

PARLEMENT
DE LA
COMMUNAUTÉ FRANÇAISE

Session 2018-2019

26 FÉVRIER 2019

PROJET DE DÉCRET

PORTANT ASSENTIMENT À LA CONVENTION MULTILATÉRALE POUR
LA MISE EN OEUVRE DES MESURES RELATIVES AUX CONVENTIONS
FISCALES POUR PRÉVENIR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION
ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES ET À LA NOTE EXPLICATIVE,
FAITES À PARIS LE 24 NOVEMBRE 2016

RÉSUMÉ

Cette Convention a pour objet la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales résultant du Projet BEPS de l'OCDE et du G20 pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, c'est-à-dire la mise en place de stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les disparités dans les règles fiscales en vue de transférer artificiellement des bénéfices vers des destinations à fiscalité nulle ou peu élevée où il n'y a que peu ou pas d'activités économiques, ce qui aboutit à une charge fiscale faible ou nulle. Elle s'appliquera en parallèle avec les conventions fiscales existantes dont elle modifiera l'application afin de mettre en œuvre les mesures BEPS.

TABLE DES MATIÈRES

EXPOSE DES MOTIFS	3
1 Contexte et objet du Traité	3
2 Fonctionnement général de la Convention	5
3 Commentaires des articles du Traité	9
4 Nature du Traité sur le plan interne	40
5 Avis du Conseil d'État	40
COMMENTAIRE DES ARTICLES	42
PROJET DE DECRET PORTANT ASSENTIMENT À LA CONVENTION MULTILATÉRALE POUR LA MISE EN ŒUVRE DES MESURES RELATIVES AUX CONVENTIONS FISCALES POUR PRÉVENIR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES ET À LA NOTE EXPLICATIVE, FAITES À PARIS LE 24 NOVEMBRE 2016	43
AVANT-PROJET DE DECRET PORTANT ASSENTIMENT À LA CONVENTION MULTILATÉRALE POUR LA MISE EN ŒUVRE DES MESURES RELATIVES AUX CONVENTIONS FISCALES POUR PRÉVENIR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES, SIGNÉE À PARIS, LE 07 JUIN 2017	44
AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT	45

EXPOSE DES MOTIFS

Le Gouvernement soumet aujourd'hui à votre assentiment la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après « la Convention »), et la note explicative, faites à Paris le 24 novembre 2016. La Convention est ouverte à la signature depuis le 31 décembre 2016 et a été signée par la Belgique le 7 juin 2017.

1 Contexte et objet du Traité

Contexte

Comme son titre l'indique, la Convention a pour objet la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales résultant du Projet BEPS de l'OCDE et du G20. Le contexte qui a entouré la conclusion de la Convention est décrit comme suit dans les paragraphes 1 à 14 de la note explicative qui a été adoptée en même temps que la Convention par le Groupe ad hoc chargé d'élaborer un instrument multilatéral permettant de mettre en œuvre les mesures BEPS ayant trait aux conventions fiscales sans que chacune d'elles doive être renégociée bilatéralement :

« 1. La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (la Convention) est l'un des résultats du Projet de l'OCDE et du G20 pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (le « Projet BEPS »), c'est-à-dire la mise en place de stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les disparités dans les règles fiscales en vue de transférer artificiellement des bénéfices vers des destinations à fiscalité nulle ou peu élevée où il n'y a que peu ou pas d'activités économiques, ce qui aboutit à une charge fiscale faible ou nulle.

2. Le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (le « Plan d'action BEPS ») a été élaboré par le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE et approuvé par les dirigeants du G20 en septembre 2013. Il identifiait 15 actions à engager pour apporter une réponse globale aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) et fixait des délais pour la réalisation de ces actions. L'Action 15 du Plan d'action BEPS analysait la possibilité d'élaborer un instrument multilatéral en vue de déployer les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales « permettant aux juridictions qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures mises au point dans le cadre des travaux relatifs au Projet BEPS et de modifier les conventions fiscales

bilatérales ».

3. Après deux années de travaux, le CAF, réunissant tous les États de l'OCDE et du G20 œuvrant sur un pied d'égalité, a produit l'ensemble final des rapports BEPS, qui a été entériné par le Conseil de l'OCDE et par les dirigeants du G20 en novembre 2015 (l'« Ensemble final BEPS »). L'Ensemble final BEPS, présenté sous la forme de rapports portant sur chacune des 15 actions accompagné d'un Exposé des actions, donne aux États et aux économies les outils dont ils ont besoin pour garantir l'imposition des bénéfices là où s'exercent réellement les activités économiques qui génèrent ces bénéfices et là où la valeur est créée, tout en offrant aux entreprises une sécurité accrue grâce à la réduction du nombre de différends relatifs à l'application des règles fiscales internationales et à une harmonisation des obligations de conformité. Il a été convenu qu'un certain nombre de mesures BEPS constituent des normes minimales, ce qui signifie que les États ont décidé que ces normes doivent être appliquées.

4. La mise en œuvre de l'Ensemble final BEPS nécessitera la modification des modèles de convention fiscale, ainsi que des conventions fiscales bilatérales qui s'en inspirent. En raison du nombre considérable de conventions bilatérales (plus de 3000), la mise à jour bilatérale du réseau conventionnel constituerait un processus long et fastidieux, ce qui limiterait l'efficacité des efforts multilatéraux.

5. Le rapport sur l'Action 15, intitulé « L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales », conclut qu'un instrument multilatéral, offrant une approche novatrice pour permettre aux États de modifier rapidement leurs conventions fiscales bilatérales en vue de mettre en œuvre les mesures élaborées dans le cadre du Projet BEPS, est souhaitable et possible, et que les négociations en vue de l'élaboration d'un tel instrument devraient être engagées rapidement. Le rapport sur l'Action 15 a été rédigé avec l'aide d'un groupe d'experts en fiscalité internationale et en droit international public.

6. Conformément au rapport sur l'Action 15, un mandat pour la constitution d'un Groupe ad hoc chargé d'élaborer un instrument multilatéral a été approuvé par le CAF et entériné par les ministres des Finances et les gouverneurs de banques centrales des États du G20 en février 2015. Ce mandat prévoyait que le Groupe ad hoc élabore un instrument multilatéral destiné à modifier les conventions fiscales bilatérales existantes dans le but de mettre rapidement en œuvre les mesures relatives aux conventions fiscales élaborées dans le

cadre du Projet BEPS. Il disposait également que le Groupe devait conclure ses travaux et ouvrir l'instrument multilatéral à la signature pour le 31 décembre 2016.

7. Le Groupe ad hoc était ouvert à l'ensemble des États intéressés participant sur un pied d'égalité. 99 États ont pris part au Groupe ad hoc en qualité de membres. Quatre juridictions non étatiques et sept organisations internationales ou régionales y ont participé en tant qu'observateurs (...).

8. Le contenu des mesures BEPS relatives aux conventions fiscales (Actions BEPS 2, 6, 7 et 14) a fait l'objet d'un accord dans le cadre de l'Ensemble final BEPS. Par conséquent, les négociations au sein du Groupe ad hoc ont essentiellement porté sur la façon dont la Convention devrait modifier les dispositions des conventions fiscales bilatérales ou régionales en vue de mettre en œuvre ces mesures.

9. Le rapport sur l'Action 14 (« Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ») prévoyait également qu'une clause d'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable serait élaborée dans le cadre de la négociation de la Convention. À cette fin, le Groupe ad hoc a créé un Sous-groupe sur l'arbitrage auquel 27 États ont participé (...). À la différence des autres mesures BEPS, la négociation des dispositions relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable a porté tant sur le contenu des dispositions, que sur les modalités de leur mise en œuvre dans les conventions fiscales bilatérales ou régionales.

10. Au cours des négociations, le Groupe ad hoc s'est réuni six fois et le Sous-groupe sur l'arbitrage cinq fois.

11. Le texte de la présente note explicative destinée à accompagner la Convention (« Note explicative ») a été préparé par les membres du Groupe ad hoc et du Sous-groupe sur l'arbitrage afin de donner des éclaircissements sur l'approche adoptée dans la Convention et l'effet que chaque disposition est destinée à avoir sur les conventions fiscales couvertes par la Convention (« Conventions fiscales couvertes »). Il reflète donc la compréhension commune des négociateurs concernant la Convention. La Note décrit les différentes catégories de dispositions conventionnelles visées et explique de quelles manières elles doivent être modifiées. Les membres du Groupe ad hoc ont adopté la présente Note explicative le 24 novembre 2016 en même temps que le texte de la Convention.

12. L'élaboration des mesures BEPS mises en œuvre par la Convention s'est accompagnée de commentaires destinés à être utilisés lors de l'interprétation de ces mesures. Si la présente Note explicative vise à préciser comment la Convention mo-

difie les Conventions fiscales couvertes, elle n'est pas destinée à l'interprétation des mesures BEPS sous-jacentes (sauf en ce qui concerne les dispositions relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant et prévues aux articles 18 à 26 de la Convention, tel que mentionné ci-après aux paragraphes 19 et 20). Aussi, les dispositions contenues aux articles 3 à 17 doivent être interprétées conformément au principe ordinaire d'interprétation des traités, c'est-à-dire qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. À cet égard, la Convention a pour objet et pour but la mise en œuvre des mesures BEPS relatives aux conventions fiscales. Les commentaires élaborés dans le cadre du Projet BEPS et inclus dans l'Ensemble final BEPS sont particulièrement pertinents à cet égard. Il convient de souligner que si, dans certains cas, comme indiqué ci-dessous, les dispositions de la Convention diffèrent quant à la formulation des dispositions modèles élaborées au cours du Projet BEPS, ces modifications ne visent pas à changer le contenu de ces dispositions, sauf mention contraire. Elles visent plutôt à mettre en œuvre les mesures BEPS dans le contexte d'un instrument multilatéral applicable à un large éventail de conventions existantes.

Approche suivie dans la Convention

13. La Convention a pour effet de modifier les conventions fiscales conclues entre deux ou plusieurs Parties à la Convention. Elle ne fonctionnera pas de la même manière qu'un protocole portant modification d'une seule convention existante, qui modifierait directement le texte de la Convention fiscale couverte ; au lieu de cela, elle s'appliquera en parallèle avec les conventions fiscales existantes dont elle modifiera l'application afin de mettre en œuvre les mesures BEPS. En conséquence, bien que certaines Parties puissent, pour des raisons internes, produire des versions consolidées de leurs Conventions fiscales couvertes telles que modifiées par la Convention, l'élaboration de ces versions consolidées n'est pas une condition préalable à l'application de la Convention. Comme indiqué ci-dessous, il demeure possible pour les Juridictions contractantes de convenir par la suite de modifications de leurs Conventions fiscales couvertes qui diffèrent de celles prévues par la Convention.

14. Comme déjà mentionné ci-dessus, l'objet de la Convention est de mettre en œuvre rapidement les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales. Conformément à cet objet, le Groupe ad hoc a considéré que la Convention devrait permettre à toutes les Parties de satisfaire aux normes minimales relatives aux conventions fiscales adoptées dans le cadre de l'Ensemble final BEPS, qui sont la norme minimale pour prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales (adoptée dans le cadre de l'Action 6) et la norme minimale pour

améliorer le règlement des différends (adoptée dans le cadre de l'Action 14). Toutefois, étant donné qu'il existe de multiples façons de satisfaire à chacune de ces normes minimales, et compte tenu de la grande diversité des États et juridictions qui ont participé à l'élaboration de la Convention, il était nécessaire que la Convention garantisse un degré suffisant de souplesse pour prendre en compte les positions des différents États et juridictions tout en respectant l'objet de la Convention. Il était également nécessaire que la Convention garantisse une certaine souplesse par rapport aux dispositions qui ne constituent pas des normes minimales, particulièrement en ce qui concerne l'interaction de ces dispositions avec les dispositions figurant dans les Conventions fiscales couvertes. La Convention ménage cette souplesse de différentes façons :... ». (Les mécanismes permettant de garantir cette souplesse sont décrits à la partie C, 2 ci-après.)

Conformément au mandat donné au Groupe ad hoc, la Convention a été ouverte à la signature le 31 décembre 2016. La Belgique a participé aux travaux du Groupe ad hoc et du Sous-groupe sur l'arbitrage. Elle a pris part, comme 67 autres États et juridictions, à la première cérémonie de signature de la Convention, qui a eu lieu à Paris le 7 juin 2017. À l'issue de la seconde cérémonie de signature qui a eu lieu le 24 janvier 2018, le nombre de signataires s'élevait à 78(1) et six autres États ou juridictions avaient fait part de leur intention de signer la Convention(2). La Convention entrera en vigueur le 1er juillet 2018 (voir la partie du présent exposé relative à l'article 34 (« Entrée en vigueur »)). La liste actualisée en permanence des Signataires et Parties à la Convention est publiée sur le site internet de l'OCDE.(3)

2 Fonctionnement général de la Convention

1. Effet de la Convention sur les Conventions fiscales couvertes

Comme indiqué au paragraphe 13 de la Note explicative, la Convention a pour effet de modifier les conventions fiscales conclues entre deux ou plusieurs Parties à la Convention. À la différence d'un protocole portant modification d'une seule convention existante, elle ne modifiera toutefois pas directement le texte des Conventions fiscales couvertes mais s'appliquera en parallèle avec les conventions fiscales existantes dont elle modifiera

(1) Afrique du Sud, Allemagne, Andorre, Argentine, Arménie, Australie, Autriche, Barbade, Belgique, Bulgarie, Burkina Faso, Cameroun, Canada, Chili, Chine, Chypre, Colombie, Corée, Costa-Rica, Côte d'Ivoire, Croatie, Curaçao, Danemark, Égypte, Espagne, Fidji, Finlande, France, Gabon, Géorgie, Grèce, Guernesey, Hong Kong (Chine), Hongrie, Île de Man, Inde, Indonésie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Jamaïque, Japon, Jersey, Koweït, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Malaisie, Malte, Maurice, Mexique, Monaco, Nigéria, Nouvelle-Zélande, Norvège, Pakistan, Panama, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Russie, Saint-Marin, Sénégal, Serbie, Seychelles, Singapour, Slovénie, Suède, Suisse, Tunisie, Turquie et Uruguay.

(2) Algérie, Estonie, Kazakhstan, Liban, Oman et Swaziland.

(3) <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

l'application afin de mettre en œuvre les mesures BEPS.

Par ailleurs, il convient de noter que les Parties restent libres de convenir bilatéralement d'apporter par la suite à une Convention fiscale couverte des modifications qui diffèrent de celles prévues par la Convention. (Voir la partie du présent exposé relative à l'article 30 (« Modifications ultérieures des Conventions fiscales couvertes »)).

2. Mécanismes de souplesse

Comme indiqué au paragraphe 14 de la Note explicative, l'objet de la Convention est de mettre en œuvre rapidement les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales. Le Groupe ad hoc a toutefois considéré qu'une certaine souplesse était nécessaire afin de tenir compte du fait qu'il existe de multiples façons de satisfaire à chacune des normes minimales, de la diversité des États et juridictions qui ont participé à l'élaboration de la Convention, ainsi que du fait que toutes les mesures BEPS ne constituent pas des normes minimales.

Les différents mécanismes utilisés pour garantir cette souplesse sont les suivants :

— Spécifier les conventions fiscales auxquelles s'applique la Convention (les « Conventions fiscales couvertes »)

Bien que la Convention ait vocation à s'appliquer au plus grand nombre possible de conventions fiscales existantes, le Groupe ad hoc a reconnu qu'il peut y avoir des circonstances dans lesquelles une Partie préfère exclure une convention spécifique du champ d'application de la Convention, par exemple parce que cette convention a été récemment renégociée afin de mettre en œuvre les résultats du Projet BEPS, ou est en cours de renégociation en vue de mettre en œuvre ces résultats dans cette convention en cours de renégociation ». La Convention ne s'appliquera dès lors qu'aux accords que les Juridictions contractantes (c'est-à-dire les Parties ayant conclu cet accord) auront expressément identifiés dans une notification au Dépositaire. (Voir la partie du présent exposé relative à l'article 2 (« Interprétation des termes »).)

— Flexibilité concernant les dispositions relatives à une norme minimale

Lorsqu'une disposition reflète une norme minimale adoptée dans le cadre du Projet BEPS, l'op-

tion de ne pas appliquer cette disposition n'est possible que dans des circonstances bien précises, par exemple lorsque les Conventions fiscales couvertes d'une Partie satisfont déjà à cette norme minimale. Lorsqu'il existe différentes options pour satisfaire à une norme minimale, la Convention n'en privilégie aucune. Cependant, afin de garantir que la norme minimale puisse être mise en œuvre lorsque chacune des Juridictions contractantes adopte une option différente, la Convention stipule qu'en pareil cas, les Juridictions contractantes doivent s'efforcer de parvenir bilatéralement à une solution mutuellement satisfaisante et conforme à la norme minimale. (Voir les parties du présent exposé relatives à l'article 7 (« Prévenir l'utilisation abusive des conventions ») et à l'article 16 (« Procédure amiable »).)

- Option de ne pas appliquer des (parties de) dispositions à toutes les Conventions fiscales couvertes ou à certaines d'entre elles

Lorsqu'une disposition substantielle ne reflète pas une norme minimale, une Partie a généralement la possibilité d'émettre des réserves lui permettant de ne pas appliquer l'intégralité (ou, dans certains cas, une partie) de la disposition à ses Conventions fiscales couvertes. Une Partie peut également, dans un certain nombre de cas, se réserver le droit de ne pas appliquer une disposition à un sous-groupe de Conventions fiscales couvertes afin de préserver des dispositions existantes qui possèdent certaines caractéristiques spécifiques et définies de façon objective. Une Partie qui émet une telle réserve est tenue de fournir une liste des dispositions existantes de ses Conventions fiscales couvertes visées par cette réserve.

Les différentes réserves autorisées sont définies de façon spécifique dans chacun des articles substantiels de la Convention. Lorsqu'une Partie émet une ou plusieurs de ces réserves, les dispositions de ses Conventions fiscales couvertes qui font l'objet de ces réserves ne sont pas modifiées par la Convention.

- Option d'appliquer des dispositions facultatives et alternatives

Dans certains cas, les travaux relatifs au Projet BEPS ont abouti à l'élaboration de plusieurs solutions alternatives à un problème particulier. Dans d'autres cas, une disposition principale peut être complétée par une disposition additionnelle. La Convention comporte dès lors un certain nombre de dispositions facultatives et de dispositions alternatives. Par ailleurs, la Partie VI (« Arbitrage ») est entièrement facultative. La plupart de ces dispositions ne s'appliqueront à une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes choisissent de les appliquer en formulant une no-

tification à cet effet au Dépositaire.

Les Signataires doivent, au moment de la signature, communiquer au Dépositaire une liste (provisoire ou à confirmer) de réserves et notifications. Jusqu'au dépôt de leur instrument de ratification, ils sont libres d'apporter à cette liste toute modification qu'ils estiment appropriée. Après le dépôt de son instrument de ratification, une Partie peut à tout moment retirer une réserve ou la remplacer par une réserve plus limitée, ou encore compléter sa liste d'accords qu'elle souhaite voir modifiés par la Convention ou choisir d'appliquer de nouvelles dispositions facultatives en formulant de nouvelles notifications. Il n'est par contre plus permis à une Partie, après le dépôt de son instrument de ratification, d'émettre une nouvelle réserve ou de supprimer le choix d'appliquer une disposition facultative. (Voir à cet égard les parties du présent exposé relatives aux articles 28 (« Réserves ») et 29 (« Notifications »).)

Les choix exprimés par les Signataires au moment de la signature de la Convention et au moment du dépôt de l'instrument de ratification sont publiés sur le site de l'OCDE.⁽⁴⁾

3. Structure de la Convention

La Convention est divisée en sept parties :

- la partie I traite du champ d'application et de l'interprétation des termes ;
- la partie II (« Dispositifs hybrides ») vise à mettre en œuvre les dispositions résultant de l'Action 2 du Projet BEPS ;
- la partie III (« Utilisation abusive des conventions fiscales ») vise à mettre en œuvre la norme minimale et les autres dispositions résultant de l'Action 6 du Projet BEPS ;
- la partie IV (« Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable ») vise à mettre en œuvre les dispositions résultant de l'Action 7 du Projet BEPS ;
- la partie V (« Améliorer le règlement des différends ») vise à mettre en œuvre la norme minimale et les autres dispositions résultant de l'Action 14 du Projet BEPS ;
- la partie VI (« Arbitrage ») contient la clause d'arbitrage obligatoire et contraignant élaborée par le Sous-groupe sur l'arbitrage ;
- la partie VII (« Dispositions finales ») contient notamment les articles relatifs à l'entrée en vigueur (article 34) et à la prise d'effet (articles 35 et 36) des dispositions de la Convention ainsi que plusieurs articles relatifs au fonctionnement de la Convention, comme l'article

(4) <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

28 (« Réserves ») ou l'article 29 (« Notifications »).

4. Structure des dispositions substantielles de la Convention

a) Parties II à V

Tous les articles des parties II à V de la Convention présentent la même structure :

— Mesure BEPS servant de base à la disposition

En général, chacun des articles 3 à 17 commence par un ou plusieurs paragraphes reflétant l'une des mesures BEPS. Dans la plupart des cas, ces paragraphes reprennent le texte des dispositions du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (ci-après le « Modèle OCDE ») qui ont été élaborées au cours du Projet BEPS et qui ont été intégrées dans la mise à jour 2017 de ce Modèle.

Certaines modifications ont été apportées aux dispositions du Modèle OCDE afin de tenir compte du caractère multilatéral de la Convention et de la diversité des Conventions fiscales couvertes, notamment :

- des modifications visant à aligner la terminologie utilisée dans le Modèle OCDE sur celle employée dans la Convention. Par exemple, les expressions « Convention fiscale couverte » et « Juridiction contractante » sont utilisées à la place de « Convention » et « Etat contractant » ;

- les renvois à des numéros d'articles et de paragraphes spécifiques du Modèle OCDE ont été remplacés par des descriptions de ces dispositions ;

- dans certains cas, des modifications ont été apportées aux dispositions du Modèle OCDE afin que la Convention puisse s'appliquer aux dispositions des Conventions fiscales couvertes qui s'écartent de ce Modèle.

Comme indiqué au paragraphe 12 de la Note explicative (reproduit à la partie A ci-avant), ces modifications visent uniquement à permettre la mise en œuvre des mesures BEPS dans le contexte d'un instrument multilatéral applicable à un large éventail de conventions existantes mais ne visent pas, sauf mention contraire, à modifier le contenu des dispositions correspondantes du Modèle OCDE.

— Clause(s) de compatibilité

Ces clauses définissent en termes objectifs la relation entre les dispositions de la Convention et celles des Conventions fiscales couvertes. Elles peuvent, par exemple, décrire les dispositions existantes que la Convention doit remplacer, ainsi que l'effet de la Convention sur les Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas de disposition du même type.

Il y a différents types de clauses de compatibilité, qui ont pour effet :

- qu'une disposition de la Convention s'applique seulement « à la place » d'une disposition existante d'une Convention fiscale couverte ;

- qu'une disposition de la Convention « s'applique à » une disposition existante. Dans ce cas, la disposition de la Convention modifie l'application d'une disposition existante sans la remplacer et ne peut donc s'appliquer en l'absence d'une telle disposition.

- qu'une disposition de la Convention s'applique « en l'absence » de disposition existante ;

- qu'une disposition de la Convention s'applique « à la place ou en l'absence » de disposition existante d'une Convention fiscale couverte.

— Clause(s) de réserves

Chacun des articles 3 à 17 comprend un ou plusieurs paragraphes définissant de manière exhaustive les réserves autorisées.

— Clause(s) de notification reflétant les dispositions facultatives choisies

Chaque article qui autorise une Partie à choisir entre plusieurs dispositions impose à chacune des Parties faisant un tel choix de le notifier au Dépositaire, et décrit les conséquences d'une discordance entre les Juridictions contractantes ayant conclu une Convention fiscale couverte. Ces conséquences varient selon la disposition en cause.

— Clause(s) de notification permettant d'identifier les dispositions existantes qui relèvent du champ d'application des clauses de compatibilité

Lorsqu'une disposition remplace ou modifie des dispositions spécifiques d'une Convention fiscale couverte, les Parties sont généralement tenues de formuler une notification précisant les Conventions fiscales couvertes qui contiennent des dispositions de ce type (ainsi que les références des dispositions concernées). L'effet de ces notifications varie en fonction du type de clause de compatibilité applicable à la disposition concernée (voir à cet égard l'exposé par article).

Comme indiqué au paragraphe 15 de la Note explicative, le but de ces notifications est que « l'application de la Convention soit transparente et ne donne lieu à aucune ambiguïté ». Il est en outre précisé au paragraphe 18 de la Note explicative qu'une application de bonne foi des clauses de notification devrait réduire au minimum les situations dans lesquelles une disposition existante pertinente n'est pas identifiée par les Juridictions contractantes ayant conclu une Convention fiscale couverte.

A cet égard, le paragraphe 18 de la Note explicative mentionne que « Afin de réduire le risque que ces situations surviennent, des listes de notification, bien que provisoires, doivent être fournies au moment de la signature afin que les Signataires aient la possibilité de discuter des notifications discordantes et d’y remédier avant la finalisation des listes. Dans la mesure où de telles situations se présentent néanmoins, tout désaccord entre les Juridictions contractantes concernant l’application d’une clause de compatibilité à des dispositions existantes pourrait être résolu dans le cadre de la procédure amiable prévue par la Convention fiscale couverte, ou, si nécessaire, par le biais d’une conférence des Parties réunie selon la procédure prévue à l’article 31(3). De plus, il est possible de remédier à l’omission involontaire d’une disposition existante en formulant une notification complémentaire en vertu de l’Article 29(6). »

b) Partie VI (« Arbitrage »)

Comme déjà mentionné précédemment, la partie VI de la Convention est le résultat des travaux du Sous-groupe sur l’arbitrage et s’applique uniquement entre les Parties qui choisissent expressément de l’appliquer.

Comme indiqué au paragraphe 20 de la Note explicative, la partie VI est destinée à fonctionner comme une clause d’arbitrage unique et cohérente. La structure des articles de cette partie VI (articles 18 à 26) diffère dès lors de celle des autres articles de la Convention. Ainsi, notamment, toutes les clauses de compatibilité avec les dispositions existantes des Conventions fiscales couvertes sont regroupées à l’article 26 au lieu d’être insérées dans chacun des articles de la partie VI. De plus, bien que plusieurs articles de cette partie VI prévoient certaines réserves définies, l’article 28 (« Réserves »), paragraphe 2 de la Convention permet également aux Parties qui choisissent d’appliquer la partie VI d’émettre leurs propres réserves relatives au type de cas pouvant être soumis à l’arbitrage (sous réserve que celles-ci soient acceptées par les autres Parties).

Impact de la Convention sur le réseau conventionnel de la Belgique

La Belgique a participé aux travaux du Groupe ad hoc et du Sous-groupe sur l’arbitrage. Comme indiqué précédemment, elle a fait partie du premier groupe de pays qui a signé la Convention le 7 juin 2017.

Conformément aux recommandations de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers »(5), la Belgique a choisi de couvrir la quasi-totalité de ses conventions fiscales en vigueur ou signées. A la date du 24 janvier 2018, 56 de nos partenaires conventionnels avaient également manifesté leur intention de couvrir leurs conventions fiscales avec la Belgique.

(Voir à cet égard la partie du présent exposé relative à l’article 2 (« Interprétation des termes »).)

Par ailleurs, la Belgique n’a émis aucune réserve à l’égard des dispositions des articles 6 (« Objet d’une Convention fiscale couverte ») et 7 (« Prévenir l’utilisation abusive des conventions »), qui visent à mettre en œuvre la norme minimale résultant de l’Action 6, ou de l’article 16 (« Procédure amiable ») qui vise à mettre en œuvre la norme minimale résultant de l’Action 14. Ces normes minimales devraient donc être intégrées dans toutes les conventions fiscales de la Belgique qui seront modifiées par la Convention, dans la mesure où les partenaires n’émettent pas non plus de réserve. La Belgique choisit également d’appliquer un certain nombre de dispositions qui ne constituent pas des normes minimales, comme notamment les dispositions de l’article 3 (« Entités transparentes »), de l’article 11 (« Application des conventions fiscales pour limiter le droit d’une Partie d’imposer ses propres résidents »), de l’article 12 (« Mesures visant à éviter artificiellement le statut d’établissement stable par des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires ») et de l’article 13 (« Mesures visant à éviter artificiellement le statut d’établissement stable par le recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques »). Elle a également opté pour l’application de la Partie VI (« Arbitrage »).

Les positions de la Belgique sont exposées de manière plus détaillée ci-après dans l’exposé par article. Quelques modifications seront apportées aux réserves et notifications communiquées au Dépositaire lors de la signature. Certaines de ces modifications visent à refléter les évolutions du réseau conventionnel belge survenues depuis lors (voir à cet égard l’exposé relatif à l’article 2) ou un changement de position concernant une disposition substantielle de la Convention (voir l’exposé relatif à l’article 12). Les autres modifications sont de simples corrections techniques apportées aux notifications destinées à identifier les dispositions visées par certaines réserves ou clauses de compatibilité.

L’exposé par article donne également certaines indications générales concernant l’impact probable de la Convention sur le réseau conventionnel de la Belgique, compte tenu des positions qui ont été exprimées par les partenaires de la Belgique lors de la signature de la Convention ou lors du dépôt de leur instrument de ratification. Il convient en effet de ne pas perdre de vue que l’effet de la Convention sur une Convention fiscale couverte ne dépendra pas seulement des choix effectués par la Belgique mais aussi de ceux effectués par le partenaire. Par ailleurs, comme mentionné à la partie C, 2 ci-avant, les choix exprimés lors de la signature sont susceptibles d’évoluer, étant donné qu’une Partie peut, jusqu’au moment où

(5) DOC 54 2749/001, p. 44, recommandation n° 51

elle dépose son instrument de ratification, apporter toutes les modifications qu'elle souhaite à ses réserves et notifications et peut, après le dépôt de son instrument de ratification, retirer une réserve ou la remplacer par une réserve plus limitée, ou encore choisir d'appliquer de nouvelles dispositions facultatives. (Voir à cet égard les parties du présent exposé relatives aux articles 28 (« Réserves ») et 29 (« Notifications »).)

Les réserves et notifications formulées par les Etats et juridictions qui ont signé la Convention sont publiées sur le site de l'OCDE(6) de même qu'une banque de données permettant de mesurer le résultat de ces réserves et notifications sur une convention donnée(7). Des informations spécifiques concernant les modifications qui seront apportées aux différentes conventions de la Belgique seront également publiées en temps opportun sur le site internet du SPF Finances.

3 Commentaires des articles du Traité

Préambule

Il ressort du préambule que l'objet général de la Convention est de permettre une mise en œuvre rapide, coordonnée et cohérente des mesures relatives aux conventions fiscales développées dans le cadre de l'Ensemble final BEPS dans la totalité du réseau de conventions fiscales existantes sans qu'il soit nécessaire de renégocier chacune de ces conventions au niveau bilatéral.

L'avant-dernier paragraphe du préambule note en outre que les Parties reconnaissent « la nécessité de veiller à ce que les conventions existantes conclues en vue d'éviter la double imposition en matière de revenu soient interprétées dans le but d'éliminer la double imposition à l'égard des impôts visés par ces conventions, sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitement fiscal (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans ces conventions au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces). » Comme indiqué au paragraphe 23 de la Note explicative, l'insertion de cette déclaration au préambule de la Convention a pour objectif d'indiquer clairement la volonté des Parties de voir les Conventions fiscales couvertes interprétées conformément au texte du préambule prévu à l'article 6 (« Objet d'une Convention fiscale couverte »), paragraphe 1 (voir ci-après la partie du présent exposé relative à cet article).

Partie I. Champ d'application et interprétation

(6) <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-Signataires-et-parties.pdf>

(7) <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/boite-a-outils-pour-lapplication-de-linstrument-multilateral-sur-les-mesures-beps-relatives-aux-conventions-fiscales.htm>

(8) La Convention pourrait également s'appliquer à des conventions multilatérales régionales (comme, par exemple, la Convention nordique sur l'imposition du revenu et de la fortune) mais ceci ne concerne pas la Belgique.

des termes

Article premier (Champ d'application de la Convention)

L'article 1 stipule que la Convention modifie toutes les Conventions fiscales couvertes telles que définies à l'article 2, paragraphe 1, a).

Art. 2 (Interprétation des termes)

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 définit certains termes utilisés dans la Convention, et notamment l'expression « Convention fiscale couverte ». Cette expression désigne les conventions fiscales qui sont modifiées par la Convention. La définition de l'alinéa a) couvre les conventions préventives de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu (y compris celles qui visent aussi les impôts sur la fortune ou sur les gains en capital) qui sont en vigueur entre deux(8) Parties à la Convention et que chacune de ces Parties a inclus dans une notification au Dépositaire comme un accord qu'elle souhaite voir visé par la Convention.

Une « Partie » étant (conformément à l'alinéa b)) un Etat ou une juridiction pour lequel la Convention est en vigueur en vertu de l'article 34, une convention ne devient une Convention fiscale couverte que lorsque la Convention est en vigueur pour les deux Juridictions contractantes.

La définition de l'alinéa a) couvre aussi les accords conclus par certaines juridictions ou territoires non étatiques. Trois de ces juridictions sont nommément autorisées à signer la Convention par l'article 27 (« Signature et ratification, acceptation ou approbation »). Il s'agit de Guernesey, l'Île de Man et Jersey. Par ailleurs, l'article 2, paragraphe 1, a), i), B) de la Convention autorise un Etat Partie à inclure dans sa liste de Conventions fiscales couvertes des accords conclus par une juridiction ou un territoire dont les relations internationales relèvent de sa responsabilité. La Chine a fait usage de cette possibilité en ce qui concerne les accords conclus par Hong Kong.

Enfin, le paragraphe 1, a), ii) permet aux Parties de notifier un accord signé mais non encore entré en vigueur. Comme précisé au paragraphe 32 de la Note explicative, un tel accord ne peut devenir une Convention fiscale couverte qu'à la date de son entrée en vigueur.

Position de la Belgique

Comme indiqué précédemment, la Belgique a choisi de notifier l'ensemble de ses conventions fiscales signées et en vigueur, à l'exception de :

- la nouvelle convention signée le 12 octobre 2016 avec le Japon, qui contient déjà les normes minimales ainsi qu'un certain nombre d'autres mesures adoptées dans l'Ensemble final BEPS ;
- les conventions en vigueur avec l'Allemagne, la Norvège et la Suisse, ces partenaires privilégiant le recours à des négociations bilatérales.

Lors de la signature, la Belgique a ainsi notifié 98 conventions fiscales signées ou en vigueur. 56 de ces conventions ont également fait l'objet d'une notification par le partenaire et devraient donc être modifiées par la Convention. Il s'agit des conventions conclues avec l'Afrique du Sud, l'Argentine, l'Arménie, l'Australie, l'Autriche, la Bulgarie, le Canada, le Chili, la Chine, Chypre, la Corée, la Côte d'Ivoire, la Croatie, le Danemark, l'Égypte, l'Espagne, la Finlande, la France, le Gabon, la Géorgie, la Grèce, Hong Kong, la Hongrie, l'Islande, l'Inde, l'Indonésie, l'Irlande, l'Île de Man, Israël, l'Italie, le Koweït, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, la Malaisie, Malte, Maurice, le Mexique, le Nigéria, la Nouvelle-Zélande, le Pakistan, la Pologne, le Portugal, la Roumanie, la Russie, Saint Marin, le Sénégal, la Serbie, les Seychelles, Singapour, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Turquie et l'Uruguay.

Les notifications faites par la Belgique lors de la signature seront modifiées pour ajouter la Convention signée le 30 novembre 2017 avec le Botswana et le Protocole signé le 30 janvier 2018 avec la Russie et pour refléter le fait qu'un certain nombre de conventions et de protocoles sont entrés en vigueur depuis lors (comme, notamment, les conventions signées en 2010 avec la Macédoine, en 2006 avec les Seychelles et en 2013 avec l'Uruguay et les protocoles signés en 2013 avec le Mexique et en 2014 avec la Pologne). De plus, la convention belgo-néerlandaise ne figurait pas dans la liste des accords notifiés lors de la signature, étant donné que des négociations en vue de la conclusion d'une nouvelle convention avec les Pays-Bas sont en cours. Ces négociations n'ayant pas suffisamment progressé depuis lors, la convention actuelle sera ajoutée à la liste de la Belgique. Par contre, l'Accord de 2004 entre le Belgian Office, Taipei et le Taipei Representative Office in Belgium sera retiré de la liste. En effet, il ne s'agit pas d'un accord international au sens classique du terme conclu entre la Belgique et un autre État ou une autre Juridiction. Il ne peut donc constituer une Convention fiscale couverte au sens de l'article 2, paragraphe 1, a) de la Convention.

Paragraphe 2

Ce paragraphe énonce une règle générale d'interprétation, selon laquelle tout terme ou expres-

sion non défini dans la Convention a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue la Convention fiscale couverte concernée au moment où la Convention est appliquée.

S'agissant des termes ou expressions qui ne sont pas explicitement définis dans la Convention ou dans la Convention fiscale couverte concernée, le paragraphe 38 de la Note explicative indique que « les Conventions fiscales couvertes disposent en général que tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue la législation interne de la Juridiction contractante qui applique la Convention fiscale couverte au moment où cette Juridiction contractante applique la Convention fiscale couverte, étant entendu que le sens attribué à ce terme ou cette expression par le droit fiscal de cette Juridiction contractante prévaut sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cette Juridiction contractante. Lorsque cette règle figure dans une Convention fiscale couverte, elle s'appliquerait aux fins de déterminer le sens de termes ou expressions non définis dans la Convention, sauf si le contexte exige une interprétation différente. À cette fin, le contexte comprendrait l'objet de la Convention, tel que décrit aux paragraphes 1 à 14 [reproduits dans la partie A du présent exposé], ainsi que de l'objet de la Convention fiscale couverte, tel qu'il ressort du préambule modifié par l'article 6. »

Partie II. Dispositifs hybrides

Art. 3 (Entités transparentes)

L'article 3 vise à introduire dans les Conventions fiscales couvertes le nouvel article 1, paragraphe 2 du Modèle OCDE qui est issu du rapport sur l'Action 2 (« Neutraliser les effets des dispositifs hybrides »)(9), ainsi que deux dispositions complémentaires.

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 reproduit le texte du nouvel article 1, paragraphe 2 du Modèle OCDE, sous réserve de quelques modifications uniquement destinées à aligner la terminologie sur celle utilisée dans la Convention.

Cette disposition stipule que le revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif considéré comme totalement ou partiellement transparent sur le plan fiscal selon la législation fiscale de l'une des juridictions contractantes est considéré comme étant le revenu d'un résident d'une Juridiction contractante, mais uniquement dans la mesure où ce revenu est traité, aux fins de l'imposition par cette Juridiction, comme le revenu d'un résident de cette Juridiction.

(9) Tous les rapports issus du Projet BEPS peuvent être consultés sur le site de l'OCDE (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

peuvent être consultés sur le site de l'OCDE

Comme indiqué dans les Commentaires sur l'article 1 du Modèle OCDE, tels que modifiés conformément au rapport sur l'Action 2(10), cette disposition garantit que les revenus d'entités ou de dispositifs qu'une des juridictions contractantes (ou les deux) considèrent comme totalement ou partiellement transparents à des fins fiscales, sont traités, aux fins de l'application d'une Convention fiscale couverte, conformément aux principes exposés dans le rapport de 1999 du Comité des affaires fiscales intitulé « L'Application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». Elle étend, en outre l'application des conclusions de ce rapport à des entités qui n'étaient pas directement visées (comme, par exemple, les trusts).

Comme également indiqué dans ces Commentaires, cette disposition garantit non seulement que les bénéfices octroyés par une Convention fiscale couverte sont accordés lorsqu'une des Juridictions contractantes traite les revenus en question comme les revenus d'un de ses résidents mais aussi qu'ils ne sont pas accordés lorsqu'aucune des Juridictions contractantes ne traite un tel revenu comme étant le revenu de l'un de ses résidents.

Paragraphe 2

Le paragraphe 2 stipule qu'une Juridiction contractante ne doit pas accorder un crédit d'impôt ou une exemption (selon la méthode d'élimination de la double imposition prévue par la Convention fiscale couverte concernée) au titre d'un élément de revenu perçu par un résident de cette Juridiction dans la mesure où les dispositions de la Convention fiscale couverte permettent à l'autre Juridiction contractante d'imposer le revenu en question uniquement parce que ce revenu est aussi un revenu perçu par un résident de cette autre Juridiction contractante.

Ce paragraphe 2 met en œuvre les modifications relatives à l'élimination de la double imposition qui figurent au paragraphe 64 du rapport final sur l'Action 6 (« Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales »). Comme indiqué dans les Commentaires inclus dans le paragraphe 64 de ce rapport, cette disposition précise que lorsque, par exemple, une des Juridictions contractantes impose le revenu mondial d'une entité qui est un résident de cette Juridiction, tandis que l'autre Juridiction contractante considère cette entité comme fiscalement transparente et impose les membres de cette entité qui sont des résidents de cette autre Juridiction sur leur fraction respective du revenu, les deux Juridictions ne sont pas réciproquement tenues d'accorder un crédit d'impôt ou une exemption au titre de l'impôt perçu par l'autre Juridiction (ce qui aboutirait à une double exonération du revenu en question). En d'autres termes, chaque Juridiction ne doit élimi-

ner la double imposition que dans la mesure où la Convention fiscale couverte permet à l'autre Juridiction d'imposer le revenu concerné parce qu'elle est la Juridiction d'où provient le revenu ou la Juridiction où est situé un établissement stable auquel ce revenu est attribuable. Ces commentaires indiquent en outre que ceci résulte déjà logiquement de la formulation des articles 23 A et 23 B du Modèle OCDE, tels qu'ils existaient avant leur modification par le rapport sur l'Action 6, et que cette modification est une simple précision destinée à éviter tout doute à cet égard.

Paragraphe 3

Comme précisé au paragraphe 154 de la Note explicative, le paragraphe 26.16 des Commentaires relatifs à l'article 1 du Modèle OCDE qui figurent au paragraphe 435 du rapport sur l'Action 2 indique qu'une disposition relative aux entités fiscalement transparentes serait complétée par une clause de sauvegarde (c'est-à-dire une clause, analogue au nouvel article 1, paragraphe 3, du Modèle OCDE, confirmant que, à quelques exceptions près, les dispositions d'une convention fiscale n'entravent pas l'imposition par une juridiction contractante de ses propres résidents).

Le paragraphe 3 ajoute dès lors au paragraphe 1 une phrase précisant que les dispositions du paragraphe 1 ne doivent en aucun cas être interprétées comme affectant le droit d'une Juridiction contractante d'imposer ses propres résidents. Cette clause limitée ne s'appliquera toutefois qu'aux Conventions fiscales couvertes auxquelles la clause de sauvegarde générale prévue par l'article 11 (« Application des conventions fiscales pour limiter le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents ») ne sera pas applicable (Voir la partie du présent exposé relative à l'article 11).

Paragraphe 4 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 4 prévoit que le paragraphe 1 (éventuellement modifié par le paragraphe 3) s'applique à la place ou en l'absence des dispositions d'une Convention fiscale couverte qui stipulent qu'un revenu perçu par ou via une entité ou un dispositif considéré comme fiscalement transparent selon la législation fiscale de l'une des Juridictions contractantes doit être considéré comme le revenu d'un résident d'une Juridiction contractante.

Comme indiqué aux paragraphes 43 à 45 de la Note explicative, le paragraphe 4 vise aussi bien les dispositions analogues à celles du Modèle OCDE que celles rédigées sous forme de définitions du terme « résident » ou qui précisent les circonstances particulières dans lesquelles un revenu perçu via une entité transparente peut bénéficier d'avantages.

Paragraphe 5 (réserves)

(10) Paragraphes 26.3 à 26.6 des Commentaires inclus dans le paragraphe 435 du rapport sur l'Action 2, qui ont été incorporés dans les paragraphes 2 à 5 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle OCDE 2017.

Une disposition relative aux entités fiscalement transparentes n'étant pas requise pour satisfaire à une norme minimale, le paragraphe 5, a) autorise une Partie à se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 3 à l'ensemble de ses Conventions fiscales couvertes. Une Partie peut également se réserver le droit de conserver toutes les dispositions existantes de ses Conventions fiscales couvertes ou seulement certaines d'entre elles. Par ailleurs, l'alinéa f) autorise les Parties à se réserver le droit de ne pas appliquer le paragraphe 2 à l'ensemble de leurs Conventions fiscales couvertes.

Paragraphe 6 (notifications)

Le paragraphe 6 stipule qu'une disposition d'une Convention fiscale couverte sera remplacée par le paragraphe 1 (éventuellement complété par la clause de sauvegarde limitée du paragraphe 3) lorsque les deux Juridictions contractantes auront mentionné cette disposition dans une notification au Dépositaire. Dans les autres cas (sauf si une des Juridictions contractantes a émis une des réserves décrites ci-avant), le paragraphe 1 s'appliquera à la Convention fiscale couverte et prévaudra sur les dispositions existantes seulement dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Position de la Belgique

La Belgique n'a émis aucune réserve à l'égard de l'article 3. La disposition relative aux entités transparentes qui résulte des travaux sur l'Action 2 (c'est-à-dire le nouveau paragraphe 2 de l'article 1 du Modèle OCDE) devrait donc être insérée dans les Conventions fiscales couvertes de la Belgique, dans la mesure où les partenaires de la Belgique auront également accepté d'appliquer cette disposition. Dans cette même mesure, elle devrait remplacer les quelques clauses relatives aux entités transparentes qui figurent déjà dans les conventions de la Belgique.

De nombreux Signataires ont toutefois émis une réserve à l'égard de l'article 3. Compte tenu des réserves émises par les partenaires de la Belgique, la disposition relative aux entités transparentes ne serait à ce stade insérée que dans une vingtaine des conventions notifiées par la Belgique.

Art. 4 (Entités ayant une double résidence)

Cet article 4 vise à introduire dans les Conventions fiscales couvertes le nouvel article 4, paragraphe 3 du Modèle OCDE. Cette disposition est issue du rapport sur l'Action 6, « Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales » (paragraphe 48 du rapport) et modifie les règles permettant de déterminer, au sens d'une convention, la résidence d'une personne autre qu'une personne physique qui est un résident des deux Juridictions contractantes.

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 reproduit le texte du nouvel article 4, paragraphe 3 du Modèle OCDE en alignant la terminologie sur celle utilisée dans la Convention.

Ce paragraphe stipule que lorsque, en vertu des dispositions d'une Convention fiscale couverte, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Juridictions contractantes, les autorités compétentes des Juridictions contractantes doivent s'efforcer de déterminer d'un commun accord la Juridiction contractante de laquelle cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention fiscale couverte. En l'absence d'accord entre les Juridictions contractantes, cette personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations d'impôt prévus par la Convention fiscale couverte, sauf dans la mesure et selon les modalités convenues par les autorités compétentes.

Paragraphe 2 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 2 stipule que la disposition du paragraphe 1 s'appliquerait à la place ou en l'absence de dispositions d'une Convention fiscale couverte qui permettent de déterminer si une entité qui est un résident des deux Juridictions contractantes doit être considérée comme un résident de l'une de ces Juridictions aux fins de la Convention fiscale couverte. Elle remplacerait donc, notamment, les dispositions analogues à celle des versions précédentes du Modèle OCDE (et à celle du Modèle standard belge), en vertu de laquelle toute entité ayant une double résidence est considérée comme un résident seulement de l'Etat où est situé son siège de direction effective.

Paragraphe 3 (réserves)

La disposition du paragraphe 1 ne reflète pas une norme minimale. Le paragraphe 3, a) autorise dès lors une Partie à se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 4 à ses Conventions fiscales couvertes. Les alinéas b) à d) permettent en outre de conserver certaines dispositions existantes. Enfin, l'alinéa e) permet à une Juridiction contractante de se réserver le droit de prévoir qu'en l'absence d'accord entre les autorités compétentes, l'entité ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations d'impôt prévus par la Convention fiscale couverte. (L'alinéa f) permet toutefois à une Partie de refuser d'appliquer l'article 4 à ses Conventions fiscales couvertes conclues avec des Parties qui ont formulé cette dernière réserve.)

Paragraphe 4 (notifications)

Une disposition d'une Convention fiscale couverte serait remplacée par la disposition du paragraphe 1 lorsque les deux Juridictions contractantes ont mentionné cette disposition dans une notification au Dépositaire. Dans les autres cas,

la disposition du paragraphe 1 prévaudrait sur les dispositions existantes de la Convention fiscale couverte dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Position de la Belgique

Conformément au paragraphe 3, a), la Belgique s'est réservé le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 4 à l'ensemble de ses conventions fiscales couvertes.

La nouvelle règle de départage du Modèle OCDE, que l'article 4 de la Convention vise à introduire dans les Conventions fiscales couvertes, ne s'applique pas seulement aux cas abusifs de double résidence mais aussi aux cas non abusifs. L'article 4, paragraphe 1 du Modèle OCDE, qui figure dans la plupart des conventions fiscales de la Belgique, définit un résident d'un Etat contractant comme étant toute personne qui est assujettie à l'impôt dans cet Etat en vertu de la législation de cet Etat. Or, certains Etats ont des critères de résidence très larges. On ne peut donc exclure qu'une entité soit, de bonne foi, un résident des deux Etats contractants.

En pareil cas, la nouvelle règle de départage prévoit que les autorités compétentes doivent s'efforcer de déterminer d'un commun accord celle des Juridictions contractantes qui doit être considérée comme la Juridiction de résidence aux fins de l'application de la Convention fiscale couverte. Elle n'oblige toutefois pas les autorités compétentes à parvenir à un accord et, à défaut d'accord, l'entité est exclue du bénéfice des réductions ou exonérations d'impôt prévues par la Convention fiscale couverte, sauf dans la mesure où les autorités compétentes conviennent de lui accorder ces avantages. (Comme précisé au paragraphe 58 de la Note explicative, un tel cas ne pourrait être soumis à l'arbitrage si la Convention fiscale couverte comprenait une clause d'arbitrage analogue à la Partie VI de la Convention ou à l'article 25, paragraphe 5 du Modèle OCDE.)

En d'autres termes, à défaut d'accord entre les autorités compétentes, l'octroi des avantages conventionnels est laissé à la discrétion de ces autorités ou, si la réserve prévue au paragraphe 3, e) s'applique, l'entité est purement et simplement exclue du bénéfice de ces avantages. Une telle situation pourrait s'avérer particulièrement problématique pour les sociétés belges qui exercent une activité à l'étranger par l'intermédiaire d'un établissement stable, étant donné que le droit interne belge ne comporte pas de mesure unilatérale assurant l'élimination de la double imposition de ces bénéfices.

Compte tenu de ce qui précède, la Belgique considère qu'une clause de ce type pourrait être envisagée (moyennant certains aménagements) dans le cadre d'une négociation bilatérale, en fonction des règles de droit interne respectives

en matière de résidence et du fonctionnement de la procédure amiable avec la Juridiction concernée, mais pas dans le cadre d'un instrument multilatéral tel que la Convention.

Art. 5 (Application des méthodes d'élimination de la double imposition)

Paragraphe 1

Les paragraphes 442 à 444 du rapport sur l'Action 2 (« Neutraliser les effets des dispositifs hybrides ») présentent trois options censées permettre de résoudre certains problèmes liés à l'utilisation de la méthode de l'exemption en ce qui concerne des éléments de revenu non imposés dans l'Etat de la source. En vertu du paragraphe 1, une Partie est autorisée à choisir une de ces options mais peut aussi choisir de n'en appliquer aucune. Une option choisie par une Juridiction contractante s'appliquera à ses propres résidents à moins que l'autre Juridiction contractante émette une des réserves prévues aux paragraphes 8 et 9. Comme indiqué au paragraphe 60 de la Note explicative, le Groupe ad hoc a ainsi tenu compte du fait « qu'une application asymétrique est courante dans les dispositions relatives à l'élimination de la double imposition ».

Option A (Paragraphes 2 et 3)

En vertu du paragraphe 2, une Juridiction Contractante ne doit pas exempter le revenu reçu (ou la fortune possédée) par un de ses résidents lorsque l'autre Etat Contractant applique les dispositions de la Convention fiscale couverte pour exempter d'impôt ce revenu (ou cette fortune) ou pour limiter le taux auquel ce revenu (ou cette fortune) peut être imposé. Cette disposition est basée sur l'article 23A, paragraphe 4 du Modèle OCDE, qui vise essentiellement à éviter les cas de double exemption résultant de conflits d'interprétation. Pour garantir que l'application de l'Option A n'entraîne pas de double imposition, le paragraphe 2 prévoit en outre que, lorsqu'un élément de revenu (ou de fortune) n'est pas exempté en raison de cette disposition, la double imposition doit être éliminée par la méthode de l'imputation.

La clause de compatibilité qui figure au paragraphe 3 stipule que l'Option A s'appliquerait aux Conventions fiscales couvertes qui utilisent la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition.

Option B (Paragraphes 4 et 5)

L'Option B vise la situation dans laquelle un élément de revenu reçu par un résident d'une Juridiction contractante, qui serait normalement considéré en vertu de la Convention fiscale couverte comme un dividende exempté dans cette Juridiction contractante, est considéré comme un paiement déductible par l'autre Juridiction contractante d'où provient cet élément de re-

venu. Le paragraphe 4 prévoit que, en pareil cas, la Juridiction de résidence ne doit pas appliquer l'exemption prévue par la Convention fiscale couverte mais imputer l'impôt perçu sur cet élément de revenu par l'autre juridiction contractante. Comme indiqué au paragraphe 66 de la Note explicative, aucune disposition mettant en œuvre cette option n'a été rédigée dans le cadre des travaux sur l'Action 2. La disposition du paragraphe 2 a donc été rédigée par le Groupe ad hoc et aucune disposition équivalente ne figure dans le Modèle OCDE.

En vertu de la clause de compatibilité qui figure au paragraphe 5, l'Option B s'appliquerait aux Conventions fiscales couvertes qui imposeraient par ailleurs à une Juridiction contractante d'exempter un élément de revenu reçu par un de ses résidents au motif qu'elle le considère comme un dividende.

Option C (Paragraphes 6 et 7)

L'Option C vise à remplacer dans les Conventions fiscales couvertes la méthode de l'exemption par la méthode de l'imputation prévue à l'article 23B du Modèle OCDE.

Paragraphes 8 et 9 (réserves)

Comme mentionné ci-avant, lorsque les deux Juridictions contractantes font des choix différents, l'option choisie par chaque Juridiction s'appliquerait, par défaut, uniquement à l'égard de ses propres résidents. Deux réserves sont toutefois permises par les paragraphes 8 et 9. En vertu du paragraphe 8, une Partie qui n'a choisi aucune des options peut se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 5 à l'ensemble de ses Conventions fiscales couvertes ou à une ou plusieurs d'entre elles, et ainsi empêcher les partenaires concernés d'appliquer l'option qu'ils ont choisie. Le paragraphe 9 autorise une Partie qui ne choisit pas d'appliquer l'Option C (c'est-à-dire l'application de la méthode d'imputation dans tous les cas) à ne pas permettre aux autres Juridictions contractantes d'appliquer cette option à l'ensemble de ses Conventions fiscales couvertes ou à une ou plusieurs d'entre elles.

Paragraphe 10 (notifications)

Chaque Partie qui a choisi d'appliquer une option conformément au paragraphe 1 doit notifier au Dépositaire l'option choisie, ainsi que la liste de ses Conventions fiscales couvertes qui contiennent une disposition décrite dans la clause de compatibilité relative à cette option et les références de chaque disposition concernée. Une option ne s'appliquera à une disposition d'une Convention fiscale couverte que si la Partie qui a choisi cette option formule une telle notification à l'égard de cette disposition.

(11) Tous les rapports issus du Projet BEPS (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

Position de la Belgique

La Belgique n'a choisi aucune des options proposées.

Les dispositions relatives à l'élimination de la double imposition des conventions conclues par la Belgique s'écartent de celles du Modèle OCDE : d'une part, les conventions les plus récentes ne prévoient une exemption que pour les revenus qui sont imposés dans l'Etat de la source (au lieu de ceux qui y sont imposables) et, d'autre part, la plupart des conventions conclues par la Belgique n'éliminent la double imposition des revenus mobiliers de source étrangère que dans les limites et aux conditions prévues par le droit interne. Or, les options A et B prévoient que lorsqu'un élément de revenu n'est pas exempté en raison de l'application de ces options, l'Etat de résidence doit imputer l'impôt étranger perçu sur cet élément de revenu. Si la Belgique appliquait ces options, elle pourrait donc devoir accorder une imputation d'impôt étranger dans des cas où les conventions ne le prévoient pas actuellement (elle pourrait, par exemple, devoir imputer l'impôt étranger afférent à des dividendes perçus par des particuliers).

L'option C, c'est-à-dire le remplacement de la méthode de l'exemption par celle de l'imputation dans tous les cas, constituerait pour la Belgique un changement radical de politique conventionnelle dont les conséquences sont difficiles à évaluer, tant du point de vue budgétaire (la Belgique devrait imputer les impôts étrangers dans les cas où aucune exemption ni QFIE n'est prévue actuellement) qu'en ce qui concerne la compétitivité des entreprises belges (les revenus de leurs activités étrangères subiraient ainsi le même niveau d'imposition que les revenus de leurs activités belges, et non plus celui de l'Etat d'activité qui est souvent plus faible.)

La Belgique n'a pas formulé de réserve sur cet article. De nombreuses conventions belges contiennent déjà des dispositions asymétriques en matière d'élimination de la double imposition et la Belgique n'a pas voulu empêcher ses partenaires qui le souhaitent d'adapter les dispositions relatives à l'élimination de la double imposition dans le chef de leurs propres résidents.

Partie III. Utilisation abusive des conventions fiscales

Art. 6 (Objet d'une Convention fiscale couverte)

La norme minimale décrite au paragraphe 22 du rapport sur l'Action 6 (« Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales »)(11) impose notamment aux Etats « de faire figurer dans leurs conventions fiscales une déclaration explicite indiquant que leur intention commune est d'éliminer la double imposition sans

peuvent être consultés sur le site de l'OCDE

créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de comportements de fraude ou d'évasion fiscale, imputables notamment au recours à des mécanismes de chalandage fiscal ».

L'article 6 permet aux Parties d'inclure dans leurs Conventions fiscales couvertes le nouveau préambule rédigé à cette fin qui figure au paragraphe 72 du rapport sur l'Action 6 et qui a été intégré dans la version 2017 du Modèle OCDE. Le texte de ce préambule est le suivant :

« (L'Etat A) et (L'Etat B),

Soucieux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

Entendant conclure une Convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers),

Sont convenus de ce qui suit : »

Seul le troisième alinéa de ce préambule est un élément de la norme minimale.

Le paragraphe 76 de la Note explicative précise que : « Bien que ce texte s'ajoute au préambule d'une Convention fiscale couverte après sa conclusion initiale, les Juridictions contractantes ont pour intention que cette Convention fiscale couverte soit interprétée conformément à l'objet de la Convention fiscale couverte exposé dans le texte du préambule. A cet égard, l'avant-dernier paragraphe du préambule de la Convention confirme également la nécessité de veiller à ce que les conventions conclues en vue d'éviter la double imposition en matière de revenu soient interprétées (que ces conventions visent ou non également d'autres types d'impôts) dans le but d'éliminer la double imposition à l'égard des impôts visés par ces conventions, sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitements fiscaux (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans ces conventions au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces). »

Paragraphes 1, 2, 4 et 5 (élément de la norme minimale)

Le paragraphe 1 stipule que la Convention modifie les Conventions fiscales couvertes pour y inclure le troisième alinéa du nouveau préambule du Modèle OCDE. Comme indiqué aux paragraphes 78 à 80 de la Note explicative, certaines modifications ont été apportées au texte du Mo-

dèle OCDE afin de tenir compte de la diversité des Conventions fiscales couvertes et du fait que ce texte sera intégré dans les Conventions fiscales couvertes après leur conclusion. En outre, la version française mentionne, en plus de l'évasion et la fraude fiscales, l'« évitement fiscal ». Comme précisé dans la note qui figure au bas de la page 9 de la version française de la Convention, cet ajout vise à tenir compte du fait que certaines juridictions (par exemple, le Canada) traduisent l'expression « tax avoidance » par « évitement fiscal ».

La clause de compatibilité figurant au paragraphe 2 stipule que ce texte remplace la partie des préambules des Conventions fiscales couvertes qui font référence à l'intention d'éliminer la double imposition, ou qu'il est ajouté aux préambules des Conventions fiscales couvertes qui ne font pas référence à une telle intention.

Etant donné que le paragraphe 1 permet de satisfaire à une norme minimale, une Partie ne peut émettre une réserve à l'encontre de cette disposition qu'en ce qui concerne ses Conventions fiscales couvertes qui respectent déjà cette norme minimale. Le paragraphe 4 autorise donc les Parties à conserver les textes des préambules qui font déjà référence à l'intention d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite.

Conformément au paragraphe 5, chaque Partie doit notifier au Dépositaire la liste de ses Conventions fiscales couvertes (ne faisant pas l'objet de la réserve prévue au paragraphe 4) qui contiennent un préambule mentionnant l'intention des Juridictions contractantes d'éliminer la double imposition et, le cas échéant, le texte du paragraphe concerné du préambule. Lorsque les deux Juridictions contractantes ont formulé une telle notification relative au texte d'un préambule existant, celui-ci sera remplacé par le texte figurant au paragraphe 1. Dans les autres cas, le texte prévu au paragraphe 1 serait ajouté au préambule existant.

Paragraphes 3 et 6 (partie facultative du préambule)

Le paragraphe 3 permet aux Parties qui le souhaitent d'inclure également la partie du préambule du Modèle OCDE qui fait référence au souhait des Juridictions contractantes de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale dans leurs Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas déjà une telle référence. Cette partie du préambule n'étant pas un élément de la norme minimale, le paragraphe 3 est une disposition facultative, qui s'applique uniquement si les deux Juridictions contractantes font ce choix.

Une Partie qui choisit d'appliquer le paragraphe 3 doit, conformément au paragraphe 6, notifier ce choix au Dépositaire et inclure dans

cette notification la liste de ses Conventions fiscales couvertes dont le préambule ne fait pas déjà référence à la promotion des relations économiques et à l'amélioration de la coopération en matière fiscale. Le texte figurant au paragraphe 3 ne sera inséré dans une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes ont formulé une telle notification à l'égard de la Convention fiscale couverte.

Position de la Belgique

La Belgique n'a pas émis de réserve à l'égard du paragraphe 1 (à l'exception de la nouvelle Convention conclue en 2016 avec le Japon, aucune des conventions de la Belgique ne contient un préambule conforme à la norme minimale). Le texte du préambule qui figure dans ce paragraphe, et qui constitue un des éléments de la norme minimale de l'Action 6, devrait donc être inclus dans toutes ses Conventions fiscales couvertes.

La Belgique a par ailleurs opté pour l'application du paragraphe 3. La Belgique considère, en effet que, s'il est important de clarifier que l'objet des Conventions fiscales couvertes est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, il importe également de préciser, comme le fait d'ailleurs le rapport sur l'Action 6, que la promotion des relations économiques et le renforcement de la coopération administrative entre les Juridictions contractantes figurent également parmi les objets principaux des conventions fiscales. Comme indiqué ci-avant, cette partie du préambule sera comprise dans les Conventions fiscales couvertes de la Belgique qui ne contiennent pas de référence à ces deux objets, à condition que la Juridiction partenaire fasse également ce choix et inclue la convention fiscale concernée dans sa notification au Dépositaire.

Art. 7 (Prévenir l'utilisation abusive des conventions)

Le rapport sur l'Action 6 prévoit trois règles pour lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales :

- une règle générale anti-abus fondée sur l'objet principal des montages ou transactions (« règle du critère des objets principaux ») ;
- une règle de limitation des avantages (LOB) qui limite l'octroi des avantages conventionnels aux personnes qui remplissent certaines conditions ;
- une version simplifiée de la règle LOB.

Le paragraphe 22 du rapport sur l'Action 6, qui définit la norme minimale, indique que les Etats doivent au minimum mettre en œuvre : soit

une règle du critère des objets principaux ; soit une règle du critère des objets principaux et une règle (simplifiée ou détaillée) de limitation des avantages ; soit une règle détaillée de limitation des avantages, complétée par un mécanisme permettant de contrer les montages faisant intervenir des sociétés-relais.

Comme le rappelle le paragraphe 90 de la note explicative, la règle du critère des objets principaux est la seule option en mesure de satisfaire à elle seule à la norme minimale. Elle est dès lors présentée comme l'option par défaut dans l'article 7 de la Convention. Les Parties qui le souhaitent peuvent la compléter en adoptant une règle « simplifiée » de limitation des avantages. Par contre, la Convention ne propose pas de règle « détaillée » de limitation des avantages, étant donné qu'une telle règle exige un important travail d'adaptation au plan bilatéral, difficilement réalisable dans le contexte d'un instrument multilatéral.

Règle du critère des objets principaux – Élément de la norme minimale

Le paragraphe 1 de l'article 7 de la Convention reprend la règle qui figure au paragraphe 26 du rapport sur l'Action 6 et qui a été intégrée au paragraphe 9 du nouvel article 29 du Modèle OCDE. Comme indiqué au paragraphe 92 de la Note explicative, les seules modifications apportées au texte du Modèle visent à aligner la terminologie sur celle employée dans la Convention.

Cette règle prévoit que, nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale ouverte, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale ouverte.

Le paragraphe 2 (clause de compatibilité) précise que la règle du paragraphe 1 remplace toutes les règles du critère des objets principaux existantes, qu'elles couvrent tous les avantages de la Convention fiscale couverte ou seulement certains de ces avantages (comme, par exemple, les taux réduits de retenue à la source applicables aux dividendes, intérêts ou redevances).

Le paragraphe 15 permet les deux réserves suivantes :

- les Parties qui ont l'intention de satisfaire à la norme minimale en adoptant une règle détaillée de limitation des avantages peuvent, en vertu de l'alinéa a), se réserver le droit de ne pas inclure la règle du critère des objets prin-

cipaux dans leurs Conventions fiscales couvertes. Dans ce cas, les Juridictions contractantes doivent s'efforcer de parvenir bilatéralement à une solution mutuellement satisfaisante qui soit conforme à la norme minimale. Aucun des Signataires actuels n'a émis une telle réserve ;

- une Partie peut également, en vertu de l'alinéa b), se réserver le droit de conserver ses règles du critère des objets principaux « complètes » (c'est-à-dire celles qui refusent tous les avantages d'une Convention fiscale couverte et pas seulement les avantages prévus par certaines dispositions).

Enfin, les Parties qui choisissent d'appliquer la règle simplifiée de limitation des avantages peuvent, en vertu du paragraphe 16, se réserver le droit ne pas appliquer l'intégralité de l'article 7 à une Convention fiscale couverte pour laquelle cette règle ne s'applique pas. Aucun des Signataires actuels n'a toutefois émis cette réserve.

Le paragraphe 17, a) prévoit que la disposition du paragraphe 1 remplacerait une règle du critère des objets principaux existante lorsque les deux Juridictions contractantes ont mentionné cette disposition existante dans leurs notifications au Dépositaire. Dans les autres cas, la disposition du paragraphe 1 prévaudrait sur les dispositions existantes de cette Convention fiscale couverte dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Règle du critère des objets principaux – Disposition complémentaire

Le paragraphe 3 permet aux Parties d'inclure dans leurs Conventions fiscales couvertes la disposition complémentaire qui figure au paragraphe 16 des Commentaires relatifs à la règle du critère des objets principaux, inclus dans le paragraphe 26 du rapport sur l'Action 6. Cette disposition est reprise au paragraphe 184 des Commentaires sur le nouvel article 29 du Modèle OCDE.

Le paragraphe 4 reproduit cette disposition complémentaire, sous réserve de quelques modifications destinées à aligner la terminologie sur celle utilisée dans la Convention et à éviter les renvois à un numéro d'article spécifique. En vertu de cette disposition complémentaire, lorsqu'un avantage conventionnel est refusé à une personne en vertu d'une règle du critère des objets principaux, l'autorité compétente de la Juridiction contractante qui aurait normalement accordé cet avantage doit néanmoins considérer que cette personne peut prétendre à l'avantage en question ou à d'autres avantages au titre d'un élément de revenu ou de fortune spécifique si cette autorité compétente, à la demande de la personne et après examen des faits et circonstances pertinents, conclut que ces avantages auraient été octroyés à cette personne en l'absence de la transaction ou du montage ayant

entraîné l'application de la règle du critère des objets principaux. L'autorité compétente de la Juridiction contractante à laquelle la demande a été adressée doit consulter l'autorité compétente de l'autre Juridiction contractante avant de rejeter une demande présentée par un résident de cette autre Juridiction contractante.

Le paragraphe 5 (clause de compatibilité) précise que cette disposition s'appliquera à une règle du critère des objets principaux d'une Convention fiscale couverte (éventuellement modifiée par la Convention). Le paragraphe 4 est une disposition facultative. Il ne s'appliquera à une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes ont choisi de l'appliquer et ont notifié ce choix au Dépositaire conformément au paragraphe 17, b).

Règle simplifiée de limitation des avantages

Le paragraphe 6 permet aux Parties de choisir d'appliquer, en complément de la règle du critère des objets principaux, la « règle simplifiée de limitation des avantages » prévue aux paragraphes 8 à 13. Cette règle limite l'octroi de la plupart des avantages conventionnels aux résidents des Juridictions contractantes qui satisfont à certains tests objectifs, liés à la qualité du résident (par exemple, une personne physique) ou aux personnes qui détiennent une participation dans une entité, ou encore à l'activité exercée par une entité. Comme indiqué au paragraphe 104 de la Note explicative, la règle simplifiée de limitation des avantages qui figure aux paragraphes 8 à 13 est inspirée de celle qui figure au paragraphe 25 du rapport sur l'Action 6 et qui a été intégrée dans la version 2017 du Modèle OCDE (article 29, paragraphes 1 à 7 et paragraphes 6 à 160 des Commentaires sur l'article 29) après avoir été finalisée par le Groupe de travail n° 1 du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE sur les conventions fiscales et les questions connexes (GT1) dans le cadre des travaux de suivi prévus par le rapport.

La règle simplifiée de limitation des avantages est une disposition facultative. En principe, elle ne s'applique à l'égard d'une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes ont choisi de l'appliquer et ont notifié ce choix au Dépositaire conformément au paragraphe 17, c).

Comme déjà mentionné ci-avant, le paragraphe 16 permet aux Parties qui choisissent d'appliquer la règle simplifiée de limitation des avantages de se réserver le droit ne pas appliquer l'intégralité de l'article 7 à une Convention fiscale couverte lorsque l'autre Juridiction contractante a choisi d'appliquer uniquement la règle du critère des objets principaux. Dans cette hypothèse, aucune des deux règles ne s'appliquerait et les juridictions contractantes devraient s'efforcer de parvenir à une solution mutuellement satisfaisante conforme à la norme minimale. Le paragraphe 7 permet aux Parties qui choisissent d'appliquer uni-

quement la règle du critère des objets principaux d'éviter cette situation, en acceptant une application « symétrique » ou « asymétrique » de la règle simplifiée de limitation des avantages avec les Parties qui choisissent d'appliquer cette règle. (Comme déjà mentionné ci-avant, aucun des Signataires actuels n'a émis la réserve prévue par le paragraphe 16.)

Le paragraphe 14 (clause de compatibilité) indique que la règle simplifiée de limitation des avantages remplacerait les dispositions analogues existantes d'une Convention fiscale couverte, ou qu'elle serait ajoutée lorsqu'une Convention fiscale couverte ne contient pas une telle disposition.

Le paragraphe 15 permet à une Partie de conserver ses clauses de limitation des avantages existantes.

Position de la Belgique

La Belgique, comme la toute grande majorité des Signataires de la Convention, a choisi d'appliquer uniquement la règle du critère des objets principaux. Ce choix est conforme à la recommandation n° 48 de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » en vertu de laquelle la Belgique doit toujours prévoir une disposition générale anti-abus dans ses négociations en vue de la conclusion d'une convention concernant la double imposition.⁽¹²⁾ Cette règle devrait être insérée dans toutes les Conventions fiscales couvertes de la Belgique, qui seraient ainsi conformes à la norme minimale de l'Action 6. En effet, tous les partenaires de la Belgique qui ont signé la Convention jusqu'à présent (et qui ont inclus leur convention avec la Belgique dans la liste des accords qu'ils souhaitent voir modifiés par la Convention) acceptent d'appliquer uniquement la règle du critère des objets principaux. Par ailleurs, une vingtaine des conventions notifiées par la Belgique contiennent déjà des dispositions analogues. Ces dispositions existantes devraient être remplacées par la règle du critère des objets principaux du paragraphe 1.

La Belgique a en outre opté pour l'application de la disposition complémentaire du paragraphe 4, qui permet à l'autorité compétente, lorsqu'un avantage est refusé en application de la règle du critère des objets principaux, d'octroyer au contribuable l'avantage auquel il aurait eu droit en l'absence de la transaction ou du montage qui a entraîné l'application de cette règle. Compte tenu des positions communiquées lors de la signature, cette clause s'appliquerait à une vingtaine des conventions notifiées par la Belgique.

Art. 8 (Transactions relatives au transfert de dividendes)

Paragraphe 1

⁽¹²⁾ DOC 54 2749/001, p. 43, recommandation 48

La disposition du paragraphe 1 est inspirée de l'article 10, paragraphe 2 du Modèle OCDE, tel que modifié par le paragraphe 36 du rapport sur l'Action 6. Cette disposition du Modèle OCDE prévoit un taux réduit d'imposition sur les dividendes versés par une filiale. Le rapport sur l'Action 6 y a introduit une période de détention minimale des participations pour qu'une société mère puisse bénéficier de ce taux réduit d'imposition : la participation dans la filiale doit être détenue tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes.

Le paragraphe 1 vise à introduire cette période de détention minimale dans les dispositions des Conventions fiscales couvertes qui prévoient une exemption ou une limitation du taux d'imposition à la source sur les dividendes dont le bénéficiaire effectif (destinataire, ...) est une société qui est un résident de l'autre Juridiction contractante et qui possède, détient ou contrôle plus d'un certain montant du capital (ou des actions, droits de vote, ...) de la société qui paie les dividendes. Comme indiqué aux paragraphes 119 à 121 de la Note explicative, la disposition du Modèle OCDE a été adaptée afin de couvrir la grande diversité des dispositions relatives aux dividendes de filiales dans les Conventions fiscales couvertes, quels que soient le taux d'imposition et le seuil de participation qu'elles prévoient.

Paragraphe 2 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 2 précise que la période minimale de détention de 365 jours introduite par le paragraphe 1 remplacerait les périodes minimales de détention déjà prévues par les Conventions fiscales couvertes, ou serait ajoutée lorsqu'une Convention fiscale couverte subordonne l'octroi d'un taux d'imposition réduit ou d'une exemption de retenue à la source sur les dividendes de filiales à un seuil minimal de participation sans prévoir de période minimale de détention de ces participations. Comme précisé au paragraphe 122 de la Note explicative, les autres éléments des dispositions existantes, tels les taux d'imposition, le seuil de participation ou la forme de détention (directe et/ou indirecte), ne sont pas affectés par le paragraphe 1.

Paragraphe 3 (réserves)

La disposition du paragraphe 1 n'étant pas requise pour satisfaire à une norme minimale, l'alinéa a) permet aux Parties de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 8. L'alinéa b) permet par ailleurs aux Parties de conserver les périodes de détention minimale déjà prévues par leurs Conventions fiscales couvertes (ou seulement certaines d'entre elles).

Paragraphe 4 (notifications)

Les Parties (autres que celles qui se sont ré-

servé le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 8) doivent notifier au Dépositaire la liste de leurs Conventions fiscales couvertes contenant une disposition qui doit être modifiée par le paragraphe 1, ainsi que les références de chaque disposition concernée. Le paragraphe 1 ne s'appliquerait à une disposition existante d'une Convention fiscale couverte que lorsque les deux Juridictions contractantes ont formulé une telle notification concernant cette disposition.

Position de la Belgique

La Belgique n'a formulé aucune réserve à l'égard de cet article.

L'article 10, paragraphe 2 du modèle standard belge prévoit une exemption de retenue à la source pour les dividendes de filiales et subordonne cette exemption au fait que la participation requise soit détenue durant une période minimale de 12 mois. Dès lors, la plupart des conventions fiscales conclues par la Belgique au cours des dix dernières années prévoient déjà une telle période de détention. C'est le cas, par exemple, des conventions conclues en 2015 avec la Russie ou en 2014 avec la Norvège et des protocoles conclus avec la Suisse en 2014, avec le Mexique en 2013 et avec le Royaume-Uni en 2009. Toutefois, un certain nombre de conventions plus anciennes prévoient un taux réduit de retenue à la source pour les dividendes versés par des filiales sans subordonner l'octroi de ce taux réduit à une période de détention minimale. L'article 8 de la Convention permettra à la Belgique d'ajouter une telle période de détention minimale dans ses Conventions fiscales couvertes qui n'en contiennent pas et d'aligner les périodes de détention minimale existantes sur celles du Modèle OCDE, pour autant évidemment que le partenaire concerné n'émette pas non plus de réserve à l'égard de cet article et qu'il notifie, le cas échéant, la disposition à modifier.

Parmi les partenaires conventionnels de la Belgique qui ont signé la Convention, 33 se sont réservé le droit de ne pas appliquer cet article. Compte tenu des positions notifiées au moment de la signature, l'article 8 devrait modifier une quinzaine de conventions conclues par la Belgique.

Art. 9 (Gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers)

L'article 13, paragraphe 4 du Modèle OCDE traite des plus-values qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans un Etat contractant et rend ces plus-values imposables dans l'Etat contractant où les biens immobiliers sont situés. Le paragraphe 44 du rapport sur l'Action 6 a apporté deux mo-

difications à cette disposition.

D'une part, le champ d'application de cette disposition a été élargi de manière à inclure les droits ou participations comparables à des actions, tels les intérêts dans une « partnership », une fiducie ou un trust. D'autre part, afin de contrer les abus consistant à transférer des actifs à une entité peu avant l'aliénation de droits ou participations dans celle-ci en vue de faire tomber la part de la valeur de cette entité tirée de biens immobiliers en dessous du seuil de 50 pour cent, une période de référence a été introduite pour déterminer si ce seuil est atteint. L'article 13, paragraphe 4 du Modèle OCDE, tel que modifié par le rapport sur l'Action 6, stipule dès lors que les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation d'actions ou d'intérêts similaires, notamment d'intérêts dans une « partnership », une fiducie ou un trust, sont imposables dans l'autre Etat contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions ou intérêts similaires ont tiré directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans cet autre Etat.

L'article 9 de la Convention permet aux Parties, soit de modifier les dispositions analogues de leurs Conventions fiscales couvertes de manière à y intégrer les modifications apportées par le rapport sur l'Action 6, soit d'insérer dans leurs Conventions fiscales couvertes l'article 13, paragraphe 4, du Modèle OCDE, tel que modifié par le rapport sur l'Action 6.

Paragraphes 1 et 2

Le paragraphe 1 vise uniquement à modifier les dispositions des Conventions fiscales couvertes analogues à l'article 13, paragraphe 4, du Modèle OCDE de manière à y introduire les deux modifications apportées par le rapport sur l'Action 6. L'alinéa a) prévoit l'introduction de la période de référence de 365 jours et l'alinéa b) prévoit l'élargissement du champ d'application.

Comme indiqué aux paragraphes 130 et 131 de la Note explicative, le paragraphe 1 est rédigé de manière à tenir compte des nombreuses variantes entre les dispositions existantes des Conventions fiscales couvertes et à s'appliquer à ces dispositions, quel que soit notamment le seuil utilisé (« plus de [X] pour cent », « au moins [X] pour cent », « la plus grande partie », « principalement », ...). Par contre, le paragraphe 1 ne modifierait pas les divers seuils prévus par ces dispositions, ni les exceptions prévues par certaines Conventions fiscales couvertes (par exemple, certaines conventions excluent de l'application de ces dispositions les gains tirés de l'aliénation d'actions de sociétés cotées sur un marché boursier reconnu).

Le paragraphe 2 (clause de compatibilité) précise que la période de référence de 365 jours rem-

placerait les éventuelles périodes de référence déjà prévues par les dispositions existantes, ou qu'elle serait ajoutée aux dispositions existantes qui ne prévoient pas de période de référence.

Paragraphes 3 à 5

Le paragraphe 3 permet, par ailleurs, aux Parties qui le souhaitent de choisir d'appliquer à leurs Conventions fiscales couvertes le paragraphe 4, c'est-à-dire d'insérer dans leurs Conventions fiscales couvertes l'article 13, paragraphe 4 du Modèle OCDE, tel que modifié par le rapport sur l'Action 6. Comme précisé au paragraphe 5, la disposition du Modèle OCDE remplacerait les dispositions existantes et serait aussi ajoutée à une Convention fiscale couverte ne contenant pas de disposition analogue.

Le paragraphe 4 étant une disposition facultative, il ne s'appliquera à une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes choisissent de l'appliquer et notifient ce choix au Dépositaire.

Paragraphe 6 (réserves)

Les dispositions de cet article n'étant pas requises pour satisfaire à une norme minimale, les Parties peuvent se réserver le droit de ne pas appliquer, soit l'intégralité du paragraphe 1, soit le paragraphe 1, a) ou 1, b) séparément. Les alinéas d) et e) permettent en outre aux Parties de conserver les dispositions de leurs Conventions fiscales couvertes qui prévoient déjà une période de référence ou qui s'appliquent déjà à l'aliénation de droits ou de participations autres que des actions.

Enfin, le paragraphe 6, f) permet à une Partie qui choisit d'insérer l'article 13, paragraphe 4 du Modèle OCDE dans ses Conventions fiscales couvertes de ne pas appliquer cette disposition à ses Conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà une disposition analogue à la version 2014 du Modèle OCDE.

Paragraphes 7 et 8 (notifications)

Les paragraphes 7 et 8 décrivent les notifications qui doivent être faites par les Parties (autres que celles qui se sont réservé le droit de ne pas appliquer l'intégralité du paragraphe 1) afin d'identifier les dispositions de leurs Conventions fiscales couvertes qui seront modifiées ou remplacées par l'article 9. Conformément à ces dispositions, une disposition d'une Convention fiscale couverte ne serait modifiée ou remplacée, selon le cas, que si les deux Juridictions contractantes ont identifié cette disposition dans leurs notifications.

Position de la Belgique

Depuis 2005, la Belgique a une réserve à l'encontre de l'article 13, paragraphe 4, du Modèle OCDE. Cette disposition ne figure donc pas dans le Modèle standard belge de convention et des dispositions analogues ne figurent que dans envi-

ron un quart des conventions conclues par la Belgique. En outre, lorsque la Belgique accepte d'inclure une telle disposition, elle essaie de l'assortir d'exceptions pour les aliénations d'actions de sociétés cotées en bourse, d'actions cédées dans le cadre d'une réorganisation de société, d'actions qui tirent une grande partie de leurs valeurs de biens immobiliers dans lesquels la société exerce son activité, ou d'autres situations qui ne donnent normalement pas lieu à des abus.

Conformément à cet aspect de sa politique conventionnelle, la Belgique n'a donc pas choisi d'inclure l'article 13, paragraphe 4 du Modèle OCDE dans l'ensemble de ses Conventions fiscales couvertes et a émis une réserve à l'égard de l'alinéa a) du paragraphe 1, qui introduit une période de référence de 365 jours pour déterminer si le seuil de valeur qui déclenche l'application des dispositions analogues à l'article 13, paragraphe 4 du Modèle OCDE est atteint. On notera à cet égard que le nouveau paragraphe 28.9 des Commentaires sur l'article 13 du Modèle OCDE signale certains problèmes liés à l'introduction de cette période de référence et propose une disposition alternative permettant de résoudre ces problèmes, laquelle alternative n'est pas reprise dans la Convention.

Par contre, la Belgique n'a pas émis de réserve en ce qui concerne l'alinéa b) du paragraphe 1 qui élargit le champ d'application des dispositions existantes aux participations détenues dans des entités comme les « *partnerships* » et les trusts, étant donné qu'elle ne voit pas de raison de faire une distinction entre les participations dans des sociétés et dans ces autres entités.

Compte tenu des positions exprimées lors de la signature de la Convention par nos partenaires, le champ d'application des dispositions contenues dans une dizaine des conventions conclues par la Belgique devrait être élargi pour couvrir les cessions de participations dans des entités autres que des sociétés.

Art. 10 (Règle anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces)

Le rapport sur l'Action 6 a conclu qu'une disposition devait être ajoutée au Modèle OCDE afin de traiter « les abus potentiels qui peuvent résulter du transfert d'actions, de créances, de droits ou de biens vers des établissements stables établis uniquement à cet effet dans des pays réservant un traitement préférentiel au revenu de ces actifs » (paragraphe 49 du rapport). Le paragraphe 52 du rapport contient un projet de disposition à cet effet et prévoit que ce projet de disposition devra être finalisé dans le cadre des travaux de suivi sur l'Action 6. La disposition finalisée par le Groupe de Travail n° 1 de l'OCDE a été intégrée dans le nouvel Article 29, paragraphe 8 du Modèle OCDE.

Paragraphes 1 à 3

Ces paragraphes contiennent une disposition inspirée de celle du Modèle OCDE. Le paragraphe 1 prévoit que les avantages prévus par une Convention fiscale couverte ne s'appliquent pas à un élément de revenu qu'une entreprise d'une Juridiction contractante tire de l'autre Juridiction contractante lorsque :

- la Juridiction contractante dont l'entreprise est résidente considère ce revenu comme étant attribuable à un établissement stable de cette entreprise situé dans une juridiction tierce et exempté d'impôt les bénéfices de cet établissement stable, et que
- l'impôt perçu dans la juridiction tierce au titre de cet élément de revenu est inférieur à 60 pour cent de l'impôt qui serait dû dans la Juridiction contractante dont l'entreprise est résidente si cet établissement stable y était situé.

Le paragraphe 2 prévoit une exception pour les revenus liés à l'exercice effectif d'une activité d'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable (l'activité consistant à réaliser, gérer ou simplement détenir des placements pour le compte de l'entreprise ne satisfait pas à cette condition, sauf s'il s'agit d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières exercées respectivement par une banque, une compagnie d'assurance ou un opérateur sur titres agréé).

Le paragraphe 3 prévoit que, lorsque les avantages prévus par une Convention fiscale couverte sont refusés à un résident d'une Juridiction contractante en vertu du paragraphe 1, l'autorité compétente de l'autre Juridiction contractante peut néanmoins accorder ces avantages en réponse à une demande de ce résident si elle considère que l'octroi de ces avantages est justifié au regard des raisons pour lesquelles le résident n'a pas satisfait aux conditions des paragraphes 1 et 2. Cette autorité compétente doit consulter l'autorité compétente de l'autre Juridiction contractante avant d'accepter ou de rejeter la demande.

Paragraphe 4 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 4 prévoit que les dispositions des paragraphes 1 à 3 remplacent les dispositions existantes d'une Convention fiscale couverte qui refusent ou limitent les avantages octroyés à une entreprise d'une Juridiction contractante au titre d'un élément de revenu provenant de l'autre Juridiction contractante et attribuable à un établissement stable de cette entreprise situé dans une juridiction tierce, ou que ces paragraphes 1 à 3 sont ajoutés aux Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas de telles dispositions.

Paragraphe 5 (réserves)

La disposition des paragraphes 1 à 3 n'est pas

requis pour satisfaire à une norme minimale. Les Parties peuvent dès lors se réserver le droit de ne pas appliquer l'article 10 à l'ensemble de leurs Conventions fiscales couvertes. Elles peuvent également se réserver le droit de ne pas appliquer l'article 10 à leurs Conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà des dispositions analogues ou, au contraire, d'appliquer cet article uniquement à leurs Conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà de telles dispositions.

Paragraphe 6 (notifications)

Une disposition existante d'une Convention fiscale couverte sera remplacée par les dispositions des paragraphes 1 à 3 lorsque les deux Juridictions contractantes auront identifié cette disposition existante dans leurs notifications au Dépositaire. Dans les autres cas (sauf si une des Juridictions contractantes a émis une réserve), les paragraphes 1 à 3 prévaudront sur les dispositions des Conventions fiscales couvertes dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Position de la Belgique

Conformément au paragraphe 5, a) la Belgique s'est réservé le droit de ne pas appliquer l'article 10 à ses Conventions fiscales couvertes. En effet, en faisant dépendre l'octroi des avantages conventionnels d'une comparaison entre l'impôt subi par l'élément de revenu concerné dans la juridiction tierce où est situé l'établissement stable et l'impôt qu'aurait subi ce même élément de revenu dans la Juridiction de résidence de l'entreprise, cette disposition est défavorable aux entreprises résidentes de pays qui, comme la Belgique, ont un taux d'impôt des sociétés élevé. On notera par ailleurs que plus de deux tiers des Signataires de la Convention ont émis une réserve à l'égard de cet article.

Art. 11 (Application des conventions fiscales pour limiter le droit d'une Partie d'imposer ses propres résidents)

Les paragraphes 61 à 63 du rapport sur l'Action 6 concluent qu'une clause dite « de sauvegarde » doit être ajoutée à l'article 1 du Modèle OCDE afin de confirmer le principe (déjà énoncé, dans la version 2014 du Modèle, notamment aux paragraphes 6.1 et 23 des Commentaires sur l'article 1) selon lequel les dispositions des conventions fiscales ne limitent pas le droit d'un Etat contractant d'imposer ses propres résidents, à l'exception de celles qui sont manifestement destinées à s'appliquer à ces résidents, comme les règles relatives à l'élimination de la double imposition. Un nouveau paragraphe 3 a donc été inséré dans l'article 1 du Modèle OCDE 2017.

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 contient une clause de sauvegarde inspirée de ce nouvel article 1, para-

graphe 3 du Modèle OCDE. Cette clause stipule qu'une Convention fiscale couverte n'affecte pas l'imposition par une Juridiction contractante de ses propres résidents, sauf en ce qui concerne les avantages accordés au titre de certaines dispositions spécifiquement énumérées.

Les alinéas a) à g) du paragraphe 1 reprennent les exceptions prévues dans le Modèle OCDE en remplaçant les références aux dispositions du Modèle par une description de ces dispositions, qui est basée sur le paragraphe 26.19 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle OCDE qui figure dans le rapport sur l'Action 6 (et au paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle OCDE 2017). Constituent donc des exceptions, les dispositions des Conventions fiscales couvertes analogues aux dispositions suivantes du Modèle OCDE :

- a) le paragraphe 3 de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) et le paragraphe 2 de l'article 9 (Entreprises associées) ;
- b) l'article 19 (Fonctions publiques) ;
- c) l'article 20 (Etudiants) ;
- d) l'article 23A (Méthode d'exemption) et l'article 23B (Méthode d'imputation) ;
- e) l'article 24 (Non-discrimination) ;
- f) l'article 25 (Procédure amiable) ; et
- g) l'article 28 (Membres des missions diplomatiques et postes consulaires).

Par ailleurs, les alinéas h) à j) prévoient des exceptions supplémentaires afin de couvrir les autres dispositions affectant le pouvoir d'imposition de la Juridiction de résidence qui figurent dans les conventions fiscales existantes. Les alinéas h) et i) visent les dispositions qui prévoient que les pensions ou certaines autres sommes payées à un résident d'une Juridiction contractante sont exclusivement imposables dans l'autre Juridiction contractante (soit parce que ces sommes sont payées en exécution de la législation en matière de sécurité sociale de cette autre Juridiction, soit parce qu'elles proviennent de cette autre Juridiction). L'alinéa j) couvre plus largement les dispositions qui limitent expressément le droit d'une juridiction d'imposer ses propres résidents ou qui prévoient expressément qu'une juridiction d'où provient un élément de revenu a le droit exclusif d'imposer cet élément de revenu. Comme indiqué au paragraphe 150 de la Note explicative, cet alinéa couvrirait, par exemple, des dispositions qui octroient des déductions pour les cotisations versées par un résident d'une Juridiction contractante à un régime de retraite de l'autre Juridiction contractante aux fins du calcul du revenu dans la première juridiction contractante.

Paragraphe 2 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 2 précise que les dispositions du paragraphe 1 remplaceraient les dispositions

existantes d'une Convention fiscale couverte prévoyant que cette Convention fiscale couverte n'affecte pas le droit d'une Juridiction contractante d'imposer ses résidents, ou seraient ajoutées aux Conventions fiscales couvertes ne contenant pas de telles dispositions.

Paragraphe 3 (réserves)

Une clause de sauvegarde n'étant pas requise pour satisfaire à une norme minimale, l'alinéa a) permet aux Parties de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 11. L'alinéa b) permet, en outre, aux Parties de conserver leurs clauses de sauvegarde existantes.

Paragraphe 4 (notifications)

Le paragraphe 4 stipule qu'une disposition existante d'une Convention fiscale couverte sera remplacée par la clause de sauvegarde du paragraphe 1 lorsque les deux Juridictions contractantes auront identifié cette disposition dans leurs notifications relatives à l'article 11. Dans les autres cas (sauf si une des Juridictions contractantes a émis une réserve), les dispositions du paragraphe 1 prévaudront sur les dispositions des Conventions fiscales couvertes dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Position de la Belgique

La Belgique n'a émis aucune réserve en ce qui concerne l'article 11. La clause de sauvegarde qui figure au paragraphe 1 de cet article permet de clarifier expressément que la plupart des dispositions des conventions fiscales inspirées du Modèle OCDE n'affectent pas l'imposition par un Etat contractant de ses propres résidents et ne font donc pas obstacle à l'application des mesures anti-abus de droit interne qu'un Etat applique à ses propres résidents (comme, par exemple une législation CFC relative aux sociétés étrangères contrôlées ou la taxe « caïman » belge). Comme indiqué ci-avant, cette disposition ne fait que confirmer les principes énoncés dans divers paragraphes des Commentaires du Modèle OCDE. Jusqu'en 2017, la Belgique avait formulé plusieurs observations indiquant un désaccord avec ces principes. Elle a retiré ces observations suite aux travaux menés dans le cadre de l'Action 6 du Plan BEPS (tout comme les quelques autres pays qui avaient émis des observations analogues). Tous les pays membres de l'OCDE se rallient donc à ces principes.

Actuellement, seule la convention conclue en 2006 avec les Etats-Unis (qui n'ont pas signé la Convention) contient une clause de sauvegarde analogue à celle du Modèle OCDE. Une vingtaine de conventions anciennes conclues par la Belgique contiennent des dispositions prévoyant que la convention ne peut être interprétée comme limitant le droit de la Belgique d'imposer une société résidente de la Belgique en cas de rachat de ses propres actions ou parts ou à l'occasion du par-

tage de son avoir social. Ces dispositions devraient être remplacées par la clause des paragraphes 1 à 3 dans la mesure où les partenaires concernés de la Belgique auront également accepté l'application de l'article 11. Toutefois, environ deux tiers des Signataires se sont réservé le droit de ne pas appliquer cet article. Compte tenu des positions exprimées par nos partenaires lors de la signature, la clause de sauvegarde de l'article 11 serait insérée dans une quinzaine de conventions conclues par la Belgique.

Partie IV. Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable

Le rapport sur l'Action 7 (« Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable »)(13) a apporté plusieurs modifications à la définition de l'établissement stable qui figure à l'article 5 du modèle OCDE. La partie IV de la Convention contient quatre articles issus des travaux sur l'Action 7. Comme indiqué au paragraphe 156 de la Note explicative, ces articles visent à modifier les conventions fiscales existantes pour répondre aux mesures qui permettent d'éviter artificiellement le statut d'établissement stable au moyen : (i) des accords de commissionnaire et des stratégies similaires (article 12) ; (ii) des exceptions dont bénéficient des activités spécifiques (article 13) ; et (iii) du fractionnement de contrats (article 14). L'article 15 contient la définition de l'expression « étroitement liée à une entreprise » qui est utilisée aux articles 12 à 14.

Art. 12 (Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires)

Les travaux sur l'Action 7 ont abouti à des modifications des paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du Modèle OCDE, qui définissent les circonstances dans lesquelles les activités qu'une personne exerce dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise sont constitutives d'un établissement stable dans le chef de cette entreprise alors même que cette entreprise ne dispose pas d'une installation fixe d'affaires dans l'Etat concerné. Ces modifications ciblent les stratégies mises en œuvre pour éviter le statut d'établissement stable en recourant à des accords de commissionnaire et à des stratégies similaires, c'est-à-dire, comme mentionné au paragraphe 7 du rapport sur l'Action 7, « des situations dans lesquelles des contrats qui, dans les faits, sont négociés dans un Etat ne sont pas formellement conclus dans cet Etat parce qu'ils sont complétés ou autorisés à l'étranger, ou dans lesquelles la personne qui est ordinairement habilitée à conclure des contrats constitue un « agent indépendant » auquel s'applique l'exception prévue par l'article 5(6), même si elle est étroitement liée à l'entreprise pour le

compte de laquelle elle agit ».

Le paragraphe 5 du Modèle OCDE a donc été modifié de manière à viser non seulement la personne qui conclut habituellement des contrats au nom de l'entreprise mais également celle qui « joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise ». Par ailleurs, la disposition ne vise plus seulement les contrats conclus « au nom de l'entreprise » mais aussi les contrats « 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 « pour la fourniture de services par cette entreprise ». En outre, le paragraphe 6 exclut désormais qu'une personne puisse être considérée comme indépendante si « elle agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée ».

L'article 12 de la Convention permet d'intégrer ces modifications dans les conventions fiscales existantes.

Paragraphes 1 et 2

Les paragraphes 1 et 2 reproduisent les paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du Modèle OCDE, tels que modifiés par le rapport sur l'Action 7, sous réserve de quelques modifications destinées à tenir compte du caractère multilatéral de la Convention.

En vertu du paragraphe 1, lorsqu'une personne agit dans une Juridiction contractante pour le compte d'une entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cette Juridiction si cette personne 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 si ces contrats sont, soit au nom de l'entreprise, soit pour le transfert de la propriété de biens ou pour la concession du droit d'utiliser des biens appartenant à l'entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, soit pour la prestation de services par cette entreprise. L'entreprise n'est toutefois pas considérée comme ayant un établissement stable lorsque la personne agit dans le cadre ordinaire d'une activité d'agent indépendant au sens du paragraphe 2 (voir ci-après) ou lorsqu'elle exerce uniquement certaines activités.

Le paragraphe 2 prévoit que le paragraphe 1 ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans une Juridiction contractante pour le compte d'une entreprise de l'autre Juridiction contractante exerce dans la première Juridiction une activité d'entreprise comme agent indépendant et

(13) Tous les rapports issus du Projet BEPS peuvent être consultés sur le site de l'OCDE (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

qu'elle agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité. Le paragraphe 2 stipule également qu'une personne qui agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée n'est pas considérée comme un agent indépendant en ce qui concerne chacune de ces entreprises. Comme mentionné ci-avant, la notion de personne « étroitement liée » est définie à l'article 15.

Paragraphe 3 (clause de compatibilité)

L'alinéa a) stipule que le paragraphe 1 remplace les dispositions d'une Convention fiscale couverte qui décrivent les conditions dans lesquelles une entreprise doit être considérée comme ayant un « établissement stable-agent dépendant » dans la mesure où ces dispositions traitent de la situation dans laquelle cette personne dispose de pouvoirs qu'elle exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise (ou pour le compte de l'entreprise ou autres expressions analogues).

L'alinéa b) stipule que le paragraphe 2 remplacerait les dispositions d'une Convention fiscale couverte qui, comme l'article 5, paragraphe 6 du Modèle OCDE 2014 (ou du Modèle standard belge) prévoient qu'une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans une Juridiction contractante pour une activité qu'un agent jouissant d'un statut indépendant exerce pour cette entreprise.

Paragraphe 4 (réserves)

Etant donné que les dispositions issues du rapport sur l'Action 7 ne sont pas requises pour satisfaire à une norme minimale, une Partie peut se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 12 à ses Conventions fiscales couvertes. Aucune autre réserve n'est autorisée.

Paragraphes 5 et 6 (notifications)

Le paragraphe 1 comme le paragraphe 2 s'appliqueront à une disposition d'une Convention fiscale couverte lorsque les deux Juridictions contractantes auront identifié cette disposition dans leurs notifications au Dépositaire.

Position de la Belgique

Lorsqu'elle a signé la Convention en juin 2017, la Belgique avait émis une réserve (d'examen) à l'égard de l'article 12. Le gouvernement a finalement décidé de ne pas maintenir cette réserve. La définition élargie de l'établissement stable « personnel » devrait donc être intégrée dans les Conventions fiscales couvertes de la Belgique, dans la mesure toutefois où les partenaires de la Belgique n'émettent pas non plus de réserve.

Lors de la signature de la Convention, plus de la moitié des Signataires ont émis une réserve à l'égard de l'article 12. Compte tenu des réserves

exprimées par nos partenaires, environ 25 des conventions notifiées par la Belgique seraient modifiées par cet article. On notera également que la nouvelle convention conclue en 2016 avec le Japon reprend également les paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du Modèle OCDE, tels que modifiés par l'Action 7 du Plan BEPS.

Art. 13 (Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions dont bénéficient des activités spécifiques)

L'article 5, paragraphe 4 du Modèle OCDE prévoit que, nonobstant les dispositions précédentes de cet article, une installation fixe d'affaires ne constitue pas un établissement stable pour une entreprise lorsque cette installation est utilisée aux seules fins d'exercer, pour cette entreprise, les activités énumérées dans ce paragraphe.

Les travaux menés dans le cadre de l'Action 7 ont modifié cette disposition du Modèle OCDE afin de stipuler expressément que les exceptions qu'elle prévoit ne sont applicables que si les activités qui y sont énumérées revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Cependant, comme indiqué au paragraphe 169 de la Note explicative, « le paragraphe 30.1 des Commentaires sur l'article 5 (voir [les pages 35 et 36] du rapport sur l'Action 7) indique que certains Etats considèrent que certaines des activités énumérées à l'article 5(4) de la version 2014 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE revêtent intrinsèquement un caractère préparatoire ou auxiliaire et que, afin d'augmenter la prévisibilité pour les administrations fiscales et les contribuables, il n'est pas nécessaire de prévoir expressément que les activités visées revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Ces Etats considèrent que l'inclusion d'une règle anti-fragmentation permet de cibler l'usage inapproprié des exceptions dont bénéficient des activités spécifiques. Une disposition alternative qui reflète ce point de vue est donc incluse au paragraphe 30.1. »

L'article 13 de la Convention permet aux Parties d'inclure dans leurs conventions fiscales couvertes les deux versions de l'article 5, paragraphe 4 du Modèle OCDE 2017 ainsi que la règle anti-fragmentation issues du rapport sur l'Action 7.

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 permet aux Parties de choisir d'appliquer à leurs Conventions fiscales couvertes l'une ou l'autre des versions décrites ci-avant de l'article 5, paragraphe 4 du Modèle OCDE 2017. Il permet également à une Partie de n'appliquer aucune de ces deux options.

Paragraphe 2 – Option A

La disposition du paragraphe 2 correspond à celle qui figure à l'article 5, paragraphe 4 du Mo-

dèle OCDE 2017. Les exceptions prévues par cette disposition ne s'appliquent aux activités spécifiquement énumérées que si celles-ci revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Comme indiqué au paragraphe 171 de la Note explicative, le paragraphe 2 est rédigé de façon à appliquer les principes contenus dans le nouveau texte du Modèle OCDE aux diverses activités énumérées dans les dispositions analogues des Conventions fiscales couvertes plutôt qu'à remplacer celles-ci par la liste d'activités spécifiques contenue dans le Modèle OCDE (qui n'a pas été modifiée). Les exceptions mentionnées dans les Conventions fiscales couvertes seraient donc préservées mais en étant soumises à la condition que les activités visées revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Paragraphe 3 – Option B

Le paragraphe 3 est inspiré de la disposition alternative qui figure au paragraphe 30.1 des Commentaires inclus dans le rapport sur l'Action 7, ainsi qu'au paragraphe 78 des Commentaires sur l'article 5 de la version du Modèle OCDE 2017.

L'application du paragraphe 3 aurait pour effet de préserver les exceptions prévues par les Conventions fiscales couvertes tout en garantissant que ces exceptions s'appliquent indépendamment du fait que l'activité revête ou non un caractère préparatoire ou auxiliaire. (Les dispositions existantes d'une Convention fiscale couverte qui subordonneraient expressément l'application d'une exception au fait que l'activité visée revête un caractère préparatoire ou auxiliaire ne seraient toutefois pas modifiées en vertu de l'alinéa a).)

Paragraphe 4 (Règle anti-fragmentation)

Le paragraphe 4 reproduit le nouvel article 5, paragraphe 4.1 du Modèle OCDE, qui figure au paragraphe 15 du rapport sur l'Action 7, sous réserve de quelques modifications destinées à tenir compte du caractère multilatéral de la Convention. Comme expliqué aux paragraphes 14 et 15 du rapport, cette disposition vise à empêcher une entreprise de fragmenter ses activités entre plusieurs installations fixes d'affaires dans le but d'éviter d'avoir un établissement stable dans un Etat et vise aussi les situations où des activités sont fragmentées entre deux (ou plusieurs) entreprises étroitement liées.

En vertu de cette règle anti-fragmentation, les exceptions prévues par des dispositions analogues à l'article 5, paragraphe 4 du Modèle OCDE ne s'appliquent pas à une installation fixe d'affaires utilisée par une entreprise si la même entreprise exerce des activités dans une autre installation située dans la même Jurisdiction contractante ou si une entreprise étroitement liée exerce des activités dans la même installation ou dans une autre installation située dans la même Jurisdiction contrac-

tante et si

- a) une de ces installations constitue un établissement stable pour l'entreprise ou l'entreprise étroitement liée, ou
- b) l'ensemble des activités menées par l'entreprise ou les entreprises étroitement liées dans les deux installations, ou par les entreprises étroitement liées dans la même installation, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Pour que cette règle soit applicable, il faut en outre que les activités concernées constituent des fonctions complémentaires faisant partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

Paragraphe 5 (Clause de compatibilité)

L'alinéa a) prévoit que le paragraphe 2 ou 3 (l'Option A ou l'Option B) s'applique à la place des parties de dispositions d'une Convention fiscale couverte qui, comme l'article 5, paragraphe 4 du Modèle OCDE 2014 (ou du Modèle standard belge), énumèrent des activités spécifiques dont l'exercice est considéré comme ne constituant pas un établissement stable bien que ces activités soient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires.

L'alinéa b) prévoit que la règle anti-fragmentation du paragraphe 4 s'applique aux dispositions d'une Convention fiscale couverte qui sont analogues à l'article 5, paragraphe 4 du Modèle OCDE 2014 (éventuellement modifiées par le paragraphe 2 ou 3).

Paragraphe 6 (Réserves)

Etant donné que les dispositions de l'article 13 ne sont pas requises pour satisfaire à une norme minimale, une Partie peut se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 13 (en vertu de l'alinéa a) ou la règle anti-fragmentation du paragraphe 4 (en vertu de l'alinéa c)) à l'ensemble de ses Conventions fiscales couvertes. Une Partie qui choisit d'appliquer l'Option A peut en outre (en vertu de l'alinéa b)) se réserver le droit de conserver les clauses de ses Conventions fiscales couvertes qui prévoient déjà expressément que les exceptions qu'elles prévoient s'appliquent uniquement si les activités visées revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Paragraphes 7 et 8 (Notifications)

Conformément au paragraphe 7, l'Option A ou B ne s'appliquera à une disposition d'une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes ont choisi la même option et ont identifié cette disposition dans leurs notifications au Dépositaire. De même, le paragraphe 8 stipule que la règle anti-fragmentation ne s'appliquera à une disposition d'une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes ont inclus cette disposition dans leurs notifications.

Position de la Belgique

La Belgique a choisi l'Option B et n'a pas émis de réserve à l'égard de la règle anti-fragmentation du paragraphe 4.

La Belgique fait, en effet, partie des pays qui considèrent qu'une règle anti-fragmentation, telle que celle qui figure au nouveau paragraphe 4.1 de l'article 5 du Modèle OCDE, constitue le moyen le plus approprié de lutter contre les abus qui visent à bénéficier indûment des exceptions au statut d'établissement stable prévues pour certaines activités spécifiques. Elle estime que, dès lors qu'une telle règle anti-fragmentation est applicable, il n'est pas nécessaire de vérifier, comme le prévoit l'Option A, que chacune des activités spécifiquement mentionnées dans une disposition analogue au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE, ou du Modèle standard belge, revêt bien un caractère préparatoire ou auxiliaire lorsqu'une telle activité (par exemple, le fait d'entreposer des marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise) est la seule activité exercée dans une installation fixe d'affaires.

Comme indiqué ci-avant, l'Option B correspond à la disposition alternative qui figure au paragraphe 78 des Commentaires sur l'article 5 du Modèle OCDE 2017, à l'intention des juridictions qui partagent la position exprimée au paragraphe précédent. Sur le fond, cette disposition ne diffère pas du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE avant sa modification par le rapport sur l'Action 7. Sa formulation a simplement été adaptée de manière à clarifier que les activités spécifiquement mentionnées aux alinéas a) à d) de ce paragraphe sont automatiquement considérées comme ne constituant pas un établissement stable, sans qu'il faille examiner si elles ont bien un caractère préparatoire ou auxiliaire. Ceci ne fait que confirmer la manière dont la Belgique interprète déjà la disposition du modèle OCDE 2014.

Compte tenu des positions exprimées par les partenaires de la Belgique lors de la signature de la Convention, la règle anti-fragmentation devrait être insérée dans une trentaine des conventions notifiées par la Belgique. Par contre, l'Option B ne s'appliquerait qu'à moins de dix conventions.

Art. 14 – (Fractionnement de contrats)

Le rapport sur l'Action 7 a introduit dans les Commentaires sur l'article 5 du Modèle OCDE une disposition visant les abus qui consistent pour certaines entreprises à fractionner des contrats afin d'éviter artificiellement de dépasser le seuil de douze mois en-deçà duquel, conformément à l'article 5, paragraphe 3 du Modèle OCDE, un chantier de construction ou de montage ne constitue pas un établissement stable. La disposition qui figurait à la page 40 du rapport sur l'Action 7 a été intégrée au paragraphe 52 des Commentaires sur

l'article 5 du Modèle OCDE 2017 après avoir été finalisée par le Groupe de travail n° 1 de l'OCDE. L'article 14 de la Convention permet la mise en œuvre de cette disposition.

Le paragraphe 17 du rapport sur l'Action 7 mentionne toutefois que la Règle du critère des objets principaux qui résulte des travaux sur l'Action 6 (voir ci-avant la partie du présent exposé relative à l'article 7) permettra de répondre aux préoccupations de BEPS liées au fractionnement abusif de contrats et que la disposition incluse dans les Commentaires est destinée à être utilisée dans les conventions qui ne contiennent pas la Règle du critère des objets principaux ou comme disposition supplémentaire par les pays spécifiquement préoccupés par la question du fractionnement des contrats et dont le droit interne ne contient pas de mesure permettant de traiter ce type d'abus.

Paragraphe 1

La disposition qui figure dans les Commentaires du Modèle OCDE prévoit que :

- lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce des activités dans l'autre Etat contractant à un endroit qui constitue un chantier de construction ou de montage et que ces activités sont exercées pendant une ou des périodes qui, au total, dépassent 30 jours sans dépasser douze mois, et que
- des activités connexes sont exercées sur le même chantier, pendant des périodes différentes de plus de 30 jours chacune, par une ou plusieurs entreprises étroitement liées à la première entreprise,

ces différentes périodes sont cumulées afin de déterminer si la durée de douze mois en deçà de laquelle un chantier ne constitue pas un établissement stable est dépassée.

Le paragraphe 1 est inspiré de cette disposition mais, comme indiqué au paragraphe 184 de la Note explicative, celle-ci a été adaptée afin de prendre en compte les dispositions des conventions existantes qui prévoient d'autres seuils que douze mois et celles qui définissent différemment les activités et endroits couverts ou qui couvrent d'autres projets spécifiques.

Paragraphe 2 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 2 prévoit que la règle du paragraphe 1 s'applique à la place, ou en l'absence, de dispositions d'une Convention fiscale couverte qui portent sur le fractionnement de contrats en vue d'éviter de dépasser une période (ou des périodes) de temps relative à l'existence d'un établissement stable pour des projets ou des activités spécifiques visés au paragraphe 1.

Paragraphe 3 (réserves)

Etant donné qu'une règle visant le fractionnement de contrats n'est pas requise pour satisfaire à une norme minimale, une Partie peut se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de l'article 14 à ses Conventions fiscales couvertes (en vertu de l'alinéa a)) ou seulement aux dispositions de ses Conventions fiscales couvertes relatives à l'exploration ou l'exploitation de ressources naturelles (en vertu de l'alinéa b)).

Paragraphe 4 (notifications)

La règle anti-fractionnement du paragraphe 1 remplacera une disposition d'une Convention fiscale couverte lorsque les deux Juridictions contractantes auront identifié cette disposition dans leurs notifications au Dépositaire. Dans les autres cas (sauf si une des Juridictions contractantes a émis une réserve), la disposition du paragraphe 1 prévaudra sur les dispositions de la Convention fiscale couverte dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Position de la Belgique

Comme indiqué ci-avant, il ressort du rapport sur l'Action 7 qu'une disposition visant le fractionnement de contrats n'est pas nécessaire lorsqu'une convention contient la règle du critère des objets principaux résultant des travaux sur l'Action 6. Or, comme indiqué dans la partie du présent exposé relative à l'article 7 de la Convention, cette règle du critère des objets principaux devrait être insérée dans les Conventions fiscales couvertes de la Belgique. L'article 229, paragraphe 2/2 du Code des impôts sur les revenus contient également une disposition visant spécifiquement ce type d'abus. De plus, contrairement à la disposition du CIR 92 qui permet au contribuable de démontrer que l'exercice d'activités similaires par des entreprises liées n'avait pas pour motif d'éviter l'existence d'un établissement stable, la disposition du paragraphe 1 de l'article 14 de la Convention s'applique de manière automatique à toutes les situations, abusives ou non, où des activités connexes sont exercées au même endroit par des entreprises étroitement liées.

Compte tenu de ce qui précède, la Belgique s'est réservé le droit de ne pas appliquer l'article 14 à ses Conventions fiscales couvertes.

Art. 15 – Définition d'une personne étroitement liée à une entreprise

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 décrit les conditions auxquelles une personne est considérée comme « étroitement liée » à une entreprise aux fins des articles 12, 13 et 14. Cette définition est inspirée de celle qui figure aux pages 16 et 17 du rapport sur l'Action 7 et à l'article 5, paragraphe 8 du Mo-

dèle OCDE 2017.

Une personne est « étroitement liée » à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une est sous le contrôle de l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises. Dans tous les cas, une personne est 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 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.

Paragraphe 2 (réserves)

Cette définition étant censée s'appliquer aux dispositions existantes modifiées par l'article 12, paragraphe 2, l'article 13, paragraphe 4, et l'article 14, seules les Parties qui se sont réservé le droit de n'appliquer aucune de ces dispositions peuvent se réserver le droit de ne pas appliquer l'article 15.

Position de la Belgique

La Belgique n'a pas émis de réserve à l'égard de l'article 12, paragraphe 2 (nouvelle disposition relative aux agents indépendants) et de l'article 13, paragraphe 4 (règle anti-fragmentation). Conformément à l'article 15, paragraphe 2, elle n'a donc pas formulé de réserve à l'égard de l'article 15.

Partie V. Améliorer le règlement des différends

Dans le cadre de l'adoption du rapport sur l'Action 14 du Plan BEPS (« Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends »)(14), les Etats et juridictions participant aux travaux se sont engagés à respecter une norme minimale, complétée par une série de bonnes pratiques que les participants sont encouragés à adopter. Certains éléments de la norme minimale, ainsi qu'une de ces bonnes pratiques, peuvent être mis en œuvre en insérant des dispositions spécifiques dans les conventions fiscales. La partie V de la Convention permet d'insérer ces dispositions dans les Conventions fiscales couvertes.

Art. 16 – Procédure amiable

L'élément 1.1 de la norme minimale de l'Action 14 (page 13 du rapport) prévoit que les juridictions doivent insérer dans leurs conventions fiscales l'article 25, paragraphes 1 à 3 du Modèle

(14) Tous les rapports issus du Projet BEPS peuvent être consultés sur le site de l'OCDE (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>).

peuvent être consultés sur le site de l'OCDE

OCDE, tel qu'interprété dans les Commentaires de ce Modèle et en tenant compte des modifications de ces paragraphes permises par les éléments 3.1 et 3.3 de la norme minimale de l'Action 14 (voir ci-après). L'article 16 de la Convention permet aux Parties de satisfaire à cet élément de la norme minimale.

La structure de l'article 16 est la suivante :

- les paragraphes 1 à 3 reproduisent les paragraphes 1 à 3 de l'article 25 du Modèle OCDE sous réserve de quelques modifications destinées à aligner la terminologie sur celle employée dans la Convention (comme indiqué au paragraphe 194 de la Note explicative) ;
- le paragraphe 4 est une clause de compatibilité, qui décrit l'interaction entre chacune des dispositions des paragraphes 1 à 3 et les dispositions des Conventions fiscales couvertes ;
- le paragraphe 5 décrit les réserves autorisées ;
- le paragraphe 6 prévoit les notifications que les Parties doivent formuler pour clarifier la manière dont les Conventions fiscales couvertes seront modifiées par l'article 16.

Le fonctionnement de l'article 16 en ce qui concerne chacune des dispositions des paragraphes 1 à 3 est décrit ci-après.

1ère phrase du paragraphe 1

Cette disposition correspond à la 1ère phrase de l'article 25, paragraphe 1 du Modèle OCDE, telle que modifiée par le rapport sur l'Action 14 afin de refléter l'obligation imposée par l'élément 3.1 de la norme minimale de permettre aux contribuables de soumettre un cas à l'autorité compétente de l'une ou l'autre des Juridictions contractantes. (Avant cette modification, le Modèle OCDE prévoyait qu'un cas devait être soumis à l'autorité compétente de l'Etat de résidence, ou de l'Etat dont le contribuable possède la nationalité si le cas relève de l'article relatif à la non-discrimination.)

Le paragraphe 4, a), i) prévoit que cette disposition s'appliquerait à la place (ou en l'absence) de dispositions d'une Convention fiscale couverte analogues à la première phrase de l'article 25, paragraphe 1 du Modèle OCDE avant sa modification par le rapport sur l'Action 14.

Conformément à l'élément 3.1 de la norme minimale (p. 57 du rapport final sur l'Action 14), le paragraphe 5, a) autorise une Partie à se réserver le droit de ne pas apporter cette modification à ses Conventions fiscales couvertes. Toutefois, une Partie qui formule cette réserve garantit que, aux fins de chacune de ses Conventions fiscales couvertes, un contribuable pourra saisir l'autorité compétente de la Juridiction contractante dont il est un

résident (ou dont il possède la nationalité s'il est question d'une discrimination fondée sur la nationalité) et son autorité compétente doit mettre en place un processus bilatéral de notification ou de consultation avec l'autorité compétente de l'autre Juridiction contractante pour les cas où l'autorité compétente à laquelle un cas est soumis estime que la réclamation du contribuable est non fondée.

Le paragraphe 6, a) stipule qu'une disposition d'une Convention fiscale couverte sera remplacée par la première phrase du paragraphe 1 lorsque les deux Juridictions contractantes auront identifié cette disposition dans leurs notifications au Dépositaire. Dans les autres cas (sauf si une des Juridictions contractantes émet la réserve visée ci-avant), la première phrase du paragraphe 1 prévaudra sur les dispositions existantes de la Convention fiscale couverte dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

2ème phrase du paragraphe 1

Cette disposition correspond à la 2ème phrase de l'article 25, paragraphe 1 du Modèle OCDE. Elle prévoit qu'un cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention fiscale couverte.

Le paragraphe 4, a), ii) stipule que cette phrase remplacerait les dispositions d'une Convention fiscale couverte qui prévoient un délai inférieur à trois ans, ou serait ajoutée aux Conventions fiscales couvertes qui ne prévoient pas de délai spécifique pour soumettre un cas.

Le paragraphe 5, b) permet à une Partie de se réserver le droit de ne pas appliquer la deuxième phrase du paragraphe 1 à ses Conventions fiscales couvertes qui ne prévoient pas de délai spécifique pour soumettre un cas de procédure amiable, à condition que cette Partie garantisse que, même en l'absence d'une telle disposition, les contribuables disposeront d'un délai d'au moins trois ans pour soumettre un cas. (Aucun des Signataires actuels de la Convention n'a émis cette réserve.)

Le paragraphe 6, b) stipule que les Parties qui n'émettent pas cette réserve doivent notifier au Dépositaire (i) la liste de leurs Conventions fiscales couvertes qui prévoient un délai spécifique inférieur à trois ans et (ii) la liste de leurs Conventions fiscales couvertes qui prévoient un délai spécifique d'au moins trois ans (ainsi que les références des dispositions concernées). Une disposition d'une Convention fiscale couverte sera remplacée par la deuxième phrase du paragraphe 1 si les deux Juridictions contractantes indiquent qu'elle prévoit un délai inférieur à trois ans ou si aucune des Juridictions contractantes n'indique qu'elle prévoit un délai d'au moins trois ans. Dans les autres cas, la deuxième phrase du paragraphe 1 prévaudrait sur les dispositions existantes de la Convention fiscale couverte.

1ère phrase du paragraphe 2

Cette disposition correspond à la 1ère phrase de l'article 25, paragraphe 2 du Modèle OCDE. Elle prévoit que l'autorité compétente à laquelle un cas est soumis s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Juridiction contractante, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention fiscale couverte.

Il ressort des dispositions des paragraphes 4 b), i) et 6, c), i) que la première phrase du paragraphe 2 s'appliquerait aux Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas une telle disposition, à condition que les deux Juridictions contractantes aient formulé une notification en ce sens concernant cette Convention fiscale couverte.

2ème phrase du paragraphe 2

Cette disposition correspond à la 2ème phrase de l'article 25, paragraphe 2 du Modèle OCDE. Elle prévoit que les accords obtenus par voie de procédure amiable doivent être appliqués quels que soient les délais prévus par le droit interne des Juridictions contractantes. Conformément au paragraphe 4, b), ii), cette disposition s'appliquerait aux Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas une telle disposition.

L'élément 3.3 de la norme minimale de l'Action 14 (qui figure au paragraphe 37 du rapport sur l'Action 14) prévoit que les pays qui ne peuvent pas insérer cette disposition dans leurs conventions fiscales devraient être prêts à adopter d'autres dispositions conventionnelles qui limitent le délai pendant lequel un Etat contractant peut procéder à un ajustement des bénéfices d'une entreprise en application du paragraphe 1 de l'article 9 (Entreprises associées) ou du paragraphe 2 de l'article 7 (Bénéfices d'entreprise), ce afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne pourraient pas faire l'objet d'un allègement en vertu de la procédure amiable. Le paragraphe 5, c) de l'article 16 permet dès lors à une Partie de se réserver le droit de ne pas appliquer la deuxième phrase du paragraphe 2 si, aux fins de toutes ses Conventions fiscales couvertes, (i) les accords amiables sont appliqués quels que soient les délais éventuellement prévus par le droit interne des Juridictions contractantes ou (ii) la Juridiction contractante qui formule cette réserve a l'intention de satisfaire à la norme minimale en acceptant, lors de la négociation de ses conventions bilatérales, des dispositions alternatives qui limitent le délai pendant lequel une Juridiction contractante peut ajuster les bénéfices d'une entreprise. Ces dispositions alternatives sont décrites aux points A et B du paragraphe 5, c), ii).

Les Parties qui n'ont pas formulé la réserve décrite ci-avant doivent, conformément au paragraphe 6, c), ii), notifier au Dépositaire la liste de leurs Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas de disposition analogue à la deuxième phrase du paragraphe 2. Cette phrase s'appliquera à une Convention fiscale couverte si les deux Juridictions contractantes ont mentionné celle-ci dans leur notification.

Paragraphe 3 (1ère et 2ème phrases)

Ces dispositions correspondent au paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle OCDE. La première phrase prévoit que les autorités compétentes des Juridictions contractantes s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention fiscale couverte. La seconde prévoit que les autorités compétentes des Juridictions contractantes peuvent également se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention fiscale couverte.

Le paragraphe 4, c), i) et ii) prévoit que ces dispositions s'appliquent aux Conventions fiscales couvertes qui ne contiennent pas de dispositions équivalentes (aucune réserve n'est autorisée). Conformément au paragraphe 6, d), i) et ii), chacune des première et deuxième phrases du paragraphe 3 s'appliquera à une Convention fiscale couverte si les deux Juridictions contractantes ont indiqué dans leurs notification au Dépositaire qu'elle ne contient pas la disposition concernée.

Position de la Belgique

La Belgique attache une grande importance au bon fonctionnement de la procédure amiable. Elle adhère donc totalement à la norme minimale de l'Action 14 et n'a par conséquent émis aucune réserve à l'égard des dispositions de l'article 16.

La mise en œuvre de la norme minimale de l'Action 14 fait l'objet d'un examen par les pairs en deux phases, dont la première détermine si le pays examiné met en œuvre la norme minimale compte tenu de son cadre juridique régissant la procédure amiable et de l'application de ce cadre dans la pratique. Le rapport de première phase concernant la Belgique a été publié le 26 septembre 2017(15). Ce rapport conclut que le réseau conventionnel de la Belgique est en grande partie conforme à la norme minimale mais épingle le fait que certaines des dispositions de l'article 25 du Modèle OCDE ne figurent pas dans un nombre important de conventions conclues par la Belgique. Plus précisément, le rapport indique qu'environ un cinquième des conventions conclues par la Belgique prévoient un délai inférieur à trois ans pour la soumission d'un cas de procédure

(15) Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Belgium (Stage 1)

(<http://www.oecd.org/fr/ctp/resolution/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-belgium-stage-1-9789264282599-en.htm>)

amiable, que moins de la moitié de ces conventions contiennent la deuxième phrase du paragraphe 2 en vertu de laquelle les accords obtenus dans le cadre de la procédure amiable doivent être appliqués nonobstant les délais éventuellement prévus par le droit interne, et que la deuxième phrase du paragraphe 3 qui permet aux Etats contractants de se consulter en vue d'éliminer la double imposition dans des cas non prévus par la convention figure dans une seule convention (celle conclue en 2016 avec le Japon). Le rapport recommande dès lors à la Belgique de mettre à jour son réseau conventionnel.

Compte tenu des positions exprimées lors de la signature, l'article 16 de la Convention devrait permettre à la Belgique de mettre en conformité avec la norme minimale l'ensemble de ses Conventions fiscales couvertes (c'est-à-dire les conventions qui ont été notifiées à la fois par la Belgique et le partenaire concerné).

Art. 17 – Ajustements corrélatifs

L'élément 1.1 de la norme minimale de l'Action 14 prévoit non seulement que les pays devraient inclure dans leurs conventions fiscales les paragraphes 1 à 3 de l'article 25 du Modèle OCDE mais aussi qu'ils doivent ouvrir l'accès à la procédure amiable aux cas portant sur les prix de transfert et mettre en œuvre les accords amiables qui en résultent (par exemple, en procédant aux ajustements appropriés de l'impôt établi). A cet égard, le rapport sur l'Action 14 note qu'il serait plus efficace que toutes les juridictions disposent également de la possibilité d'effectuer des ajustements corrélatifs de façon unilatérale lorsqu'elles estiment que la réclamation du contribuable est fondée. La bonne pratique n° 1 du rapport sur l'Action 14 (paragraphe 43 du rapport) recommande dès lors d'insérer l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE dans les conventions fiscales.

Paragraphe 1

Le paragraphe 1 reprend l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE, en alignant la terminologie utilisée sur celle employée dans la Convention.

Cette disposition prévoit que, lorsqu'une Juridiction contractante procède à un ajustement des bénéfices d'une entreprise de cette Juridiction conformément au principe de pleine concurrence, et impose en conséquence des bénéfices sur lesquels une entreprise associée de l'autre Juridiction contractante a été imposée dans cette autre Juridiction, cette autre Juridiction doit procéder à un ajustement corrélatif approprié du montant de l'impôt qu'elle a perçu sur les bénéfices en question.

Paragraphe 2 (clause de compatibilité)

Le paragraphe 2 prévoit que la disposition du

paragraphe 1 s'appliquerait à la place ou en l'absence d'une disposition analogue à l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE.

Paragraphe 3 (réserves)

L'alinéa a) permet à une Partie de se réserver le droit de ne pas appliquer l'article 17 à ses Conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà une disposition analogue à l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE.

Une Partie peut également se réserver le droit de ne pas appliquer l'article 17 à ses Conventions fiscales couvertes à condition que :

— lorsqu'une Convention fiscale couverte ne contient pas de disposition analogue à l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE, soit elle procède à l'ajustement corrélatif, soit son autorité compétente s'efforce de résoudre les différends relatifs au prix de transfert dans le cadre de la procédure amiable (alinéa b)) ; ou

— dans le cas d'une Partie qui s'est aussi réservé le droit de ne pas inclure la seconde phrase de l'article 16, paragraphe 2 (en vertu de laquelle un accord amiable doit être appliqué indépendamment des délais prévus par le droit interne), elle accepte, dans le cadre de négociations bilatérales, d'inclure une disposition conventionnelle analogue à l'article 9, paragraphe 2 ainsi que des dispositions qui limitent le délai pendant lequel un Etat contractant peut procéder à un ajustement des bénéfices d'une entreprise en application du paragraphe 1 de l'article 9.

Paragraphe 4 (notifications)

Une disposition existante d'une Convention fiscale couverte sera remplacée par le paragraphe 1 lorsque les deux Juridictions contractantes auront identifié cette disposition dans leurs notifications au Dépositaire. Dans les autres cas (sauf si une des Juridictions contractantes a émis une des réserves prévues au paragraphe 3), le paragraphe 1 prévaut sur les dispositions de la Convention fiscale couverte dans la mesure où ces dispositions sont incompatibles.

Position de la Belgique

La Belgique n'a émis aucune réserve à l'égard de cet article. Une quarantaine de conventions anciennes conclues par la Belgique ne contiennent pas de disposition analogue à l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE. Compte tenu des réserves exprimées par les partenaires de la Belgique qui ont signé la Convention, cette disposition serait insérée dans un peu plus de la moitié de ces conventions anciennes.

Par ailleurs, la formulation des dispositions qui figurent dans un certain nombre de conventions conclues par la Belgique diffère légèrement

de celle de l'article 9, paragraphe 2 du Modèle OCDE. Ces dispositions devraient être remplacées dans la mesure où les partenaires de la Belgique ont également signé la Convention et n'ont pas émis de réserve à cet égard. Il ne s'agit toutefois pas de différences substantielles.

Partie VI. Arbitrage

La partie VI de la Convention contient une clause d'arbitrage obligatoire et contraignant afin de résoudre les cas de procédure amiable que les autorités compétentes ne parviennent pas à résoudre dans un certain délai. Comme indiqué aux paragraphes 62 et 63 du rapport final sur l'Action 14, il n'y a pas de consensus entre tous les pays de l'OCDE et du G20 sur l'adoption d'une telle clause. La partie VI de la Convention relative à l'arbitrage est donc entièrement facultative.

Art. 18 – Choix d'appliquer l'arbitrage

L'article 18 permet à une Partie de choisir d'appliquer la partie VI en notifiant son choix au Dépositaire et précise que l'arbitrage ne s'appliquera à une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes ont formulé une telle notification concernant cette Convention fiscale couverte.

Position de la Belgique

Lors de l'adoption du rapport sur l'Action 14, un groupe de pays s'est engagé à adopter et à mettre en œuvre l'arbitrage obligatoire et contraignant. La Belgique était l'un de ces pays. Elle a dès lors choisi d'appliquer la partie VI.

Ce choix est conforme à la politique conventionnelle belge. Le modèle standard belge comporte d'ailleurs depuis 2007 une clause d'arbitrage obligatoire et contraignant analogue à celle du Modèle OCDE et une dizaine des conventions conclues par la Belgique contiennent déjà une clause d'arbitrage. Ce choix est également conforme à la recommandation n° 48 de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » en vertu de laquelle la Belgique doit toujours prévoir une clause d'arbitrage obligatoire dans ses négociations en vue de la conclusion d'une convention concernant la double imposition.⁽¹⁶⁾

Lors de la signature de la Convention, 27 autres Etats ou juridictions ont également opté pour l'arbitrage, dont 18 ont inclus leur convention avec la Belgique dans la liste des accords qu'ils souhaitent voir modifiés par la Convention (à savoir l'Australie, l'Autriche, le Canada, la Finlande, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Luxembourg, Malte, Maurice, la Nouvelle-Zélande, le Portugal, Singapour, la Slovénie, l'Espagne, la Suède et le Royaume-Uni).

Art. 19 – Arbitrage obligatoire et contraignant

Paragraphes 1 à 3

Le paragraphe 1 contient la clause d'arbitrage proprement dite. Il dispose que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à résoudre un cas de procédure amiable dans un certain délai, les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à l'arbitrage si la personne qui a soumis le cas en fait la demande.

L'arbitrage peut être demandé lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans un délai de deux ans, dont la date de début est déterminée conformément aux dispositions des paragraphes 8 ou 9. Le paragraphe 11 permet toutefois à une Partie de remplacer ce délai de deux ans par un délai de trois ans. En outre, les autorités compétentes peuvent convenir d'un délai différent pour un cas spécifique, à condition d'en informer la personne qui a soumis le cas avant l'expiration du délai de deux (ou trois) ans.

Les paragraphes 2 et 3 prévoient que ce délai peut être suspendu ou prolongé dans certaines circonstances.

L'article 28, paragraphe 2 permet par ailleurs à une Partie d'émettre des réserves qui limitent le champ d'application de l'arbitrage sous condition d'acceptation par les autres Parties. Si une Partie émet une objection à l'égard d'une telle réserve, l'arbitrage ne s'applique pas entre les deux Parties concernées (voir l'exposé relatif à cet article).

Paragraphe 4

L'alinéa a) prévoit que la décision d'arbitrage est mise en œuvre par le biais de l'accord amiable concernant un cas particulier et que cette décision est définitive. Les autorités compétentes doivent dès lors conclure un accord amiable reflétant cette décision. (L'article 24, s'il est applicable, permet toutefois aux autorités compétentes de déroger à cette décision dans certaines circonstances (voir ci-après)).

L'alinéa b) stipule que la décision d'arbitrage est contraignante pour les deux Juridictions contractantes, sauf dans les trois situations suivantes :

- 1° lorsqu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui met en œuvre la décision d'arbitrage. Dans cette éventualité, le cas ne peut faire l'objet d'aucun examen complémentaire par les autorités compétentes ;
- 2° lorsque la décision d'arbitrage est déclarée invalide par les tribunaux de l'une des Juridictions contractantes. En pareil cas, le contribuable peut soumettre une nouvelle demande d'arbitrage, sauf si les autorités compétentes en conviennent autrement. (Comme précisé au

⁽¹⁶⁾ DOC 54 2749/001, p. 43, recommandation 48

paragraphe 223 de la Note explicative, les autorités compétentes conviendraient normalement qu'une nouvelle demande n'est pas permise lorsque les actes du contribuable constituent le principal motif d'invalidation de la décision d'arbitrage.) ;

- 3° lorsqu'une personne directement concernée par le cas intente une action contentieuse devant un tribunal judiciaire ou administratif au sujet de questions résolues par l'accord amiable qui met en œuvre la décision d'arbitrage.

Paragraphes 5 à 9

Ces paragraphes contiennent des règles détaillées pour déterminer la date de début du délai de deux (ou trois) ans avant l'expiration duquel un cas n'est pas admissible à l'arbitrage. Le principe général qui sous-tend ces règles est que le délai ne commence à courir qu'après que les deux autorités compétentes disposent de toutes les informations nécessaires à un examen approfondi du cas.

Paragraphe 10

Le paragraphe 10 stipule que les autorités compétentes des Juridictions contractantes doivent s'entendre par accord amiable sur les modalités d'application des dispositions de la partie VI, notamment sur le minimum d'informations requis pour que chaque autorité compétente puisse procéder à un examen approfondi du cas.

Comme indiqué aux paragraphes 229 et 230 de la Note explicative, la partie VI énonce les dispositions relatives à l'arbitrage proprement dites ainsi que des règles par défaut visant à garantir la mise en place des principaux éléments essentiels de la procédure. Il est toutefois impossible, compte tenu de la grande variété de systèmes juridiques et fiscaux et du caractère unique de la relation entre deux autorités compétentes, de fixer dans la Convention toutes les modalités pratiques et de procédure.

Paragraphe 11

Comme indiqué précédemment, une Partie peut se réserver le droit de remplacer le délai de deux ans mentionné au paragraphe 1, b) par un délai de trois ans aux fins de l'application de la partie VI à ses Conventions fiscales couvertes.

La Belgique n'a pas émis cette réserve, qui aurait pour effet d'allonger le temps nécessaire à la résolution des cas soumis à l'arbitrage. Par contre, certains des partenaires de la Belgique ont opté pour le délai de trois ans, qui devrait dès lors s'appliquer à certaines des Conventions fiscales couvertes de la Belgique.

Paragraphe 12

Dans certaines juridictions, un accord amiable conclu par l'autorité compétente ne peut pas déroger à une décision d'un tribunal judiciaire ou

administratif de cette juridiction. Le paragraphe 12 autorise dès lors une Partie à se réserver le droit d'exclure de l'arbitrage les questions pour lesquelles une décision a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'une ou de l'autre des Juridictions contractantes. En outre, cette disposition prévoit que la procédure d'arbitrage prend fin si une décision concernant une question non résolue est rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'une des Juridictions contractantes après qu'une demande d'arbitrage concernant cette question a été formulée et avant que la décision d'arbitrage ait été rendue.

L'administration fiscale belge ne pouvant déroger à une décision judiciaire coulée en force de chose jugée qui est favorable au contribuable la Belgique a émis cette réserve, comme d'ailleurs les deux tiers des Signataires qui ont opté pour l'arbitrage.

Art. 20 – Désignation des arbitres

L'article 20 définit des règles régissant la composition de la commission d'arbitrage ainsi que la désignation et les qualifications des arbitres. Ces règles s'appliquent par défaut mais le paragraphe 1 autorise les autorités compétentes à convenir de règles différentes, soit d'application générale, soit applicables à un cas spécifique.

Le paragraphe 2 prévoit que la commission d'arbitrage se compose de trois personnes physiques possédant une expertise ou une expérience en matière de fiscalité internationale. Chaque autorité compétente doit désigner un arbitre dans les 60 jours suivant la date de la demande d'arbitrage et les deux arbitres ainsi désignés disposent à leur tour de 60 jours pour désigner le président de la commission d'arbitrage, qui ne peut pas être un ressortissant ou un résident de l'une ou l'autre des Juridictions contractantes.

Le paragraphe 2, c) stipule que les membres de la commission d'arbitrage doivent, au moment où ils acceptent leur désignation et tout au long de la procédure, être impartiaux et indépendants des autorités compétentes, des administrations fiscales et des ministères des finances des Juridictions contractantes ainsi que de toutes les personnes directement concernées par la demande et de leurs conseils. Ils doivent également, pendant une durée raisonnable par la suite, éviter toute conduite pouvant entacher l'apparence de leur impartialité et de leur indépendance. (Le paragraphe 236 de la Note explicative précise qu'une telle conduite inclurait, par exemple, le fait d'accepter un emploi de l'une des personnes directement concernées par le cas peu après avoir rendu une décision d'arbitrage sur ce cas.)

Les paragraphes 3 et 4 prévoient que, si l'une des autorités compétentes omettait de désigner un arbitre dans les délais prévus ou si les deux ar-

bitres initialement désignés omettaient de nommer le président, la désignation manquante serait effectuée par le responsable de rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE qui n'est un ressortissant d'aucune des Juridictions contractantes. Comme indiqué au paragraphe 237 de la Note explicative, ces règles visent à assurer que l'arbitrage ne puisse pas être retardé indûment par le défaut de constitution d'une commission d'arbitrage. Comme indiqué ci-avant, ce sont des règles par défaut qui s'appliquent uniquement dans la mesure où les autorités compétentes n'ont pas convenu de règles différentes.

Art. 21 – Confidentialité de la procédure d'arbitrage

L'article 21 fait en sorte que les arbitres puissent avoir accès aux informations nécessaires à l'accomplissement de leur mission sans enfreindre la confidentialité de la procédure amiable. Pour ce faire, le paragraphe 1 dispose qu'aux seules fins de l'accomplissement de leur mission les membres de la commission d'arbitrage (ainsi qu'un maximum de trois de leurs collaborateurs) doivent être considérés comme des personnes ou autorités à qui des renseignements peuvent être communiqués et que les renseignements échangés par les autorités compétentes et les arbitres sont considérés comme des renseignements échangés en vertu des dispositions relatives à l'échange de renseignements de la Convention fiscale couverte.

Le paragraphe 2 impose aux autorités compétentes de s'assurer que les membres de la commission d'arbitrage (et leurs collaborateurs) s'engagent par écrit à traiter tout renseignement en lien avec la procédure d'arbitrage conformément aux obligations de confidentialité prévues par les dispositions de la Convention fiscale couverte relatives à l'échange de renseignements et à celles résultant du droit applicable des Juridictions contractantes.

Art. 22 – Règlement d'un cas avant la conclusion de l'arbitrage

L'article 22 dispose que la procédure amiable ainsi que la procédure d'arbitrage prennent fin si, à tout moment après qu'une demande d'arbitrage a été formulée et avant que la commission d'arbitrage ait rendu sa décision, soit les autorités compétentes parviennent à un accord amiable permettant de résoudre le cas, soit le contribuable retire sa demande (d'arbitrage ou de procédure amiable).

Art. 23 – Méthode d'arbitrage

L'article 23 permet aux Parties qui ont opté pour l'application de la Partie VI de choisir entre

deux méthodes d'arbitrage :

- la méthode de l'« offre finale », décrite au paragraphe 1, dans laquelle le rôle de la Commission d'arbitrage consiste à choisir la position de l'une des autorités compétentes, et
- la méthode de l'« opinion indépendante », décrite au paragraphe 2, dans laquelle la Commission d'arbitrage rend une décision motivée, indépendante de la position défendue par les autorités compétentes.

Dans les deux cas, il s'agit de règles par défaut car le paragraphe 1 comme le paragraphe 2 autorise les autorités compétentes à convenir de règles différentes (qui peuvent s'appliquer à tous les cas ou à un cas spécifique, comme précisé au paragraphe 241 de la Note explicative).

En principe, c'est la méthode de l'« offre finale » qui s'applique (car elle avait la préférence de la majorité des participants au Sous-Groupe sur l'arbitrage). Le paragraphe 2 permet toutefois à une Partie de remplacer cette méthode par la méthode de l'« opinion indépendante », sauf pour les Conventions fiscales couvertes conclues avec des Parties qui refusent l'application de la méthode de l'« opinion indépendante » en vertu du paragraphe 3. En pareil cas, l'arbitrage n'est pas applicable à la Convention fiscale Couverte tant que les autorités compétentes des Juridictions contractantes ne sont pas parvenues à un accord sur la méthode d'arbitrage.

Les paragraphes 4 à 7 permettent à une Partie de choisir d'adopter des dispositions visant à empêcher les contribuables de dévoiler les informations reçues dans le cadre de la procédure d'arbitrage.

Paragraphe 1 (méthode de l'« offre finale »)

L'alinéa a) prévoit que chacune des autorités compétentes soumet à la commission d'arbitrage une proposition de résolution portant sur toutes les questions non résolues de ce cas et tenant compte de tous les accords précédemment conclus entre les autorités compétentes concernant ce cas. Pour chaque ajustement ou chaque question similaire soulevée par le cas, cette proposition de résolution se limite à la mention de montants spécifiques (de revenu ou de charges, par exemple) ou d'un taux d'imposition maximal applicable conformément à la Convention fiscale couverte. Lorsque les questions non résolues incluent des « questions de seuil » (c'est-à-dire par exemple la question de savoir si une personne est un résident d'une Juridiction contractante ou si une entreprise possède un établissement stable dans une Juridiction contractante), les autorités compétentes peuvent soumettre leurs propositions de réponse à la question de seuil (oui ou non) ainsi que, le cas échéant, des propositions de résolution

alternatives pour les autres questions dont la résolution dépend de la réponse à cette question de seuil.

L'alinéa b) dispose que les propositions de résolution soumises par les autorités compétentes peuvent être étayées par un exposé écrit de position et que chaque autorité compétente peut également soumettre un mémoire en réponse.

Comme stipulé à l'alinéa c), la commission d'arbitrage choisit, pour chaque question soulevée, une des propositions de résolution soumises par les autorités compétentes. Cette décision est adoptée à la majorité simple des membres de la commission d'arbitrage. Elle ne comprend aucune motivation ou explication et n'a aucune valeur de précédent.

Paragraphe 2 (méthode de l'« opinion indépendante »)

Comme indiqué ci-avant, le paragraphe 2 permet à une Partie qui ne souhaite pas adopter la méthode de l'« offre finale » de la remplacer par la méthode de l'« opinion indépendante ».

L'alinéa a) prévoit que, lorsque la méthode de l'« opinion indépendante » est utilisée, chaque autorité compétente doit communiquer sans délai aux membres de la commission d'arbitrage toutes les informations dont celle-ci peut avoir besoin pour prendre sa décision.

L'alinéa b) stipule que la commission d'arbitrage se prononce sur les questions soumises à arbitrage conformément aux dispositions applicables de la Convention fiscale couverte et, sous réserve de ces dispositions, à celles du droit interne des Juridictions contractantes et de toute autre source de droit éventuellement identifiée d'un commun accord par les autorités compétentes.

L'alinéa c) stipule que la décision de la commission d'arbitrage est prise à la majorité simple des membres de la commission d'arbitrage et qu'elle indique les sources de droit sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Comme pour la méthode de l'« offre finale », cette décision n'a aucune valeur de précédent.

Paragraphe 3

Si une Partie s'est réservé le droit, en vertu du paragraphe 2, de ne pas appliquer la méthode de « l'offre finale » en tant que règle par défaut, la méthode de l'« opinion indépendante » s'applique, en principe, à toutes ses Conventions fiscales couvertes pour lesquelles la partie VI est applicable. Le paragraphe 3 autorise toutefois une Partie pour laquelle la méthode de l'« opinion indépendante » n'est pas acceptable à ne pas appliquer les paragraphes 1 et 2 à ses Conventions fiscales couvertes

conclues avec des Parties qui ont formulé la réserve prévue au paragraphe 2.

Dans ce cas de figure, les autorités compétentes doivent s'efforcer de parvenir à un accord sur la méthode d'arbitrage par défaut qui s'appliquera à cette Convention fiscale couverte. Aussi longtemps qu'un tel accord n'est pas conclu, l'arbitrage ne s'appliquera pas à cette Convention fiscale couverte.

Paragraphes 4 à 7

Le paragraphe 4 autorise les Parties à choisir d'appliquer le paragraphe 5, qui permet d'imposer un devoir de confidentialité aux contribuables. Le paragraphe 5 prévoit que les autorités compétentes doivent, avant le début de la procédure d'arbitrage, veiller à ce que chacun des contribuables concernés et leurs conseils s'engagent par écrit à ne divulguer aucune information reçue dans le cadre de cette procédure. Il stipule également que toute violation importante de cet engagement entraîne la fin de la procédure d'arbitrage et de la procédure amiable.

Cette disposition s'applique à une Convention fiscale couverte si l'une des Juridictions contractantes choisit de l'appliquer et notifie ce choix au Dépositaire, à moins que l'autre Juridiction contractante émette une réserve en vertu du paragraphe 6. Dans ce cas, la Partie qui a choisi d'appliquer le paragraphe 5 peut toutefois, en vertu du paragraphe 7, se réserver le droit de ne pas appliquer la partie VI à cette Convention fiscale couverte.

Position de la Belgique

Etant donné que l'objectif de la Belgique est d'insérer une clause d'arbitrage obligatoire et contraignant dans autant de conventions que possible, la Belgique a choisi d'appliquer la méthode de l'« offre finale », qui avait la faveur de la majorité des Signataires qui ont opté pour l'arbitrage. Cette méthode est plus simple et plus rapide et, étant donné que le rôle de la Commission d'arbitrage se limite à choisir la position de l'une des deux autorités compétentes, elle incite celles-ci à avoir des positions plus raisonnables, ce qui permet souvent la conclusion d'un accord amiable sans devoir en arriver à la phase d'arbitrage. La Belgique n'a toutefois pas émis de réserve à l'égard des partenaires qui ont opté pour la méthode de l'« opinion indépendante », étant donné qu'une telle réserve empêcherait l'application de la partie VI avec ces partenaires jusqu'à ce qu'un accord sur une méthode par défaut soit trouvé au niveau bilatéral. On notera d'ailleurs que les instruments européens relatifs à l'arbitrage⁽¹⁷⁾ prévoient la méthode de l'« opinion indépendante », comme la nouvelle convention conclue en 2016 avec le Ja-

(17) La Convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE) et la Directive (UE) 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

pon.

Par ailleurs, la Belgique n'a pas opté pour les dispositions facultatives visant à imposer un devoir de confidentialité aux contribuables et n'a pas non plus émis de réserve à l'égard de ces dispositions. La majorité des partenaires de la Belgique ayant opté pour l'application de ces dispositions, elles devraient s'appliquer dans la relation avec ces partenaires.

Art. 24 – Accord sur une solution différente

Cet article autorise les autorités compétentes à ne pas appliquer la décision de la Commission d'arbitrage si elles conviennent d'une solution différente dans un délai de trois mois calendaires suivant la date à laquelle la décision leur a été communiquée. Cette disposition ne s'applique à une Convention fiscale couverte que si les deux Juridictions contractantes choisissent de l'appliquer. De plus, une Partie peut se réserver le droit de ne l'appliquer qu'à ses Conventions fiscales couvertes pour lesquelles la méthode de l'« opinion indépendante » est utilisée.

Position de la Belgique

La Belgique a choisi d'appliquer cette disposition à ses Conventions fiscales couvertes pour lesquelles le partenaire aura opté pour la méthode de l'« opinion indépendante ». Comme indiqué au paragraphe 252 de la Note explicative, cette disposition serait utile dans l'éventualité où les deux autorités compétentes conviendraient qu'une décision de la commission d'arbitrage est inadéquate (par exemple parce que les arbitres auraient mal interprété une information qui leur a été communiquée). Lorsque la méthode de l'« offre finale » est utilisée, il est toutefois peu probable que cette disposition trouve à s'appliquer puisque la commission d'arbitrage choisit la position d'une des deux autorités compétentes.

Art. 25 – Coûts de la procédure d'arbitrage

L'article 25 dispose que les autorités compétentes des Juridictions contractantes doivent fixer par accord amiable les règles de répartition des coûts liés à la procédure d'arbitrage. Il stipule également que, à défaut d'un tel accord, chaque Jurisdiction contractante supporte ses propres dépenses et celles du membre de la commission d'arbitrage qu'elle a désigné et que les coûts afférents au président de la commission d'arbitrage et les autres dépenses liées à la conduite de la procédure d'arbitrage sont supportés à parts égales par les deux Juridictions contractantes.

Art. 26 – Compatibilité

Le paragraphe 1 indique que les dispositions de la partie VI s'appliquent aux Conventions fiscales couvertes qui ne prévoient pas déjà l'arbitrage et qu'elles remplacent aussi les clauses d'arbitrage existantes, à moins que celles-ci fassent l'objet d'une réserve en vertu du paragraphe 4 (voir ci-après). Une Partie qui choisit d'appliquer la partie VI doit notifier au Dépositaire la liste de ses Conventions fiscales couvertes qui contiennent une clause d'arbitrage ne faisant pas l'objet d'une réserve, ainsi que les références des dispositions concernées. Une clause existante ne sera remplacée par les dispositions de la partie VI que si les deux Juridictions contractantes l'ont mentionnée dans leurs notifications.

Le paragraphe 2 prévoit qu'une question non résolue soulevée par un cas de procédure amiable ne sera pas soumise à l'arbitrage en vertu de la partie VI si une commission d'arbitrage ou un organe similaire a déjà été constitué pour traiter cette question en application d'une autre convention bilatérale ou multilatérale qui prévoit un mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant.

Le paragraphe 3 précise que les dispositions de la partie VI ne portent pas atteinte au respect d'obligations plus larges afférentes au règlement par voie d'arbitrage de questions non résolues dans le cadre de la procédure amiable qui peuvent découler d'autres conventions auxquelles les Juridictions contractantes sont ou seront parties.

Le paragraphe 4 autorise une Partie à conserver les dispositions existantes de ses Conventions fiscales couvertes qui prévoient déjà une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignant, ou seulement certaines d'entre elles.

Position de la Belgique

La norme minimale sur l'Action 14 vise à garantir que les contribuables auront un accès très large à la procédure amiable. La Belgique considère que ce doit aussi être le cas pour l'arbitrage, qui fait partie intégrante de la procédure amiable. La Belgique n'a dès lors formulé aucune réserve visant à limiter le champ d'application de l'arbitrage. Toutefois, comme indiqué ci-avant, de telles limitations devraient s'appliquer en raison des réserves émises par les partenaires de la Belgique⁽¹⁸⁾. En effet, au moment de la signature de la Convention, la plupart des partenaires de la Belgique vis-à-vis desquels la partie VI devrait s'appliquer ont émis de telles réserves. L'Autriche, qui a déjà ratifié la Convention, s'est réservé le droit d'exclure de l'arbitrage les cas impliquant l'application de certaines de ses dispositions anti-abus de droit interne. Les réserves émises par les autres partenaires de la Belgique visent, par exemple, à

(18) Les réserves émises par les Parties et Signataires sont publiées sur le site de l'OCDE (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-Signataires-et-parties.pdf>)

exclure de l'arbitrage les cas où il n'y a pas de double imposition effective ou à limiter le champ d'application de l'arbitrage à certaines dispositions de la Convention fiscale couverte (comme, par exemple, celles qui ont trait à l'imposition des bénéfices des entreprises). Comme indiqué ci-après dans l'exposé relatif à l'article 28, la Belgique disposera d'un délai de douze mois à compter de la date à laquelle ces réserves lui seront notifiées par le Dépositaire ou de la date de dépôt de son instrument de ratification, si celle-ci est plus tardive, pour formuler une objection à ces réserves. Etant donné qu'une telle objection empêcherait totalement l'application de la partie VI de la Convention entre la Belgique et le partenaire concerné, la Belgique n'envisage pas, de manière générale, de formuler des objections aux réserves émises par ses partenaires.

Par ailleurs, la Belgique s'est réservé le droit de conserver ses clauses existantes, à l'exception de celles prévues par les conventions avec la Malaisie et le Tadjikistan (en vertu desquelles un cas n'est soumis à l'arbitrage que si les autorités en conviennent) et avec le Mexique et la Russie (qui sont des « clauses de la nation la plus favorisée »). Le but de cette réserve est d'empêcher un partenaire de restreindre unilatéralement le champ d'application des clauses existantes au moyen des réserves autorisées par l'article 28, paragraphe 2.

Partie VII.- Dispositions finales

Art. 27 – Signature et ratification, acceptation ou approbation

Le paragraphe 1 stipule que la Convention est ouverte à la signature à compter du 31 décembre 2016. Il prévoit également que la Convention est ouverte à la signature de :

- a) tous les Etats ;
- b) Guernesey, l'Île de Man et Jersey (qui ont signé la Convention le 7 juin 2017, en même temps que la Belgique) ;
- c) toute autre juridiction non étatique qui serait ultérieurement autorisée à devenir Partie à la Convention au moyen d'une décision prise par consensus des Parties et des Signataires.

Le paragraphe 2 stipule que la signature de la Convention est suivie par la ratification, l'acceptation ou l'approbation (selon le droit interne des Parties).

Art. 28 – Réserves

Paragraphes 1 et 8

Le paragraphe 1 énumère les réserves prévues par les différents articles de la Convention et précise que ce sont les seules réserves autorisées, à l'exception des réserves relatives à l'arbitrage qui sont visées au paragraphe 2 (voir ci-après). Le

paragraphe 8 stipule en outre que, lorsque certaines des réserves énumérées au paragraphe 1 sont émises, une liste exhaustive des Conventions fiscales visées par ces réserves doit être fournie (ainsi que, dans certains cas, les références des dispositions visées).

Paragraphe 2

L'alinéa a) dispose que toute Partie qui choisit d'appliquer la partie VI (Arbitrage) peut formuler des réserves relatives au type de cas pouvant être soumis à l'arbitrage.

L'alinéa b) dispose que les réserves émises en vertu de l'alinéa a) sont soumises à l'acceptation des autres Parties. Si une Partie n'accepte pas une telle réserve, la partie VI ne s'applique pas entre la Partie auteure de la réserve et celle qui s'y oppose. Une réserve est considérée comme acceptée par une Partie si celle-ci ne notifie pas au Dépositaire son opposition à cette réserve dans un délai de douze mois calendaires à compter de la notification de la réserve par le Dépositaire (ou à la date à laquelle cette Partie dépose son instrument de ratification, si elle est plus tardive).

Paragraphe 3

Le paragraphe 3 stipule que, sauf lorsque la Convention en dispose explicitement autrement, une réserve émise par une Partie modifie les dispositions auxquelles elle se rapporte dans la même mesure pour la Partie auteure de la réserve et pour les autres Parties. En d'autres termes, les réserves s'appliquent de manière symétrique, sauf disposition contraire (voir à cet égard l'exposé relatif aux différents articles de la Convention).

Paragraphe 4

Une Partie qui a inclus dans sa liste de Conventions fiscales couvertes des accords fiscaux conclus par une juridiction ou un territoire dont les relations internationales relèvent de sa responsabilité, et qui n'est pas Partie à la Convention, doit déposer pour cette juridiction ou ce territoire une liste séparée de réserves. Ceci s'applique, par exemple, à la Chine, en ce qui concerne les conventions conclues par Hong-Kong.

Paragraphes 5 à 7

Les paragraphes 5 à 7 déterminent le moment où les réserves prévues par la Convention doivent être émises.

En règle générale, les réserves doivent être émises au moment de la signature ou du dépôt de l'instrument de ratification. Les réserves émises lors de la signature doivent être confirmées lors du dépôt de l'instrument de ratification. Une juridiction qui ne souhaite pas émettre de réserves lors de la signature doit néanmoins remettre au Dépositaire une liste provisoire de réserves probables afin de fournir aux autres Signataires des indications préliminaires quant à ses positions et aux modifi-

cations susceptibles d'être apportées à ses Conventions fiscales couvertes. Dans ces deux hypothèses, comme indiqué aux paragraphes 278 et 280 de la Note explicative, une Partie peut, au moment du dépôt de son instrument de ratification, modifier la liste des réserves qu'elle a communiquées lors de la signature.

Par dérogation à ces règles générales :

- une Partie qui choisit d'appliquer la partie VI (Arbitrage) après être devenue Partie à la Convention doit émettre les réserves relatives à l'arbitrage au moment où elle notifie au Dépositaire qu'elle souhaite appliquer la partie VI (paragraphes 2, a) et 5) ;
- une Partie peut, à tout moment, retirer une réserve ou la remplacer par une autre de portée plus limitée (paragraphe 9, voir ci-après) ;
- une Partie peut, dans certaines circonstances, émettre de nouvelles réserves lorsqu'elle ajoute de nouvelles conventions fiscales à sa liste de Conventions fiscales couvertes (article 29, paragraphe 5, voir ci-après).

Paragraphe 9

Ce paragraphe stipule qu'une Partie peut, à tout moment (y compris donc après le dépôt de son instrument de ratification), retirer une réserve ou la remplacer par une réserve de portée plus limitée. Comme indiqué au paragraphe 282 de la Note explicative, ceci permet à une Partie d'accepter que la Convention apporte davantage de modifications à ses Conventions fiscales couvertes. Il n'est par contre pas permis de réduire la portée des modifications apportées par la Convention en formulant une nouvelle réserve ou en remplaçant une réserve limitée par une réserve de portée plus large.

Les alinéas a) et b) déterminent la date à laquelle le retrait ou le remplacement d'une réserve prend effet en ce qui concerne une Convention fiscale couverte.

Art. 29 – Notifications

Paragraphes 1 et 2

Le paragraphe 1 dresse une liste exhaustive des différentes notifications requises par la Convention en faisant référence aux dispositions dans lesquelles elles sont prévues (voir à cet égard l'exposé relatif aux différents articles de la Convention).

Comme pour les réserves, le paragraphe 2 stipule qu'une Partie qui a inclus dans sa liste de Conventions fiscales couvertes des accords fiscaux conclus par une juridiction ou un territoire dont les relations internationales relèvent de sa responsabilité, et qui n'est pas Partie à la Convention doit

déposer pour cette juridiction ou ce territoire une liste séparée de notifications.

Paragraphes 3 à 6

Ces paragraphes déterminent le moment où les notifications doivent être formulées.

Les règles générales sont les mêmes que pour les réserves (voir ci-avant), c'est-à-dire que les notifications doivent être formulées au moment de la signature ou du dépôt de l'instrument de ratification et que les notifications formulées lors de la signature doivent être confirmées lors du dépôt de l'instrument de ratification.

Le paragraphe 5 stipule qu'une Partie peut à tout moment ajouter une ou plusieurs conventions à la liste de ses conventions notifiées conformément à l'article 2, paragraphe 1, a), ii) en adressant une notification à cet effet au Dépositaire.

Le paragraphe 6 autorise les Parties à formuler des notifications complémentaires après avoir adhéré à la Convention. Ceci permet à une Partie de choisir d'appliquer de nouvelles dispositions optionnelles ou, comme précisé au paragraphe 18 de la note explicative, de compléter ses notifications concernant les Conventions fiscales couvertes qui relèvent des clauses de compatibilité relatives à chacune des dispositions de la Convention afin de remédier à un oubli. Les alinéas a) et b) indiquent à quel moment ces notifications complémentaires prennent effet.

Art. 30 – Modifications ultérieures des Conventions fiscales couvertes

L'article 30 stipule que les dispositions de la Convention ne préjugent pas des modifications ultérieures des Conventions fiscales couvertes susceptibles d'être convenues entre les Juridictions contractantes. En d'autres termes, comme indiqué au paragraphe 310 de la Note explicative, la Convention ne vise pas à figer dans le temps le contenu d'une Convention fiscale couverte mais les Juridictions contractantes peuvent encore décider de modifier un accord après que celui-ci ait été modifié par la Convention, y compris sur des points qui ont été modifiés par la Convention.

Art. 31 – Conférence des Parties

Cet article dispose qu'une Conférence des Parties peut être convoquée « afin de prendre toute décision ou d'exercer toute fonction qui pourrait être requise ou appropriée en vertu des dispositions de la [...] Convention ». Le paragraphe 3 permet à toute Partie de demander la tenue d'une Conférence des Parties en adressant une demande à cet effet au Dépositaire. Si cette demande est soutenue par un tiers des Parties dans les six mois calendaires à compter de sa communication par le Dépositaire, celui-ci convoquera une Conférence des Parties.

Art. 32 – Interprétation et mise en œuvre

Le paragraphe 1 stipule que toute question relative à l'interprétation ou à la mise en œuvre des dispositions des Conventions fiscales couvertes, telles que modifiées par la Convention, doit être réglée conformément aux dispositions de la Convention fiscale couverte relatives à la procédure amiable. Il est précisé au paragraphe 315 de la Note explicative que ceci vise également les questions relatives à la manière dont une Convention fiscale couverte est modifiée en application des clauses de compatibilité et autres dispositions de la Convention.

Le paragraphe 2 dispose que les questions d'interprétation et de mise en œuvre de la Convention proprement dite peuvent être traitées par une Conférence des Parties. Comme indiqué au paragraphe 316 de la Note explicative, l'emploi du verbe « pouvoir » traduit le fait qu'il peut y avoir d'autres manières de traiter les questions d'interprétation et de mise en œuvre de la Convention, comme par exemple un accord entre les autorités compétentes sur la façon dont la Convention s'applique en ce qui concerne une Convention fiscale couverte spécifique.

Art. 33 – Modifications

Cet article prévoit que toute Partie peut soumettre une proposition de modification de la Convention au Dépositaire et qu'une Conférence des Parties peut être convoquée conformément à la procédure décrite à l'article 31 afin d'examiner cette proposition.

Art. 34 – Entrée en vigueur

Le paragraphe 1 dispose que la Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois calendaires à compter de la date de dépôt du cinquième instrument de ratification (ou d'acceptation ou d'approbation). Les cinq premiers Etats ou juridictions à avoir déposé leur instrument de ratification sont l'Autriche, l'Île de Man, Jersey, la Pologne et la Slovaquie. La Slovaquie ayant déposé son instrument de ratification le 22 mars 2018, la Convention entrera en vigueur le 1er juillet 2018. A cette date, ces cinq Signataires deviendront des Parties et seront liés par la Convention.

Le paragraphe 2 fixe la date d'entrée en vigueur de la Convention pour les autres Signataires (dont la Belgique). Pour chacun de ces Etats et juridictions, la Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois calendaires à compter de la date du dépôt de son instrument de ratification.

Art. 35 – Prise d'effet

L'article 35 détermine à quel moment les dispositions de la Convention prennent effet dans chacune des Juridictions contractantes en ce qui concerne les impôts spécifiques visés par une Convention fiscale couverte. La prise d'effet des dispositions de la Partie VI (Arbitrage) est régie par l'article 36.

Paragraphes 1 à 3 (Règles générales)

En ce qui concerne les impôts prélevés à la source, le paragraphe 1, a) stipule que les dispositions de la Convention s'appliqueront aux impôts dont le fait générateur interviendra à compter du premier jour de l'année civile qui commencera à compter de la plus tardive des dates d'entrée en vigueur de la Convention pour les Juridictions contractantes ayant conclu la Convention fiscale couverte concernée. (Par exemple, si la Convention entre en vigueur le 1er mars 2018 pour la première Juridiction contractante et le 1er mars 2019 pour la deuxième Juridiction contractante, la Convention sera applicable aux impôts dont le fait générateur interviendra à compter du 1er janvier 2020.)

En ce qui concerne les autres impôts perçus par une Juridiction contractante, le paragraphe 1, b) stipule que les premiers impôts auxquels les dispositions de la Convention s'appliqueront seront les impôts perçus au titre de périodes imposables commençant au plus tôt à l'expiration d'une période de six mois calendaires à compter de la plus tardive des dates d'entrée en vigueur de la Convention pour les Juridictions contractantes ayant conclu la Convention fiscale couverte concernée. (Par exemple, si la plus tardive des dates d'entrée en vigueur de la Convention est le 1er septembre 2018, les dispositions de la Convention s'appliqueront à l'égard des impôts perçus au titre de périodes imposables débutant au plus tôt le 1er mars 2019. Dans les cas où la période imposable correspond à l'année civile, les dispositions de la Convention s'appliqueraient donc pour la première fois à la période imposable qui débute le 1er janvier 2020.)

Les paragraphes 2 et 3 permettent à une Partie, respectivement, de faire correspondre la prise d'effet des dispositions relatives aux impôts prélevés à la source avec le début d'une période imposable (plutôt que d'une année civile) et de garantir que la prise d'effet des dispositions relatives aux autres impôts n'interviendra qu'après le début d'une année civile. Dans les deux cas, l'option choisie par une Partie s'applique de manière unilatérale. La Belgique n'ayant pas fait usage de ces possibilités, si un de nos partenaires choisit d'appliquer un de ces paragraphes, cela aboutira à une prise d'effet asymétrique des dispositions de la Convention en ce qui concerne la Convention fiscale couverte concernée.

Paragraphes 4 et 6 (Prise d'effet de l'article 16 (« Procédure amiable »))

Le paragraphe 4 prévoit une règle spécifique pour la prise d'effet de l'article 16, relatif à la procédure amiable. Les dispositions de l'article 16 s'appliquent aux fins d'une Convention fiscale couverte en ce qui concerne les cas soumis à l'autorité compétente d'une Juridiction contractante à compter de la plus tardive des dates d'entrée en vigueur de la Convention pour les Juridictions contractantes, quelle que soit la période imposable concernée par le cas.

Cette règle spécifique ne s'applique pas aux cas qui, à la date d'entrée en vigueur de la Convention pour les Juridictions contractantes, ne pouvaient être soumis aux autorités compétentes en application de la Convention fiscale couverte avant sa modification par la Convention. Comme précisé au paragraphe 333 de la Note explicative, cette exception vise à assurer que la Convention ne « relance » pas des cas qui n'étaient pas admissibles à la procédure amiable avant l'entrée en vigueur de la Convention (par exemple, parce que le cas n'avait pas été soumis aux autorités compétentes dans le délai prescrit).

En outre, le paragraphe 6 permet à une Partie de se réserver le droit de ne pas appliquer la règle spécifique prévue par le paragraphe 4. Si une des Juridictions contractantes ayant conclu une Convention fiscale couverte émet cette réserve (ce qui est le cas pour une vingtaine des partenaires de la Belgique), la prise d'effet de l'article 16 aux fins de cette Convention fiscale couverte sera régie par les dispositions des paragraphes 1 à 3.

Paragraphe 5 (Règles applicables aux conventions ajoutées)

Le paragraphe 5 régit la prise d'effet des dispositions de la Convention en ce qui concerne les Conventions fiscales couvertes qu'une Partie ajouterait, en vertu de l'article 29, paragraphe 5, à sa liste initiale de conventions.

Paragraphe 7 (réserve)

Comme indiqué au paragraphe 342 de la Note explicative, la réserve prévue au paragraphe 7 vise à permettre aux Parties qui ont l'obligation de modifier leur droit interne pour refléter les changements précis apportés à chacune de leurs Conventions fiscales couvertes de procéder à ces modifications de leur droit interne avant que les changements apportés par la Convention prennent effet. Le paragraphe 7 permet dès lors à une Partie de modifier les différentes règles régissant la prise d'effet des dispositions de la Convention (ou du retrait ou du remplacement d'une réserve, d'une notification complémentaire ou des dispositions de la partie VI) de manière à ce que cette prise d'effet n'intervienne qu'après que cette Partie ait accompli toutes les procédures prévues par son droit interne.

L'alinéa c) stipule que le paragraphe 7 s'applique de façon symétrique, c'est-à-dire que lorsqu'une des Juridictions contractantes émet cette réserve, les règles relatives à la prise d'effet sont modifiées pour les deux Juridictions contractantes. Une dizaine des partenaires de la Belgique ont émis cette réserve lors de la signature de la Convention.

Art. 36 – Prise d'effet de la partie VI (« Arbitrage »)

Il est précisé au paragraphe 1 que l'article 36 déroge aux autres dispositions de la Convention relatives à la prise d'effet, sauf à celles de l'article 35, paragraphe 7 (voir ci-avant).

L'alinéa a) stipule que la partie VI s'applique aux cas qui sont soumis à l'autorité compétente d'une Juridiction contractante conformément aux dispositions relatives à la procédure amiable de la Convention fiscale couverte concernée à compter de la plus tardive des dates d'entrée en vigueur de la Convention pour les Juridictions contractantes.

En ce qui concerne les cas soumis à l'autorité compétente d'une Juridiction contractante avant cette date (les « cas existants »), l'alinéa b) prévoit que la partie VI prendra effet à la date à laquelle les deux Juridictions contractantes auront notifié au Dépositaire qu'elles se sont entendues sur les modalités d'application de la partie VI conformément à l'article 19, paragraphe 10 (voir ci-avant), ainsi que la date à laquelle (ou les dates auxquelles) ces cas seront réputés avoir été soumis à l'autorité compétente.

Le paragraphe 2 autorise une Partie à se réserver le droit de n'appliquer la partie VI à l'égard d'un cas existant que dans la mesure où les deux autorités compétentes conviennent que ce cas spécifique peut être soumis à l'arbitrage.

Les paragraphes 3 à 5 régissent la prise d'effet de la partie VI lorsqu'une Partie ne commence à appliquer l'arbitrage à une Convention fiscale couverte qu'après être devenue Partie à la Convention.

Art. 37 – Retrait

Le paragraphe 1 dispose que toute Partie peut, à tout moment, se retirer de la Convention en formulant une notification à cet effet au Dépositaire.

Le paragraphe 2 dispose que le retrait prend effet à la date de réception de la notification par le Dépositaire et qu'une Convention fiscale couverte demeure telle que modifiée par la Convention lorsque, à la date de prise d'effet du retrait, la Convention est déjà entrée en vigueur pour les deux Juridictions contractantes. En d'autres termes, une décision unilatérale de retrait par une des Juridictions contractantes n'annulerait pas les modifications déjà apportées à une Convention fis-

cale couverte. Par contre, comme précisé au paragraphe 354 de la Note explicative, les conventions fiscales conclues avec des Etats ou juridictions qui adhèrent à la Convention après la date du retrait ne seraient pas modifiées.

Art. 38 – Relation avec les protocoles

L'article 38 dispose que la Convention peut être complétée par un ou plusieurs protocoles, que pour devenir partie à un protocole, un Etat ou une Juridiction doit aussi être Partie à la Convention, et qu'une Partie à la Convention n'est pas liée par un protocole si elle n'est pas devenue partie à ce protocole.

Art. 39 – Dépositaire

Le paragraphe 1 stipule que le Dépositaire de la Convention (et des protocoles éventuels y afférents) est le Secrétaire général de l'OCDE.

Le paragraphe 2 énumère de façon non exhaustive les actes, notifications ou communications relatifs à la Convention que le Dépositaire doit notifier (dans un délai d'un mois calendaire) à l'ensemble des Parties et Signataires.

Le paragraphe 3 dispose que le Dépositaire tient à jour des listes accessibles au public des Conventions fiscales couvertes, et des réserves et notifications effectuées par les Parties.

4 Nature du Traité sur le plan interne

Le caractère mixte (Etat fédéral – Communautés – Régions) de ce traité a été reconnu par le Groupe de travail Traités mixtes (G.T.T.M.) en date du 01.12.2016.

5 Avis du Conseil d'État

Le Conseil d'État a rendu son avis n°64.990/4 sur l'avant-projet de décret dont il est question le 15 janvier 2019. Il a émis un certain nombre d'observations.

Le Conseil d'État rappelle que la Convention prévoit un mécanisme particulier de modification des conventions préventives de la double imposition déjà conclues, laissant aux parties contractantes une certaine latitude en matière de choix et une certaine souplesse en ce qui concerne la manière dont il peut être satisfait aux normes BEPS ainsi que des options concernant l'application de certaines dispositions complémentaires facultatives.

Le Conseil d'État rappelle ensuite qu'au moment de la signature, une partie contractante doit remettre au dépositaire une liste (provisoire ou à confirmer) de réserves et de notifications. Ceux-ci ne sont, en principe, modifiables uniquement

avant le dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

Le Conseil d'État relève la différence entre la Convention et les conventions de préventions à la double imposition dans lesquelles la portée des modifications est connue et le législateur donne ou pas son assentiment en connaissance de cause.

Le Conseil d'État rappelle l'intention de la Belgique de déposer une notification énumérant 99 conventions préventives de la double imposition qu'elle souhaite faire entrer dans le champ d'application de la Convention. Dans la mesure où les autres parties feront chaque fois la même déclaration, ces conventions seront effectivement modifiées par la Convention.

Le Conseil d'État rappelle que 56 conventions préventives de la double imposition auxquelles la Belgique est partie seraient qualifiées de conventions fiscales couvertes.

Le Conseil d'État rappelle les différentes formes que peuvent prendre les options laissées aux parties contractantes ainsi que les conditions de leur application :

- une réserve peut être émise concernant un certain nombre de disposition de la Convention qui ne contiennent pas de normes minimales (article 28 de la Convention).

La Belgique entend formuler une réserve afin de ne pas appliquer les articles 4,9 paragraphe 1, a), 10 et 14 de la Convention. Les conventions fiscales couvertes auxquelles la Belgique est partie ne seront pas modifié sur ce point ;

- pour certaines dispositions qui contiennent une norme minimale, les parties ont le choix entre différentes solutions de rechange.

La Belgique envisage de déposer une déclaration pour appliquer l'option de l'article 7, paragraphe 1 ;

- pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont la possibilité de ne pas les appliquer, par exemple si leurs conventions fiscales couvertes remplissent déjà cette norme minimale (voir par exemple l'article 11, paragraphe 4 de la Convention) ;

- certaines dispositions de la Convention sont par ailleurs des dispositions complémentaires facultatives. Elles ne s'appliquent que si les deux parties à une convention choisissent de les appliquer. La Belgique n'entend choisir aucune des options proposées sous l'article 5. Par contre, elle souhaite appliquer l'option B de l'article 13 ainsi que les dispositions complémentaires de l'article 6, paragraphe 3, et 7, pa-

ragraphe 4, ainsi que la partie IV (arbitrage). Ces dernières dispositions s'appliqueront aux conventions couvertes si le partenaire à une convention fiscale couverte fait une déclaration.

Le Gouvernement prend acte de ces observations.

Le Conseil d'État précise qu'un document, issu d'un accord entre les différentes autorités belges, comportant les différentes déclarations et réserves que la Belgique souhaite faire au moment de la ratification a été déposé au nom de la Belgique au moment de la signature.

Le Gouvernement prend compte de cette observation.

Le Conseil d'État rappelle que c'est aux autorités compétentes qu'il revient d'accompagner l'application de cet ensemble de textes internationaux afin qu'il soit le plus limpide possible pour le lecteur non initié, y compris dans les cas où l'application de ce droit est automatique.

Le Conseil d'État recommande d'ajouter à l'avant-projet de décret une disposition changeant le pouvoir exécutif de tenir à jour des synthèses pour faire connaître cette multitude d'informations pertinentes dont le citoyen a besoin pour déterminer leur situation juridique.

Par ailleurs, le Conseil d'État recommande également d'adapter systématiquement et dans les plus brefs délais les conventions préventives de la double imposition aux nouvelles règles, en vue d'écourter la phase transitoire.

Le Gouvernement a pris acte de cette observation.

Le Conseil d'État recommande de donner également assentiment à la déclaration commune (Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to prevent Base erosion and Profit Shifting).

Le Conseil d'État recommande de faire référence aux déclarations et aux réserves dans le dispositif de l'avant-projet de décret.

Le Gouvernement a pris en compte ces remarques.

Le Conseil d'État suggère de joindre le texte des déclarations et de réserves au dossier déposé au Parlement de la Fédération Wallonie-Bruxelles.

Le Gouvernement a pris en compte l'observation.

Le Conseil d'État rappelle que l'article 7(19)

(19) L'article 7, §1, de la Convention énonce que, « nonobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette convention fiscales couvertes ».

de la Convention est destiné à prévoir, conformément à l'Action 6 du plan BEPS, une norme minimale afin d'éviter l'utilisation abusive de conventions fiscales. La Belgique a choisi d'appliquer uniquement la disposition relative aux critères des objectifs principaux.

Il rappelle que l'article 7 de la Convention doit être mis en œuvre conformément à l'arrêt n°14/2013 de la Cour constitutionnelle, dans lequel la Cour, en ce qui concerne d'autres dispositions fiscales anti-abus générales (en particulier l'article 344, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession), a conclu à leur compatibilité avec les articles 170 et 172 de la Constitution, compte tenu de « plusieurs conditions strictes » auxquelles l'application de ces dispositions est soumise.

Le Conseil d'État suggère de remplacer la phrase « signée à Paris, le 07 juin 2017 » par « faite à Paris, le 07 juin 2017 ».

Le texte de l'avant-projet de décret a été adapté en ce sens.

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article premier

Cet article n'appelle pas de commentaire.

Art. 2

Cet article n'appelle pas de commentaire.

Art. 3

Cet article n'appelle pas de commentaire.

PROJET DE DECRET

PORTANT ASSENTIMENT À LA CONVENTION MULTILATÉRALE POUR LA MISE EN ŒUVRE DES MESURES RELATIVES AUX CONVENTIONS FISCALES POUR PRÉVENIR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES ET À LA NOTE EXPLICATIVE, FAITES À PARIS LE 24 NOVEMBRE 2016

Le Gouvernement de la Communauté française,

Sur la proposition du Ministre-Président, chargé des Relations internationales,

Après délibération,

ARRÊTE :

Le Ministre-Président, chargé des Relations internationales, est chargé de présenter au Parlement le projet de décret dont la teneur suit :

Article premier

La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et la Note explicative, faites à Paris le 24 novembre 2016, sortiront leur plein et entier effet.

Art. 2

Les réserves émises et les notifications formulées en vertu des articles 28 et 29 de la Convention, ainsi que les modifications à ces réserves et notifications, sortiront leur plein et entier effet.

Art. 3

Les listes accessibles au public de données relatives aux autres parties à la Convention, telles qu'énumérées à l'article 39, paragraphe 3 de la Convention, tenues à jour par le depositaire tel que défini à l'article 39, paragraphe 1 de la Convention, tiennent lieu de publication au sens de l'article 8 de la loi du 31 mai 1961 relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires.

Namur, le

Ministre-Président, en charge de l'Égalité des chances et des Droits des femmes

Rudy DEMOTTE

AVANT-PROJET DE DECRET

PORTANT ASSENTIMENT À LA CONVENTION MULTILATÉRALE POUR LA MISE EN ŒUVRE DES MESURES RELATIVES AUX CONVENTIONS FISCALES POUR PRÉVENIR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DE BÉNÉFICES, SIGNÉE À PARIS, LE 07 JUIN 2017

Le Gouvernement de la Communauté française,

Sur la proposition du Ministre-Président, chargé des Relations internationales,

Après délibération,

ARRÊTE :

Le Ministre-Président, chargé des Relations internationales, est chargé de présenter au Parlement le projet de décret dont la teneur suit :

Article unique

La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 07 juin 2017, sortira son plein et entier effet.

Bruxelles, le

*Ministre-Président, en charge de l'Égalité des chances
et des Droits des femmes*

Rudy DEMOTTE

AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT



CONSEIL D'ÉTAT

section de législation

avis 64.990/4
du 15 janvier 2019

sur

un avant-projet de décret de la Communauté française 'portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, signée à Paris, le 07 juin 2017'

Le 14 décembre 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre-Président du Gouvernement de la Communauté française à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de décret 'portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 07 juin 2017'.

L'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 15 janvier 2019. La chambre était composée de Martine BAGUET, président de chambre, Bernard BLERO et Wanda VOGEL, conseillers d'État, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Marc OSWALD, premier auditeur.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 15 janvier 2019.

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet[‡], à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations suivantes.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET

Dans son avis n° 64.433/VR donné le 23 novembre 2018 sur un avant-projet de décret de la Région wallonne portant assentiment à la même convention que celle à laquelle l'avant-projet de décret tend à porter assentiment, la section de législation a formulé les observations suivantes :

« PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de décret soumis pour avis a pour objet de donner assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, faite à Paris le 24 novembre 2016 (ci-après : la Convention).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. La Convention est un traité multilatéral conclu dans le cadre du plan d'action BEPS¹ de l'OCDE dont le but est de lutter contre des planifications fiscales internationales agressives ayant pour conséquence de transférer artificiellement des bénéfices vers des destinations où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite.

Les négociateurs visaient une mise en œuvre rapide de ces mesures qui doivent prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. C'est pourquoi les mesures n'ont pas été purement et simplement mises en œuvre par la voie d'une adaptation du modèle de convention OCDE tendant à éviter les doubles impositions sur le revenu, mais également par la voie de cette Convention qui contient un mécanisme particulier permettant de modifier rapidement le cadre existant de plus de trois mille conventions bilatérales préventives de la double imposition qui ont en général été conclues sur la base de versions antérieures du modèle de convention OCDE.

4. Le groupe de travail Traités mixtes (GTTM) et la Conférence interministérielle de la politique étrangère (CIPE) ont qualifié la Convention de traité mixte relevant de la compétence de l'autorité fédérale, des régions et des communautés².

[‡] S'agissant d'un avant-projet de décret, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

¹ Note de bas de page n° 1 de l'avis cité : Voir <http://www.oecd.org/tax/beps>.

² Note de bas de page n° 2 de l'avis cité : Des courriers du 4 avril 2017 confirment que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de travail Traités mixtes dans le cadre de la procédure écrite.

On peut se rallier à ce point de vue.

5. Le mécanisme particulier de modification de conventions préventives de la double imposition déjà conclues laisse aux parties contractantes une certaine latitude en matière de choix et une certaine souplesse en ce qui concerne la manière dont il peut être satisfait aux normes minimales BEPS (voir par exemple l'article 7, paragraphe 3, de la Convention), la formulation de réserves à propos de dispositions qui ne contiennent pas de normes minimales (par exemple l'article 4, paragraphe 3) et la possibilité d'opter ou non pour certaines dispositions complémentaires facultatives (par exemple l'article 5).

Au moment de la signature, une partie contractante doit remettre au dépositaire une liste (provisoire ou à confirmer) de réserves et de notifications. Jusqu'au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, elle peut y apporter toute modification qu'elle juge adéquate. Après avoir déposé l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, une partie peut, à tout moment, retirer une réserve ou la remplacer par une autre réserve plus limitée, ou compléter la liste des conventions qu'elle souhaite modifier au moyen de la Convention, ou opter pour l'application de nouvelles dispositions facultatives en procédant à de nouvelles notifications. Toutefois, une partie n'est en principe pas autorisée à émettre encore une nouvelle réserve ou à renoncer au choix d'appliquer des dispositions facultatives après le dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation (articles 28 et 29 de la Convention).

Il en résulte qu'au moment de l'adoption de la loi, du décret ou de l'ordonnance portant assentiment à la Convention, le législateur concerné n'apercevra pas nécessairement de manière tout à fait claire quelles options (définitives) ont été choisies ou seront choisies par les autres parties à la Convention. La portée des modifications apportées aux conventions préventives de la double imposition en vigueur sera donc incertaine. Cette procédure d'assentiment diffère sur ce point de la procédure d'assentiment d'une convention préventive de la double imposition. Au moment de l'adoption de la norme portant assentiment à une convention préventive de la double imposition, les accords dont les États concernés ont convenus mutuellement sont bel et bien établis et le législateur concerné peut en toute connaissance de cause donner ou non son assentiment à la convention négociée.

6. Dans le cadre d'un avant-projet de décret de la Communauté germanophone 'portant assentiment à la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, signée à Paris, le 24 novembre 2016', sur lequel la section de législation a donné ce jour l'avis n° 63.951/VR, le délégué de la Communauté germanophone (ci-après : le délégué) a déclaré que la Belgique envisage de déposer au moment de la ratification de la Convention une notification contenant une énumération de 99 conventions préventives de la double imposition qu'elle souhaite faire entrer dans le champ d'application de la Convention. Dans la mesure où les autres parties à la Convention feront chaque fois la même déclaration, ces conventions seront effectivement modifiées par la Convention.

À la question de savoir quelles conventions préventives de la double imposition la Belgique ne voudrait pas faire entrer dans le champ d'application de la Convention, le délégué a répondu ce qui suit :

'De verdragen met Japan, Nederland, Duitsland, Noorwegen en Zwitserland werden op het ogenblik van de ondertekening van het Multilateraal verdrag niet opgenomen op de lijst van 'gedekte verdragen'. Het nieuwe verdrag dat op 12 oktober 2016 met Japan werd ondertekend houdt reeds rekening met de resultaten van het BEPS-project en de andere partnerlanden gaven de voorkeur aan een bilaterale aanpassing van hun verdrag met België. Met Nederland en Duitsland worden trouwens reeds geruime tijd onderhandelingen gevoerd voor het sluiten van een nieuw dubbelbelastingverdrag. Ten aanzien van Duitsland zijn deze onderhandelingen quasi afgerond. Aangezien het niet duidelijk is of er met Nederland een algeheel akkoord zal kunnen worden bereikt heeft België alsnog geopteerd om het bestaand dubbelbelastingverdrag met Nederland van 2001 op te nemen op de lijst van gedekte verdragen. Met Noorwegen en Zwitserland zijn momenteel onderhandelingen aan de gang voor het sluiten van een protocol waardoor het bilateraal verdrag met België BEPS-conform wordt gemaakt. Zoals reeds aangehaald [...] hierboven werd Taiwan van de lijst verwijderd aangezien het niet om een internationaal verdrag gaat maar om een akkoord tussen private autoriteiten'.

Selon le délégué, sur la base des listes provisoires de réserves et de déclarations qui ont été déposées au moment de la signature, 56 conventions préventives de la double imposition auxquelles la Belgique est partie seraient qualifiées de conventions fiscales couvertes.

7. Les options laissées aux parties contractantes prennent différentes formes. Il s'agit notamment des instruments suivants :

– Une réserve peut être émise concernant un certain nombre de dispositions de la Convention qui ne contiennent pas de normes minimales (voir l'article 28 de la Convention). La disposition pour laquelle une réserve est formulée ne s'applique alors à aucune des conventions fiscales couvertes de cette partie aussi longtemps que la réserve n'est pas retirée ou modifiée.

Ainsi, la Belgique entend formuler une réserve afin de ne pas appliquer les articles 4, 9, paragraphe 1, a), 10 et 14 de la Convention. Par conséquent, ces dispositions ne trouveront pas à s'appliquer et les conventions fiscales couvertes auxquelles la Belgique est partie ne seront donc pas modifiées sur ce point.

– Pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont le choix entre différentes solutions de rechange. Ce n'est que si les deux parties contractantes choisissent la même option que celle-ci remplacera la disposition de la convention fiscale couverte. Si ces deux parties ne choisissent pas la même option, la norme minimale ne primera alors que la disposition concernée de la convention fiscale couverte pour autant que cette disposition soit incompatible avec cette norme minimale (voir par exemple l'article 7, paragraphe 17, a), de la Convention). Lorsque les parties à une convention fiscale couverte opèrent un choix différent, une concertation mutuelle peut par conséquent être opportune pour arriver à une solution satisfaisante pour les deux parties.

Ainsi, la Belgique envisage de déposer une déclaration pour appliquer l'option de l'article 7, paragraphe 1.

– Pour certaines dispositions de la Convention qui contiennent bien une norme minimale, les parties ont la possibilité de ne pas les appliquer, par exemple si leurs conventions fiscales couvertes remplissent déjà cette norme minimale (voir par exemple l'article 11, paragraphe 4, de la Convention).

– Certaines dispositions de la Convention sont par ailleurs des dispositions complémentaires facultatives. Elles ne s'appliquent que si les deux parties à une convention fiscale couverte choisissent de les appliquer.

Ainsi, la Belgique n'entend choisir aucune des options proposées sous l'article 5³. Par contre, elle souhaite bel et bien appliquer l'option B de l'article 13 ainsi que les dispositions complémentaires des articles 6, paragraphe 3, et 7, paragraphe 4, ainsi que la partie VI (Arbitrage). Ces dernières dispositions s'appliqueront aux conventions fiscales couvertes si le partenaire à une convention fiscale couverte fait une déclaration similaire.

8. Interrogé sur les déclarations et réserves que la Belgique souhaite faire au moment de la ratification de la Convention, le délégué a fourni un document volumineux comportant les différentes déclarations et réserves sur lesquelles les différentes autorités belges seraient parvenues à un accord.

Le délégué a précisé que cette liste contient les modifications suivantes par rapport à la liste qui avait été déposée au nom de la Belgique à l'occasion de la signature⁴.

'Hierbij toegevoegd vindt u de lijst van verklaringen en voorbehouden die op 12 juni jongstleden ter verificatie aan de depositaris is overgemaakt. De depositaris (OESO) heeft hierop niet gereageerd. De lijst van 12 juni verschilt van de lijst die werd neergelegd naar aanleiding van de ondertekening van het Multilateraal verdrag (op 7 juni 201[7]) onder meer op de volgende punten :

a. Het akkoord met Taiwan werd niet meer opgenomen aangezien dit geen verdrag is tussen Staten. De verdragen met Nederland (wegens onduidelijkheid omtrent het bereiken van een akkoord over het sluiten van een nieuw verdrag), het nieuw verdrag met Botswana (ondertekend op 30-11-2017) en het nieuw Protocol tot wijziging van het DBV met Rusland (ondertekend op 21/1/2018) werden toegevoegd aan de lijst van gedekte verdragen ;

b. De titel van het DBV met het Verenigd Koninkrijk werd gecorrigeerd;

c. De datum van inwerkingtreding van het protocol tot wijziging van het DBV met Polen wordt opgenomen ;

d. Het voorbehoud dat aanvankelijk was gemaakt in toepassing van artikel 12 (4) van het Multilateraal verdrag wordt niet langer gemaakt. De notificaties omtrent de impact van de aanneming van het artikel 12 van het Verdrag worden toegevoegd'.

³ *Note de bas de page n° 3 de l'avis cité* : Il en résulte que lorsqu'un partenaire à une convention fiscale couverte a choisi une des options, l'option choisie s'applique à ses propres résidents (article 5, paragraphe 1, de la Convention).

⁴ *Note de bas de page n° 4 de l'avis cité* : Cette liste peut être consultée sur le site internet de l'OCDE, voir <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-belgium.pdf>.

9. Pour connaître la portée juridique de la Convention et son impact sur les différentes conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, il faudra par conséquent une connaissance approfondie de différents éléments complémentaires, dont les déclarations et réserves de la Belgique, les déclarations et réserves des autres parties à la Convention et leurs éventuelles modifications ultérieures⁵, ainsi que des réactions aux déclarations et réserves de chacun⁶.

La transparence des règles qui s'appliquent en la matière est dès lors problématique, ce qui nuit à la sécurité juridique :

– pour savoir si une convention préventive de la double imposition doit être considérée comme une convention fiscale couverte, qui est dès lors modifiée par la Convention, il faudra d'abord examiner s'il y a une correspondance entre les notifications des deux parties à la convention préventive de la double imposition ;

– pour ensuite savoir si une disposition d'une convention fiscale couverte est modifiée par une disposition de la Convention, il faudra procéder à un examen approfondi de la disposition pertinente de la Convention et des notifications et réserves des deux parties à la convention fiscale couverte. Cet examen peut également requérir une appréciation sur le fond de la disposition de la convention fiscale couverte (par exemple pour vérifier si la disposition concernée est conforme à la norme minimale, et, si oui, dans quelle mesure) ;

– la Convention elle-même n'apporte pas de modifications de texte formelles aux conventions préventives de la double imposition, la portée de la modification devra donc être déduite d'une lecture combinée du texte de la convention fiscale couverte, du texte de la Convention, et de toute une série de notifications, de réserves et d'autres textes (y compris, par exemple l'*'Explanatory Statement'*, voir plus loin, observation 10).

La méthode rapide mais complexe de modification des conventions que porte la Convention ne répond donc pas aux exigences de clarté, de transparence et de sécurité juridique requises à l'égard des citoyens.

Dans ces circonstances, c'est aux autorités compétentes qu'il revient d'accompagner l'application de cet ensemble complexe de textes internationaux afin qu'il soit le plus limpide possible pour le lecteur non initié, y compris dans les cas où l'application de ce droit est automatique.

Le délégué a été interrogé quant à savoir quelles démarches seraient entreprises pour faire connaître cette multitude d'informations pertinentes dont les citoyens ont besoin pour déterminer leur situation juridique (comme la date d'entrée en vigueur, les réserves, les déclarations, etc., tant de la Belgique que des autres parties contractantes). Il a répondu ce qui suit :

'België heeft de intentie (net als vele andere jurisdicties) om de impact van het Multilateraal verdrag op de bilaterale verdragen te verduidelijken door het publiceren van 'synthetische teksten' per betrokken partnerjurisdictie. Deze teksten zouden voor zover als mogelijk [...] met de betrokken partnerjurisdictie worden 'afgestemd', t.t.z. dat er zal worden gestreefd om de opmaak te doen in overleg met en met het akkoord van

⁵ Note de bas de page n° 5 de l'avis cité : Voir par exemple les articles 28, paragraphe 9, et 29, paragraphes 5 et 6, de la Convention.

⁶ Note de bas de page n° 6 de l'avis cité : Voir par exemple les articles 7, paragraphe 7, et 28, paragraphe 2, de la Convention.

de verdragsonderhandelaars van de partnerstaat. Deze teksten zouden worden opgemaakt in de verschillende taalversies van het huidig bilateraal verdrag en worden opgenomen in de publieke toegankelijke databank (ficonetplus) van de FOD Financiën. Ook de datum van inwerkingtreding en toepassing van het Multilateraal verdrag tussen België en de specifieke partnerstaat zouden worden opgenomen. Aangezien het multilateraal verdrag en het gedekt bilateraal verdrag 'naast elkaar' moeten worden gelezen zal de gepubliceerde synthetische tekst slechts een officieus karakter hebben en de gemeenschappelijke visie weergeven van de verdragsonderhandelaars over de impact van het multilateraal verdrag op het bilateraal verdrag⁷.

On peut se réjouir de la méthode proposée par le délégué, celle-ci permettant d'améliorer l'accessibilité et la transparence des normes concernées pendant une phase transitoire. Tenir les synthèses à jour demandera cependant un effort soutenu. Il est recommandé d'ajouter à l'avant-projet de décret une disposition chargeant le pouvoir exécutif d'une mission en ce sens.

Afin d'écourter autant que possible la phase transitoire, il faudrait toutefois adapter systématiquement et dans les plus brefs délais les conventions préventives de la double imposition aux nouvelles règles.

EXAMEN DU TEXTE DE LA CONVENTION

10. En même temps que la Convention, un '*Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*' (ci-après : déclaration commune) a été adopté. Vu le statut particulier d'une telle déclaration commune convenue par les parties au moment de conclure la Convention⁸, il faudra également donner assentiment à cette déclaration commune. La déclaration devra par conséquent être déposée au Parlement en même temps que l'avant-projet.

11. Le délégué a été interrogé quant à savoir pourquoi les déclarations et réserves n'ont pas été reproduites dans le dispositif de l'avant-projet de décret d'assentiment. Il a répondu ce qui suit :

'In overleg met de dienst Verdragen van de FOD Buitenlandse Zaken werd besloten om de lijst van verklaringen (i.e. de lijst met de gedekte jurisdicties, voorbehouden, opties en notificaties) niet op te nemen in de instemmings[ordonnantie] doch er enkel en alleen naar te verwijzen in de memorie van toelichting. Het Parlement keurt weliswaar het Multilateraal Verdrag goed doch het is een prerogatief van de Regering om de nodige voorbehouden te maken, deze te wijzigen en deze eventueel later op te heffen. Enkel het Multilateraal verdrag als dusdanig wordt dus ter instemming voorgelegd aan het Parlement'.

⁷ Note de bas de page n°7 de l'avis cité : En ce qui concerne FICONETplus (https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public), il convient d'observer qu'il ne s'agit pas d'un système documentaire librement accessible, puisqu'il requiert un compte Microsoft (gratuit) (cf. <https://account.microsoft.com/account?lang=nl-be>). La question se pose de savoir si cette entrave à l'accessibilité des informations publiques concernées pour le citoyen est réellement nécessaire et proportionnée, et si elle est conforme à la législation en matière de traitement des données à caractère personnel.

⁸ Note de bas de page n°8 de l'avis cité : Voir l'article 31, paragraphe 2, a), de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités'.

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel le fait de formuler des réserves et de faire des déclarations au moment de la ratification de la Convention relève de la prérogative du Roi, et ce après avoir atteint un consensus à ce sujet avec les gouvernements des communautés et des régions (article 167, §§ 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2 et 3, de la Constitution).

Dès lors que les notifications et les réserves déterminent la portée des obligations qui découlent de la Convention pour la Belgique – et ses citoyens –, elles doivent, elles aussi, être soumises à l'assentiment des parlements compétents, faute de quoi elles ne pourront avoir d'effet dans l'ordre juridique interne belge (article 167, §§ 2 et 3, de la Constitution).

Il est donc nécessaire d'harmoniser les déclarations et réserves envisagées, non seulement entre le Roi et les gouvernements des communautés et des régions (ce qui s'avère être déjà le cas), mais aussi entre le pouvoir exécutif et le parlement concerné. Les déclarations et réserves de la Belgique sont toutefois absentes du dossier soumis au Conseil d'État et leur portée n'est pas davantage examinée. Le texte des déclarations et réserves devra être ajouté au dossier déposé au Parlement de la Région wallonne et devra être commenté dans l'exposé des motifs.

Cependant, la meilleure manière de garantir la sécurité juridique pour les citoyens et de s'assurer que le parlement porte assentiment à ces déclarations et réserves est d'y faire référence dans le dispositif même de l'avant-projet de décret d'assentiment. À cet effet, on insérera un nouvel article disposant que les déclarations et réserves reproduites en annexe sortiront leur plein et entier effet, le texte des déclarations et réserves que la Belgique a l'intention de faire étant annexées au projet de décret⁹. On évite ainsi des contestations relatives à la mesure dans laquelle le parlement a donné assentiment à la Convention.

12. Rendre accessibles au public des 'synthèses' n'affecte pas l'obligation de publier le décret d'assentiment et les documents y afférents (la Convention, la déclaration commune et les déclarations et réserves de la Belgique) au *Moniteur belge*. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, un traité doit être publié adéquatement – à défaut de disposition législative particulière : au *Moniteur belge* – pour pouvoir lier personnellement le citoyen¹⁰.

Le fait que les autres informations pertinentes liées à la Convention (ratification, entrée en vigueur, réserves et notifications des autres parties à la Convention, etc.), qui sont essentielles pour connaître les effets sur les conventions préventives de la double imposition, ne soient pas publiées au *Moniteur belge* ne soulève pas d'objection si et seulement si la Convention elle-même détermine la forme sous laquelle ces éléments doivent être publiés ou si le législateur fédéral a prévu un régime dérogatoire, ce qui n'est pas le cas actuellement.

⁹ Note de bas de page n° 9 de l'avis cité : *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 207, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

¹⁰ Note de bas de page n° 10 de l'avis cité : Cass., 11 décembre 1953, *Pas.*, 1954, I, p. 298, Cass., 19 mars 1981, *J.T.* 1982, pp. 565-567, note J. Verhoeven.

L'article 39, paragraphe 3, de la Convention prévoit que le dépositaire de la Convention tient à jour 'des listes accessibles au public' des conventions fiscales couvertes, des réserves émises par les parties et des notifications formulées par les parties. Il s'agit d'une mission confiée au dépositaire visant à mettre les listes précitées à la disposition du public dans le but d'améliorer la transparence et la clarté.

Pour que la publication faite par le dépositaire, en particulier la mise à disposition du public des réserves et notifications des autres parties à la Convention, puisse être considérée comme une publication officielle en lieu et place d'une publication au *Moniteur belge*, le législateur fédéral pourrait déterminer expressément dans la loi d'assentiment que la publication par le dépositaire des éléments de la Convention visés en son article 39, paragraphe 3, tient lieu de publication en droit interne. Néanmoins, dans ce cas également, il faudra veiller à ce que la publication réponde aux conditions essentielles d'accessibilité et de lisibilité d'une publication officielle.

13. L'article 7 de la Convention est destiné à prévoir, conformément à l'Action 6 du plan d'action BEPS, une norme minimale afin d'éviter l'utilisation abusive des conventions fiscales¹¹. À cet égard, la Belgique a choisi d'appliquer uniquement la disposition relative au critère des objets principaux. L'article 7, paragraphe 1, de la Convention énonce que, '[n]onobstant toute disposition d'une Convention fiscale couverte, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte'¹².

À ce sujet, la section de législation du Conseil d'État renvoie à l'arrêt n° 141/2013 de la Cour constitutionnelle¹³, dans lequel la Cour, en ce qui concerne d'autres dispositions fiscales anti-abus générales (en particulier l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 18, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et l'article 106, alinéa 2, du Code des droits de succession), a conclu à leur compatibilité avec les articles 170 et 172 de la Constitution, compte tenu de 'plusieurs conditions strictes' auxquelles l'application de ces dispositions est soumise.

Il va de soi que l'article 7 de la Convention doit être mis en œuvre conformément à l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle »¹⁴.

¹¹ Note de bas de page n° 11 de l'avis cité : Cf. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>.

¹² Note de bas de page n° 12 de l'avis cité : Par ailleurs, la Belgique a aussi choisi d'appliquer la disposition complémentaire de l'article 7, paragraphe 4, de la Convention. Cette disposition permet à l'autorité compétente, lorsqu'un avantage est refusé sur la base de la disposition relative au critère des objets principaux, d'octroyer au contribuable l'avantage auquel il aurait eu droit en l'absence de la transaction ou du montage à l'origine de l'application de cette disposition relative au critère des objets principaux.

¹³ Note de bas de page n° 13 de l'avis cité : C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.19.

¹⁴ La section de législation s'est prononcée dans le même sens dans ses avis n°s 63.951/VR, 64.322/VR et 64.465/VR donnés le 23 novembre 2018 sur, respectivement, des avant-projets de décret de la Communauté germanophone, d'ordonnance de la Région de Bruxelles Capitale et de loi portant assentiment à la même convention que celle à laquelle l'avant-projet de décret tend à porter assentiment.

L'avant-projet de décret à l'examen appelle *mutatis mutandis* les mêmes observations.

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET DE DÉCRET D'ASSENTIMENT

Dans l'intitulé et l'article unique de l'avant-projet, les mots « signée à Paris, le 07 juin 2017 » seront remplacés par les mots « faite à Paris, le 24 novembre 2016 ».

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

Charles-Henri VAN HOVE

Martine BAGUET