



OLIVER R. HOOR¹

TAX PARTNER (HEAD OF TRANSFER PRICING AND THE GERMAN DESK)
ATOZ TAX ADVISERS
(TAXAND LUXEMBOURG)

LA DÉFINITION LUXEMBOURGEOISE MODIFIÉE DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE : UN RÉEL CHANGEMENT ?²

La réforme fiscale 2019 transpose en droit fiscal luxembourgeois la directive contre les pratiques d'évasion fiscale³ (« ATAD ») et d'autres mesures visant à lutter contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (« BEPS »), incluant notamment une modification de la définition de l'établissement stable (« ES »). Cette nouvelle disposition a trait à l'interprétation du concept d'ES dans l'hypothèse où un contribuable luxembourgeois a un ES dans un pays conventionné. Le 22 février 2019, les autorités fiscales luxembourgeoises ont publié une circulaire (la « Circulaire ») qui apporte des instructions complémentaires à ce sujet. Cet article fournit un aperçu de la notion d'ES dans les conventions en matière de double imposition et en droit fiscal luxembourgeois, analyse le contenu de la Circulaire et envisage les implications pratiques de la définition modifiée d'ES.

1. INTRODUCTION

La notion d'ES joue un rôle fondamental dans le traitement fiscal des activités commerciales transfrontalières, et est utilisée aux fins de l'application des législations fiscales domestiques ainsi que des conventions en matière de double imposition. L'objectif du concept d'ES n'est cependant pas uniforme au sein de ces différents domaines du droit fiscal.

En droit fiscal luxembourgeois, la définition de l'ES est pertinente principalement pour déterminer quand une société non résidente est assujettie à l'impôt sur le revenu (des sociétés) et à l'impôt commercial communal sur ses profits réalisés par l'intermédiaire d'un ES luxembourgeois⁴. En revanche, le but principal du concept d'ES dans une convention préventive de double imposition⁵ est de déterminer le droit d'un État contractant d'imposer les profits d'une entreprise qui est résidente dans l'autre État contractant. Selon l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (la « Convention-Modèle OCDE »), un État contractant n'a en effet pas le droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise résidant dans l'autre État contractant à moins que cette entreprise n'exerce ses activités industrielles et commerciales par l'intermédiaire d'un ES situé dans le premier État⁶.

Lorsqu'une entreprise exerce ses activités par l'intermédiaire d'un ES situé dans l'autre État contractant, l'article 7 de la Convention-Modèle OCDE alloue un droit d'imposition primaire illimité à l'État hôte de l'ES. À cet égard, l'État de résidence de l'entreprise doit adopter une méthode d'élimination de la double imposition. Pour ce qui concerne les contribuables luxembourgeois qui ont un ES dans un État contractant, le Luxembourg opte fréquemment pour la méthode d'exonération. Dès lors, le Luxembourg doit exonérer les profits qui sont attribuables à un ES étranger.

2. DÉFINITION D'UN ES EN VERTU D'UNE CONVENTION EN MATIÈRE DE DOUBLE IMPOSITION

2.1. Observations préliminaires

La définition de la notion d'ES aux fins de l'application d'une convention en matière de double imposition est prévue dans l'article 5 de la Convention-Modèle OCDE, lequel complète l'article 7 de la Convention-Modèle OCDE. Notamment, le droit d'imposition primaire illimité du pays hôte est subordonné à l'existence d'un ES au sens de l'article 5 de la Convention-Modèle OCDE.

Par ailleurs, lorsque des dividendes, des intérêts et des redevances sont payés à une entreprise résidente d'un autre État contractant, les articles 10, 11 et 12 de la Convention-Modèle OCDE (relatifs, respectivement, aux dividendes, aux intérêts et aux redevances) restreignent les

1. Pour contacter l'auteur : oliver.hoor@atoz.lu.

2. L'auteur souhaite remercier Marie Bentley (Knowledge Manager) pour son aide.

3. Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

4. Article 156 (1) n°1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (« LIR »).

5. L'article 5 de la Convention-Modèle OCDE donne une définition de l'ES qui est souvent insérée dans les conventions fiscales conclues par le Luxembourg.

6. O. R. Hoor, « *The OECD model convention – A comprehensive technical analysis* », Legitech, 2010, pp. 103 sv.

droits d'imposition de l'État de la source seulement si ces revenus ne sont pas attribuables à un ES situé dans l'État de la source⁷. Ce concept est aussi pertinent pour déterminer lequel des États contractants dispose du pouvoir d'imposer certaines plus-values en vertu de l'article 13 de la Convention-Modèle OCDE et certains « autres revenus » en vertu de l'article 21 de la Convention-Modèle OCDE.

D'un point de vue juridique, un ES n'est pas une entreprise indépendante mais constitue simplement une partie juridiquement dépendante de l'entreprise ayant son siège dans un État et un ES dans un autre (et potentiellement plusieurs ES dans d'autres États). Bien qu'il ne puisse pas y avoir de contrats liant juridiquement le siège et l'ES ou les différents ES d'une même entreprise, à des fins fiscales, l'ES est considéré comme partiellement indépendant des autres parties de l'entreprise. Ceci permet d'attribuer des bénéfices aux activités réalisées au travers de l'ES, y compris les transactions internes avec le siège ou avec les autres ES de la même entreprise⁸.

Il existe deux types d'ES couverts par l'article 5 de la Convention-Modèle OCDE. Premièrement, un établissement faisant partie de la même entreprise, sous le même contrôle et détenu par le même propriétaire tel qu'un siège de direction, un bureau, etc.⁹. Le second type se rapporte à la présence d'un agent juridiquement séparé de l'entreprise mais qui est néanmoins dépendant de cette entreprise au point de former un ES (appelé « agent dépendant »)¹⁰.

La définition d'ES dans la Convention-Modèle OCDE a également reçu beaucoup d'attention dans le cadre du Projet BEPS de l'OCDE qui a consacré l'Action 7 au développement d'une définition d'ES qui empêcherait

l'évitement artificiel du statut d'ES¹¹. De manière générale, l'idée était de réduire le seuil requis pour constater l'existence d'un ES.

2.2. Caractéristiques essentielles de l'ES

Au sens de l'article 5 (1) de la Convention-Modèle OCDE, le terme « ES » désigne une « installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Cette définition comporte ainsi les critères suivants :

- L'existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage ;
- Cette installation doit être « fixe », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence ;
- L'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires¹².

L'expression « installation d'affaires » couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin¹³. Il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou locataire du local, voire même qu'elle utilise les locaux d'une autre entreprise¹⁴.

Il est important de noter qu'aucun droit juridique formel sur cette installation n'est requis¹⁵. Cependant, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement est à la disposition de l'entreprise¹⁶. Il y a « présence matérielle » dès lors que l'utilisation de l'endroit va au-delà de la « simple présence », indépendamment de la forme de l'autorisation permettant l'utilisation des locaux. La simple

7. Article 10 (4) de la Convention-Modèle OCDE, Article 11 (5) de la Convention-Modèle OCDE, Article 12 (3) de la Convention-Modèle OCDE.

8. O. R. Hoor, « *The Tax Treatment of Permanent Establishments* », European Taxation, juillet 2014, p. 287.

9. Article 5 (1) - (4) de la Convention-Modèle OCDE.

10. Article 5 (5), (6) de la Convention-Modèle OCDE.

11. Rapport BEPS final, Action 7, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220_en.pdf?expires=1552146531&id=id&accname=guest&checksum=675C-19D7E1B5D15B636C4BE5A795174F ; O. R. HOOR, K. O'DONNELL, « BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus », *Tax Notes International*, juin 2015, p. 929.

12. Cela signifie en général que les personnes qui dépendent d'une manière ou d'une autre de l'entreprise (par exemple, le personnel), exercent l'activité de l'entreprise dans l'État dans lequel l'installation fixe d'affaires est située. L'activité en elle-même ne constitue pas en soi, un élément important ; Article 5, Paragraphes 2 et 7 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR (Permanent establishment 2009), p. 38 ; O. R. Hoor, « *Établissements Stables* », *Legitech*, 2015, p. 20 ; O. R. Hoor, « *The Concept of Permanent Establishments* », European Taxation, avril 2014, p. 119.

13. Article 5, Paragraphe 10 des commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; une « installation » qualifiée comme une « installation d'affaires » peut comporter un nombre substantiel de machines et d'équipements tels que les logiciels informatiques. Il est à noter que le terme d'installation d'affaires ne requiert pas la présence de personnes physiques.

14. Article 5, Paragraphe 10 des commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR, « *Is there a permanent establishment? – General Report* », *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 94a, 2009, p. 23, 35 ; O. R. Hoor, « *The OECD Model Tax Convention – A comprehensive technical analysis* », *Legitech*, 2015, p. 104.

15. Le terme « à sa disposition » requiert une simple utilisation factuelle, sans égard pour la forme d'autorisation explicite (autorisation formelle d'utilisation, accordée par la loi, contrat, ou autre consentement légal formel), ou implicite (droit d'utilisation factuel, autorisation implicite ou tolérance) ; Article 5, Paragraphe 11 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; CARIDI (The physical PE notion 2003), p. 8 ; O. R. Hoor, « *Comments on the OECD Discussion Draft on the Meaning of "Permanent Establishment"* », *Tax Notes International*, janvier 2012, p. 208.

16. « La simple présence » doit être interprétée comme « une présence relativement sporadique ou d'une faible fréquence » en un endroit donné, dont l'évaluation devrait être basée sur les caractéristiques de l'activité examinée. Par exemple, un vendeur qui visite régulièrement ses clients principaux pour prendre leurs commandes ne possède pas d'installation fixe d'affaires dans leurs locaux ; Article 5, Paragraphe 4.2 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

présence est donc le seuil. Une fois ce seuil dépassé, l'emplacement utilisé sera considéré comme étant à la disposition de l'entreprise.

D'après la définition d'ES, l'installation d'affaires doit être « fixe ». Ainsi, il doit exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé ; un espace physique ou un objet servant à l'exercice de l'activité industrielle et commerciale du contribuable étranger suffisent¹⁷. Dans la mesure où un ES n'est reconnu que dans le cas où l'établissement présente un certain degré de permanence, une installation d'affaires de nature provisoire ne devrait pas constituer un ES¹⁸. Cependant, les interruptions d'activité ne mettent pas fin à l'existence de l'ES tant que les opérations sont menées régulièrement. En cas d'activités de nature récurrente, les différentes périodes de temps pendant lesquelles l'installation a été utilisée doivent être prises en compte dans leur ensemble¹⁹.

L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par du personnel (des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de travail rémunéré). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (ex. : agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Dans des situations particulières, lorsque l'outillage automatique constitue un ES, les activités du personnel peuvent même être réduites à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage²⁰.

On est en présence d'un ES dès que l'entreprise commence à exercer ses activités par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires et cesse d'exister avec l'aliénation de l'installation fixe d'affaires ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire. Toutefois, une interruption temporaire des opérations ne saurait être assimilée à une fermeture²¹.

L'article 5 (2) de la Convention-Modèle OCDE contient une liste non exhaustive d'exemples d'installations fixes d'affaires qui peuvent être considérés comme constituant un ES (par exemple, un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, etc.)²². Cependant, ces installations d'affaires ne constituent des ES que si elles répondent aux conditions stipulées à l'article 5 (1) de la Convention-Modèle OCDE²³.

2.3. Chantiers de construction ou de montage

D'après l'article 5 (3) de la Convention-Modèle OCDE, les chantiers de construction ou de montage ne constituent un ES que si leur durée dépasse douze mois. L'expression « chantier de construction ou de montage » couvre beaucoup d'éléments comme :

- la construction de bâtiments ;
- la construction de routes, de ponts ou de canaux²⁴ ;
- la rénovation de bâtiments, de routes, de ponts ou de canaux (lorsqu'elle n'est pas limitée à la seule maintenance ou décoration) ;
- la pose de conduites ainsi que le terrassement ou le dragage ; et
- l'installation d'équipements (par exemple, des machines complexes ou d'autres équipements substantiels)²⁵.

Par conséquent, on considère qu'un ES existe une fois que le seuil des douze mois est atteint même si les conditions générales stipulées à l'article 5 (1) de la Convention-Modèle OCDE ne sont pas respectées. En outre, dans ce cas, un ES est présumé exister dès le premier jour d'activité du chantier²⁶.

2.4. Les activités auxiliaires et préparatoires

L'article 5 (4) de la Convention-Modèle OCDE contient certaines exceptions à la définition générale énoncée à l'article 5 (1) de la Convention-Modèle OCDE, et liste

17. Lorsque les équipements constituent une installation d'affaires, il suffit que ces équipements restent sur un site particulier ; Article 5, Paragraphe 28 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; le lien avec le sol n'a pas besoin d'être visible depuis la surface. Par conséquent, les conduites souterraines, les chemins de fer, les mines, etc., remplissent également les conditions de lieu « fixe » pour un ES ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR, « *Is there a permanent establishment? – General Report* », Cahiers de droit fiscal international, vol. 94a, 2009, p. 25 ; J. LÜDICKE, « *Recent Commentary Changes concerning the Definition of Permanent Establishment* », Bulletin for International Taxation, IBFD, mai 2004, p. 191.

18. En principe, le test de durée est appliqué rétroactivement. En conséquence, une entreprise prévue pour durer seulement une courte période de temps, mais qui dure en pratique plus longtemps, peut être considérée comme remplissant le critère de durée (dans ce cas, les intentions du contribuable sont moins importantes que la durée effective et factuelle de l'utilisation). Néanmoins, si l'intention du contribuable était que le droit d'utiliser l'installation d'affaires devait durer une longue période, voire une période indéterminée, mais que ce droit d'utilisation a été en réalité terminé après une courte période de temps, un ES est de toute manière constitué (dans ce cas, l'intention du contribuable est plus importante que la durée effective du droit d'utilisation).

19. Article 5, Paragraphes 28 et 29 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

20. Article 5, Paragraphe 39 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

21. Article 5, Paragraphe 44 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

22. Cette liste est illustrative et non exclusive ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR, « *Is there a permanent establishment? – General Report* », Cahiers de droit fiscal international, vol. 94a, 2009, p. 32.

23. Article 5, Paragraphe 45 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; VOGEL, LEHNER (Double tax treaties 2008), Article 5, n° 37 ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR (Permanent establishment 2009), p. 32, ECKL (Betriebsstätte 2009) p. 512 ; puisque la liste est indicative, il est commun de voir certains traités fiscaux ajouter plusieurs exemples qui seront probablement plus pertinents pour les pays en question (par exemple « fermes » ou « plantations »).

24. La rénovation est un travail dont le but est de prolonger la vie économique d'un bien ou d'augmenter significativement sa productivité. CARIDI (Construction PE, negative list and agency PE 2003), p. 38.

25. Article 5, Paragraphe 17 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; B. J. ARNOLD, « *Time Thresholds in Tax Treaties* », Bulletin for International Taxation, IBFD, juin 2008, p. 226.

26. Article 5, Paragraphe 16 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

un certain nombre d'activités de nature préparatoire ou auxiliaire²⁷ qui peuvent être exercées dans une installation fixe d'affaires sans pour autant constituer des ES. Même si les conditions de l'article 5 (1) de la Convention-Modèle OCDE sont remplies et l'activité exercée dans une installation fixe d'affaires, aucun ES n'est créé²⁸.

Selon le rapport final sur l'Action 7 du Projet BEPS, la version 2017 de l'article 5 (4) de la Convention-Modèle OCDE soumet l'exonération du statut d'ES à la condition que les activités listées aient un caractère préparatoire ou auxiliaire²⁹. Une activité qui a un caractère préparatoire est généralement exercée dans la perspective de l'exercice de ce qui constitue la partie essentielle et notable de l'activité de l'entreprise dans son ensemble³⁰.

Un nouveau paragraphe 4.1 a été ajouté à l'article 5, lequel complète ce principe en prévoyant que le caractère préparatoire ou auxiliaire des activités menées dans une installation fixe d'affaires doit être déterminé à la lumière d'autres activités qui constituent des fonctions complémentaires faisant partie d'un ensemble cohérent d'activités d'entreprise et que la même entreprise ou des entreprises étroitement liées exercent dans le même État³¹. Le but de cette disposition est d'empêcher une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées de fragmenter un ensemble cohérent d'activités d'entreprises en plusieurs petites opérations dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire³². Cependant, les États sont libres soit d'inclure une nouvelle disposition dans leurs conventions fiscales bilatérales, soit de s'appuyer sur la version précédente de la Convention-Modèle OCDE.

2.5. Les agents dépendants

Les paragraphes 5 et 6 de l'article 5 de la Convention-Modèle OCDE précisent les cas dans lesquels les activités exercées par un agent ou une autre personne agissant pour le compte d'une entreprise créent un ES de cette

entreprise. Le but de l'article 5 (5) de la Convention-Modèle OCDE est de garantir un traitement fiscal égal entre les entreprises qui exercent des activités dans l'État de la source par le biais d'une personne au lieu d'une installation fixe d'affaires. Si les conditions du paragraphe 5 sont remplies, une personne sera considérée comme un agent dépendant et les bénéfices générés par l'activité de cette personne subiront le même traitement fiscal que dans le cas d'installations fixes d'affaires au sens de l'article 5 (1) de la Convention-Modèle OCDE³³.

D'après l'article 5 (5) de la Convention-Modèle OCDE, une personne – qu'elle soit physique ou morale – sera considérée comme constituant pour l'entreprise un ES si cette personne a, et exerce habituellement, l'autorité pour conclure des contrats qui engagent l'entreprise elle-même, même si l'entreprise ne possède pas d'installation fixe d'affaires dans cet État (« agent dépendant »)³⁴. Sur base de ce critère, l'agent n'est pas tenu d'être résident dans l'État de la source ni de posséder une installation d'affaires dans cet État. Cependant, les activités dans l'État concerné doivent comporter une ampleur et une fréquence suffisantes afin de créer une présence fiscale. Même si ce critère est sujet à discussion, la simple présence transitoire d'une entreprise ne suffit généralement pas³⁵.

La révision 2017 de la Convention-Modèle OCDE et le commentaire y relatif élargit de manière significative la portée de l'agent dépendant au sens du paragraphe 5 de l'article 5 de la Convention-Modèle OCDE dans le but d'inclure les accords de commissionnaire.

3. DÉFINITION DE L'ES EN DROIT FISCAL LUXEMBOURGEOIS

3.1. Observations préliminaires

Le concept d'ES selon le droit fiscal luxembourgeois est défini dans le paragraphe 16 de la Loi d'Adaptation Fiscale³⁶ (« StAnpG »), laquelle apporte une définition générale de l'ES (alinéa 1^{er}) et une liste non exhaustive

27. Les activités auxiliaires sont de différentes natures en comparaison avec les activités préparatoires dans le sens que les activités auxiliaires accompagnent les activités centrales de l'entreprise, alors que les activités préparatoires précèdent ces mêmes activités centrales ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR (Permanent establishment 2009), p. 40.

28. Au contraire des activités commerciales fondamentales, les activités préparatoires ou auxiliaires ne peuvent pas constituer un ES ; Article 5, Paragraphe 21 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; J. SASSEVILLE, A. SKAAR, « *Is there a permanent establishment? – General Report* », Cahiers de droit fiscal international, vol. 94a, 2009, p. 40. F. WASSERMAYER, U. ANDRESEN, X. DITZ, Betriebsstätten Handbuch, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2006, p. 204.

29. Article 5, Paragraphe 58 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

30. Article 5, Paragraphe 60 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

31. Article 5, Paragraphe 58 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

32. Article 5, Paragraphe 79 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

33. Article 5, Paragraphes 31, 32 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE. J. SASSEVILLE, A. SKAAR, « *Is there a permanent establishment? – General Report* », Cahiers de droit fiscal international, vol. 94a, 2009, p. 49.

34. Article 5, Paragraphes 31 et 35 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE ; l'Article 5 (5) Convention-Modèle OCDE considère qu'un ES existe de par les activités d'une entreprise qui n'auraient sinon pas été attribuées à un ES comme défini selon les règles communes apportées dans l'Article 5 (1) Convention-Modèle OCDE.

35. Article 5, Paragraphe 32 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

36. Steueranpassungsgesetz.

d'exemples (alinéa 2) illustrant dans quelles situations un ES peut être reconnu à des fins fiscales luxembourgeoises³⁷.

Le concept d'ES est pertinent tant pour les résidents luxembourgeois que pour les non-résidents. Lorsque des non-résidents luxembourgeois ont un ES situé au Luxembourg, les bénéfices attribuables à l'ES sont soumis à l'impôt sur le revenu³⁸ (personnes physiques) ou à l'impôt sur le revenu des collectivités (sociétés)³⁹ et l'impôt commercial communal⁴⁰. Qui plus est, les sociétés non résidentes sont soumises à l'impôt sur la fortune luxembourgeois prélevé sur la valeur unitaire⁴¹ de leur ES luxembourgeois⁴².

Il n'existe cependant que très peu de jurisprudence luxembourgeoise relative à l'interprétation de la notion d'ES selon le droit fiscal interne. Néanmoins, il est communément accepté par la doctrine fiscale luxembourgeoise de considérer la jurisprudence allemande comme une source utile pour l'interprétation du concept du fait de l'origine allemande de la StAnpG.

3.2. La définition générale de l'ES

Selon la définition générale d'un ES du Paragraphe 16 (1) de la StAnpG, « un établissement stable au sens du droit fiscal est toute installation fixe d'équipements ou d'affaires permettant l'exploitation d'une entreprise existante ». Par conséquent, la définition des ES selon le droit fiscal interne nécessite les conditions suivantes :

- l'existence d'une « installation fixe d'équipements ou d'affaires », i.e. une installation telle que des bureaux, des machines ou des équipements ;
- l'installation d'équipements ou d'affaires doit être « fixe », i.e. elle doit être située à un lieu précis avec un certain degré de permanence ;

- l'installation fixe d'équipements ou d'affaires doit servir à l'exploitation commerciale d'une entreprise⁴³.

« Une installation fixe d'équipements ou d'affaires » peut être constituée par des bureaux, équipements ou installations servant à exploiter les activités commerciales d'une entreprise non résidente, et ce peu importe que de telles installations soient conçues pour accueillir du personnel. Ainsi, même un simple entrepôt, un pipeline⁴⁴ ou un serveur internet peut constituer un ES d'un point de vue fiscal luxembourgeois⁴⁵. Par conséquent, déterminer si certains bureaux, équipements ou installations constituent une installation fixe d'équipements ou d'affaires au sens du droit interne dépend des activités spécifiques menées par l'entreprise.

Afin d'être qualifiée d'ES, l'installation fixe d'équipements ou d'affaires ne doit pas être temporaire⁴⁶. Ceci requiert que le contribuable ait un droit sur la propriété qui ne peut être révoqué ou modifié sans le consentement de celui-ci⁴⁷. Néanmoins, ceci n'implique pas que l'installation soit détenue en pleine propriété. La location⁴⁸, la sous-location⁴⁹, le leasing⁵⁰, voire la cession à titre gratuit⁵¹ de l'installation, peuvent constituer des éléments suffisants dans la mesure où ceux-ci suffisent pour les besoins commerciaux. Cette condition de contrôle n'est généralement pas considérée comme remplie si les activités sont exercées dans les bureaux d'un associé ou partenaire commercial du contribuable.

L'équipement ou l'installation d'affaires doit être « fixe » géographiquement⁵². Les installations d'affaires ou d'équipements permanentes comprennent les immeubles, les bureaux et autres équipements situés de manière permanente sur le sol bien que ces équipements n'aient pas besoin d'être « fixés » au sol en permanence. Les équipements transportables tels que les kiosques à journaux, les véhicules de maintenance, les remorques de

37. Les Paragraphes 3 et 4 de la Section 16 de la StAnpG traitent des industries particulières telles que l'entreprise des chemins de fer.

38. Article 2 (3) en lien avec l'Article 156 n° 1 a) LIR.

39. Article 160 (1) en lien avec l'Article 162 (1) et l'Article 156 n° 1 a) LIR.

40. Section 2 (1), (2) de la loi ICC.

41. La valeur unitaire est la valeur de l'actif net ajustée.

42. Section 2 (1) n° 2 (2) de la loi sur l'impôt sur la fortune.

43. O. R. Hoor, « Etablissement Stables », Legitech, 2015, p. 14.

44. Bundesfinanzhof (« BFH »), Décision du 30 octobre 1996, Betriebs-Berater, 1997, p. 138.

45. De plus, suivant la jurisprudence allemande, les panneaux publicitaires et les tableaux d'affichage (BFH, Décision du 13 mai 1958, Bundessteuerblatt (« BStBl »), III, 1958, p. 379) ainsi que le stockage ou un bureau d'appartement (BFH, Décision du 28 juillet 1993, BStBl, II, 1994, p. 148) peuvent constituer un ES d'une entreprise non résidente. La détention d'une participation dans une société résidente ne crée pas en soi un ES. (BFH, Décision du 29 août 1984, BStBl, II, 1984, p. 160).

46. BFH, Décision du 3 février 1993, BStBl, II, 1993, p. 464.

47. BFH, Décision du 3 février 1993, BStBl, II, 1993, p. 462.

48. BFH, Décision du 30 janvier 1974, BStBl, II, 1974, p. 327.

49. BFH, Décision du 26 novembre 1986, BStBl, II, 1986, BFH/NV, 1988, p. 82.

50. BFH, Décision du 28 octobre 1977, BStBl, II, 1978, p. 116.

51. BFH, Décision du 30 janvier 1974, BStBl, II, 1974, p. 327.

52. BFH, Décision du 9 octobre 1974, BStBl, II, 1975, p. 203 ; BFH, Décision du 3 février 1993, BStBl, II, 1993, p. 462 ; dans la mesure où les camions, les bateaux et les avions ne sont pas des facilités fixes, ils ne sont pas couverts dans la définition d'« installation fixe d'équipements » ; BFH, Décision du 13 février 1974, BStBl, II, 1974, p. 361.

camping ou les tentes peuvent être fixes selon le droit interne dans la mesure où ils sont localisés en permanence ou fréquemment (pour une longue durée) à un endroit spécifique⁵³.

La durée décisive pour le « test de permanence » n'est pas définie de manière générale. Néanmoins, d'un point de vue pratique, une période de six mois peut être prise en considération par analogie au seuil fixé pour les immeubles et les sites de construction ; ceci ne constituant néanmoins pas une règle stricte⁵⁴. Lorsque les activités sont uniques ou de court terme par nature, une installation fixe d'équipements ou d'affaires ne devrait pas être qualifiée d'ES⁵⁵.

Une installation fixe d'équipements ou d'affaires doit aussi « servir à l'opération d'une entreprise existante ». Le terme d'« entreprise existante » apporte une clarification et une condition additionnelle quant à la qualification d'ES qui ne peut exister que dans la mesure où une activité commerciale y est menée⁵⁶. En l'absence d'activité commerciale, les investissements immobiliers⁵⁷, la location d'actifs corporels ou l'octroi d'une licence relative à des actifs incorporels ne constituent pas un ES.

Que l'« installation fixe d'équipements ou d'affaires » serve à l'activité principale de l'entreprise ou qu'elle en soit accessoire est sans importance pour déterminer l'existence d'un ES si ce dernier sert à l'activité opérationnelle de l'entreprise non résidente. Par ailleurs, l'activité commerciale ne doit pas nécessairement être gérée par des employés de l'entreprise non résidente. Il est possible de sous-traiter les activités à des sous-traitants indépendants. Dans certains cas spécifiques, une installation fixe d'équipements ou d'affaires entièrement automatisée ou mécanisée sans la présence régulière d'employés peut être qualifiée d'ES⁵⁸. Les installations qui ne servent qu'indirectement à l'activité de l'entreprise non résidente ne devraient pas en principe constituer un ES⁵⁹.

D'une manière générale, le seuil de reconnaissance d'un ES selon la définition établie dans le Paragraphe 16 (1) de la StAnpG est relativement peu élevé.

3.3. Les exemples d'ES listés dans le Paragraphe 16 (2) de la StAnpG

Le Paragraphe 16 (2) de la StAnpG mentionne une liste non exhaustive d'exemples dans lesquels un ES est reconnu⁶⁰. Les exemples les plus importants sont :

- Le siège de direction effective
- Les succursales
- Les usines
- Les entrepôts
- Les lieux de ventes et achats
- Les agents permanents
- Les sites de constructions et projets d'installations

Bien que la plupart de ces exemples entrent dans la définition du Paragraphe 16 (1) de la StAnpG, certains d'entre eux étendent le champ d'application de la définition de l'ES.

3.4. La nouvelle disposition relative aux ES étrangers

Dans le cadre de la réforme fiscale de 2019, la définition de l'ES a été élargie par le biais de l'introduction d'un cinquième paragraphe traitant des ES étrangers des contribuables luxembourgeois. Selon cette nouvelle disposition, les seuls critères qui doivent être pris en considération afin d'évaluer si un contribuable résident luxembourgeois dispose d'un ES dans un État avec lequel le Luxembourg a conclu une convention préventive de la double imposition, sont les critères retenus à cette fin dans cette convention. Par conséquent, la définition de l'ES contenue dans la convention préventive de la double imposition sera pertinente pour analyser si le contribuable luxembourgeois dispose d'un ES étranger.

En vertu du Paragraphe 16 (5) de la StAnpG, un contribuable sera considéré comme exerçant tout ou partie de son activité par l'intermédiaire d'un ES situé dans l'autre État contractant seulement si cette activité, considérée de façon isolée, constitue une activité indépendante et représente une participation à la vie économique générale

53. BFH, Décision du 9 octobre 1974, BStBl, II, 1975, p. 203 ; BFH, Décision du 18 mars 1976, BStBl, II, 1976, p. 365 ; BFH, Décision du 28 juillet 1993, BStBl, II, 1994, p. 148.

54. BFH, Décision du 19 mai 1993, BStBl, II, 1993, p. 655 ; la période pendant laquelle l'installation fixe d'affaire ou d'équipement a été planifiée n'est pas prise en compte pour le test des six mois.

55. BFH, Décision du 30 octobre 1974, BStBl, II, 1974, p. 107 ; BFH, Décision du 18 mars 1976, BStBl, II, 1976, p. 365.

56. Article 14 (1) LIR ; voir section 4.2.

57. Reichsfinanzhof (« RFH »), Décision du 26 février 1941, Reichssteuerblatt (« RStBl »), 1941, p. 393.

58. BFH, Décision du 12 octobre 1977, BStBl, II, 1978, p. 160 ; BFH, Décision du 30 octobre 1996, BStBl, II, 1997, p. 12 ; BFH, Décision du 25 mai 2000, BStBl, II, 2001, p. 365.

59. BFH, Décision du 7 mars 1979, BStBl, II, 1979, p. 527 ; par exemple, les installations qui servent principalement pour les besoins sociaux comme les appartements pour employés, les centres sportifs ou les vestiaires.

60. Malgré les critères mentionnés dans le Paragraphe 16 (1) de la StAnpG, ces facilités devraient toujours constituer un ES.

dans cet État, à moins qu'une disposition explicite renfermée dans la convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale liant le Luxembourg et l'autre État contractant ne s'y oppose.

Afin d'être en mesure de vérifier l'existence d'un ES, les autorités fiscales luxembourgeoises peuvent demander au contribuable luxembourgeois de fournir une confirmation que l'autre État contractant considère qu'il y existe un ES (par exemple, un certificat d'enregistrement). Il est par ailleurs précisé qu'une telle confirmation est à fournir dans l'hypothèse où la convention en matière de double imposition applicable ne contient pas de disposition autorisant le Luxembourg, État de résidence de l'entreprise, à ne pas exempter de l'impôt des revenus reçus ou de la fortune possédée dans l'autre État contractant par un contribuable résident dans le cas où l'autre État contractant interprète les dispositions de la convention d'une manière telle qu'elle supprime ou limite le droit de l'autre État contractant d'imposer ces éléments.

Cette disposition ressemble à l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE, lequel permet à l'État de résidence d'un contribuable de refuser l'application de la méthode d'exonération dans le cas où l'autre État contractant interprète la convention en matière de double imposition de manière qui restreindrait ou exclurait ses droits d'imposition. Cette disposition vise à éviter les doubles non-impositions en cas de conflit d'interprétation par les deux États contractants.

4. ANALYSE DE LA NOUVELLE DISPOSITION ET DE LA CIRCULAIRE Y RELATIVE

4.1. Observations préliminaires

La nouvelle disposition relative aux ES étrangers et la Circulaire y relative semble changer l'interprétation du concept d'ES dans des cas d'investissements à l'étranger en ajoutant des exigences additionnelles. Le but de cette nouvelle disposition est d'éviter les conflits d'interprétations découlant de l'interaction entre les dispositions nationales et les dispositions des conventions en matière de double imposition.

Cependant, la question se pose de savoir si la définition modifiée d'ES engendre des exigences qui n'existaient pas auparavant. Par ailleurs, il convient d'analyser si le Luxembourg peut unilatéralement éliminer son obligation d'exonérer les bénéfices attribuables à un ES localisé dans un pays conventionné, par le biais de modifications de la loi fiscale nationale.

4.2. Réflexions à propos de l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE

Le nouvel alinéa 5 du Paragraphe 16 de la StAnpG fait référence à des situations dans lesquelles l'autre État contractant interprète les dispositions de la convention en matière de double imposition d'une manière qui exclurait ou limiterait ses droits d'imposition. Cette formulation est inspirée de l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE auquel il est fait référence dans la Circulaire.

L'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE a été introduit lors de la révision de la Convention-Modèle OCDE effectuée en 2000. L'objectif de l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE est d'éviter la double exonération résultant de désaccords entre les États contractants sur les faits d'un cas particulier ou sur l'interprétation de règles distributives^{61 62}.

L'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE s'applique dans les circonstances suivantes :

l'État de la source interprète les faits ou les dispositions de la Convention d'une manière telle qu'un élément de revenu ou de fortune tombe sous le champ d'application d'une disposition qui élimine⁶³ son droit d'imposition ou limite⁶⁴ l'impôt qu'il peut prélever ;

l'État de résidence adopte une interprétation différente des faits ou des dispositions de la Convention en considérant que l'élément de revenu ou de fortune peut, conformément à la Convention, être imposé dans l'autre État contractant. Si le paragraphe 4 de l'article 23A de la Convention-Modèle OCDE n'existe pas, l'État de résidence serait obligé d'exonérer cet élément de revenu ou de fortune⁶⁵.

61. Articles 6 à 22 de la Convention-Modèle OCDE.

62. O. R. Hoor, « *The OECD Model Tax Convention – A comprehensive technical analysis* », Legitech, 2015, p. 204.

63. Ceci serait le cas lorsque (du point de vue de l'État de la source) une règle distributive alloue un droit d'imposition exclusif à l'État de la résidence.

64. Le droit d'imposition de l'État de la source est limité lorsque (du point de vue de l'État de la source) des revenus sont classifiés comme dividendes (Article 10 (2) de la Convention-Modèle OCDE) et intérêts (Article 11 (2) de la Convention-Modèle OCDE).

65. Articles 23 A et B paragraphe 56.1 du Commentaire de la Convention-Modèle OCDE.

En conséquence, les revenus et le capital ne seraient pas imposés du tout ou, dans le cas des dividendes et intérêts, imposés à un taux limité dans l'État de la source. Dans ces circonstances, l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE confirme le droit d'imposition de l'État de résidence et la double imposition est évitée par l'application de la méthode d'imputation⁶⁶.

La Circulaire établit qu'une disposition rédigée dans l'esprit de l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE a été insérée dans environ 40 conventions fiscales conclues par le Luxembourg⁶⁷. Néanmoins, cette disposition peut seulement être appliquée si l'État hôte de l'ES considère que ses droits d'imposition sont restreints par la convention en matière de double imposition. Que l'État hôte impose effectivement ou non les bénéfices attribuables à l'ES n'est pas du tout pertinent aux fins de l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE. Cela a été confirmé dans la Circulaire. Dès lors, lorsque l'État hôte de l'ES n'exerce simplement pas son droit d'imposition tel qu'attribué par la convention en matière de double imposition, l'application de la méthode de crédit ne peut pas être fondée sur cette disposition.

4.3. La relation entre les conventions en matière de double imposition et le droit interne

Le droit interne et les conventions en matière de double imposition constituent deux sphères juridiques indépendantes et fonctionnellement distinctes. Alors que le droit interne détermine l'objet et le champ d'application des obligations fiscales nationales, les conventions en matière de double imposition déterminent uniquement lequel des deux États contractants est autorisé à exercer son droit d'imposition sur la base de sa législation fiscale nationale. Une convention en matière de double imposition ne pourra jamais créer un droit d'imposition en droit national⁶⁸. Considérées comme un corps de règles spéciales par rapport aux dispositions de la législation nationale, les conventions en matière de double imposition ne peuvent que restreindre les droits d'imposition établis par la législation fiscale nationale. Le droit fiscal interne reste cependant pleinement applicable aussi longtemps que ce droit n'est pas limité par la convention⁶⁹.

Les conventions en matière de double imposition n'ont pour objectif ni de contraindre un pays à exercer un droit d'imposition ni d'imposer la manière dont celui-ci doit être appliqué (excepté pour assurer leur efficacité⁷⁰). Le choix d'appliquer ces droits, ainsi que la manière dont ils sont exercés, sont généralement laissés à la discrétion des lois nationales respectives. Il est ainsi possible et courant de rencontrer une situation dans laquelle un droit d'imposition est alloué par une convention en matière de double imposition à un pays qui ne prévoit pas d'exercer ce droit selon son droit national dans une telle situation (ou a décidé de manière explicite de ne pas imposer).

Appliqué aux ES, cela signifie que les États contractants ne peuvent pas faire usage de leur droit d'imposition en vertu des articles 5 et 7 (2) de la Convention-Modèle OCDE parce qu'en vertu de leur droit fiscal national, ils auraient un concept plus restrictif de commerce ou d'entreprise. Ici, le Luxembourg, en tant qu'État de résidence de l'entreprise, ne peut pas, en l'absence de disposition anti-abus spécifique, refuser l'application de la méthode d'exonération même si elle implique une double non-imposition.

Le droit interne d'un pays peut évoluer pour prévoir que le droit d'imposition en question soit appliqué, ce qui rend alors cohérente la convention en matière de double imposition avec le droit national. Lorsqu'une nouvelle législation est proposée, la cohérence d'une telle législation avec les dispositions de la convention en matière de double imposition conclue par un État peut souvent créer des difficultés. Il est important de relever que les droits d'imposition additionnels peuvent être exercés par un pays uniquement dans la mesure où ils ne sont pas restreints par la convention en matière de double imposition. Cependant, il doit être noté que l'étendue des droits d'imposition varie d'une convention en matière de double imposition à l'autre même si elles sont conclues par un même pays ; si certaines conventions en matière de double imposition peuvent restreindre certains droits d'imposition prévus par le droit fiscal national, d'autres conventions signées par ce pays peuvent ne pas restreindre ce même droit.

66. Articles 23 A et B paragraphe 56.3 du Commentaire de la Convention-Modèle OCDE ; LANG (Conflicts of qualification and double non-taxation 2009), p. 204.

67. Le Luxembourg a également signé l'instrument multilatéral qui a été développé dans le cadre du travail sur l'Action 15 du projet BEPS, en vue de la mise en œuvre des mesures BEPS relatives aux conventions en matière de double imposition dans les conventions bilatérales. Dans ce cadre, le Luxembourg n'a généralement adopté que la norme minimale (c'est-à-dire le préambule modifié et le critère des objectifs principaux). Toutefois, en ce qui concerne les conflits de qualifications traités à l'article 23A, paragraphe 4, de la Convention-Modèle OCDE, le Luxembourg a opté pour l'adoption d'une disposition rédigée dans le sens de cette disposition. Ainsi, cette disposition pourrait s'appliquer à d'autres conventions en matière de double imposition bilatérales, si d'autres États contractants (pour lesquels la convention n'inclut pas encore une telle disposition) ont choisi la même option.

68. Les conventions en matière de double imposition ne peuvent que faire bénéficier d'un dégrèvement fiscal, et non imposer une charge fiscale plus élevée que celle prévue par la législation nationale ; Article 13 paragraphe 3 des Commentaires de la Convention-Modèle OCDE.

69. Les traités fiscaux ne font que décrire les limites permises par le système fiscal, et non le système fiscal lui-même ; O.R. Hoor, « *The OECD Model Tax Convention – A comprehensive technical analysis* », Legitech, 2015, p. 42.

70. À titre d'exemple, l'application de l'approche de l'entité fonctionnellement distincte « *functionaly separate enterprise approach* » et le principe de pleine concurrence pour les bénéfices commerciaux de l'Article 7 (2) de la Convention-Modèle OCDE.

Du point de vue du contribuable, lorsqu'un État contractant n'exerce pas pleinement son droit d'imposition accordé par une convention en matière de double imposition, les dispositions de la convention servent au moins de garantie envers le contribuable que toute imposition future ne pourra aller au-delà du niveau fixé par les dispositions de la convention en matière de double imposition (à moins que la convention ne soit auparavant abrogée ou amendée)⁷¹.

4.5. Interprétation de la notion d'« activité » en droit interne

La Circulaire énonce que le Luxembourg peut se référer au droit fiscal national pour interpréter des termes qui ne sont pas définis dans une convention en matière de double imposition. Cela est conforme avec l'article 3 (2) de la Convention-Modèle OCDE selon laquelle tout terme non autrement défini par une convention en matière de double imposition, aura le sens qui lui est donné selon le droit de l'État contractant qui applique la convention, sauf si le contexte exige une interprétation différente⁷².

Pour ce qui concerne l'interprétation de la notion d'« activité », la nouvelle définition d'ES établit qu'un contribuable luxembourgeois sera seulement considéré comme ayant un ES dans l'autre État contractant si cette activité considérée isolément constitue une activité indépendante et représente une participation à la vie économique générale dans cet État. Cela suggère que l'ES devra réaliser une activité qui entre dans le champ de l'activité commerciale au sens de la définition prévue dans le droit fiscal luxembourgeois.

Selon le droit fiscal luxembourgeois, toute activité réalisée par une société luxembourgeoise est présumée constituer une activité commerciale⁷³. Dès lors, on peut considérer que toute activité réalisée par une société luxembourgeoise via une installation fixe d'affaire dans l'autre État contractant devrait être considérée comme faisant partie de l'activité de la société luxembourgeoise, laquelle crée un ES au sens de la convention en matière de double imposition.

Cependant, selon le paragraphe 5 de la Section 16 de la StAnpG, un ES étranger d'une société luxembourgeoise doit, lui-même, exercer une activité commerciale. En vertu de l'article 14 (1) de la LIR, la réalisation de l'activité commerciale requiert cumulativement (i) une activité indépendante (ii) à caractère permanent, (iii) qui est menée dans le but de réaliser des profits et (iv) qui participe à la vie économique en général.

(i) Activité indépendante

Le critère d'activité indépendante suppose une activité menée par un contribuable pour son propre compte⁷⁴. Le contribuable doit, qui plus est, être à même de prendre les initiatives commerciales et supporter les risques liés à l'activité, ce qui sous-entend notamment que les profits et pertes engendrés par l'activité soient directement alloués à celui-ci⁷⁵.

(ii) Caractère permanent

La notion de « permanence » permet de distinguer l'activité commerciale d'une part de certaines transactions uniques ou activités de gestion de fortune d'autre part. Une activité possède un caractère permanent si, dès le commencement de l'activité, il existe une intention de mener cette activité durablement pour en retirer du profit⁷⁶. La permanence ne requiert cependant pas une période minimum ou une activité menée sans interruption ; une activité temporaire ou récurrente peut suffire⁷⁷. Puisqu'un ES est seulement constitué lorsqu'une installation fixe d'affaire a un certain degré de permanence, ce critère devrait être fréquemment rempli.

(iii) Activité menée dans le but de réaliser des profits

L'activité doit être menée dans le but de réaliser des profits. La réalisation ou non de pertes pendant la période de démarrage ou durant certaines périodes est sans importance. Ainsi, le critère décisif est l'intention du contribuable de réaliser des profits durant la période d'activité⁷⁸. Dans la mesure où les sociétés de capitaux sont considérées comme ayant un but lucratif, ce critère est généralement rempli.

71. BAKER (Double tax Conventions 1994), p. 7.

72. Article 3 Paragraphe 11 du Commentaire de la Convention-Modèle OCDE ; O. R. Hoor, « The OECD Model Tax Convention – A comprehensive technical analysis », Legitech, 2015, p. 48.

73. Article 162 (3) de la LIR.

74. BFH, Décision du 17 janvier 1973, BStBl, II, 1973, p. 260.

75. BFH, Décision du 13 février 1980, BStBl, II, 1980, p. 303 ; BFH, Décision du 31 juillet 1990, BStBl, II, 1991, p. 66 ; BFH, Décision du 24 septembre 1991, BStBl, II, 1992, p. 330.

76. BFH, Décision du 21 août 1985, BStBl, II, 1986, p. 88 ; BFH, Décision du 19 novembre 1985, BStBl, II, 1986, p. 424 ; BFH, Décision du 13 décembre 1995, BStBl, II, 1996, p. 232 ; BFH, Décision du 10 décembre 1998, BStBl, II, 1999, p. 390 ; BFH, Décision du 19 février 2009, BStBl, II, 2009, p. 533.

77. BFH, Décision du 15 décembre 1971, BStBl, II, 1972, p. 291 ; une transaction ponctuelle peut cependant avoir un caractère de permanence s'il existe une intention de répéter l'activité si d'autres opportunités se produisent ; BFH, Décision du 14 novembre 1963, BStBl, II, 1964, p. 139.

78. BFH, Décision du 25 juin 1986, BStBl, II, 1984, p. 751.

(iv) Participation à la vie économique générale

Ce critère chevauche partiellement sur le critère de permanence et sur celui lié à la réalisation de profits et a pour but de distinguer les activités commerciales des activités de gestion de fortune. L'activité commerciale doit faire partie de la vie économique générale ou, en d'autres termes, la société doit prendre part à la mise à disposition des biens et services sur le marché et son activité doit être visible au public⁷⁹.

Ainsi, l'existence d'une certaine organisation, d'une substance physique et de publicité peuvent constituer de bonnes indications. Que l'activité soit réservée ou non à un cercle limité de clients n'est pas déterminant ; dans les cas extrêmes, un seul client peut être suffisant. Au sein d'un groupe, que la société n'opère qu'avec ses sociétés affiliées peut être suffisant également.

Lorsqu'une société luxembourgeoise réalise une partie de son activité commerciale par le biais d'une installation fixe d'affaires dans l'autre État contractant, toutes les conditions d'une activité commerciale telle que définie dans l'article 14 (1) de la LIR devraient généralement être remplies. Dans tous les cas, le concept d'activité commerciale ainsi que la règle d'interprétation prévue à l'article 3 (2) de la Convention-Modèle OCDE ne constituent en aucun cas une nouveauté et auraient dû avoir été appliqués par les autorités fiscales luxembourgeoises bien avant la réforme fiscale de 2019.

4.5. Contravention illégale à une convention en matière de double imposition (« *treaty override* »)

Un problème intimement lié avec l'implémentation des dispositions d'une convention en matière de double imposition en droit interne est celui du « *treaty override* ». L'expression « *treaty override* » se réfère à l'établissement d'une législation fiscale ultérieure qui est en contradiction avec les obligations prévues par une convention en matière de double imposition précédemment conclue. Les conflits avec la législation fiscale interne peuvent, par

exemple, prendre la forme d'une disposition prévoyant que les règles édictées par les conventions en matière de double imposition doivent être ignorées dans certaines circonstances⁸⁰.

Deux situations doivent être distinguées :

- « Le conflit intentionnel » : lorsqu'un État met en place en toute connaissance de cause et intentionnellement une législation qui outrepasse les obligations issues des conventions en matière de double imposition ;
- « Le conflit non intentionnel » : lorsqu'il n'existe pas une telle intention.

En cas de « *treaty override* » non intentionnel, il peut être possible de réconcilier les dispositions de la convention en matière de double imposition et celles du droit interne. Inversement, en présence d'un « *treaty override* » intentionnel, le conflit est manifeste et aboutit à la question de savoir si les modifications de la législation fiscale interne doivent prévaloir⁸¹.

De façon importante, la convention en matière de double imposition est un traité international et est contraignante pour les États contractants. En conséquence, l'établissement ultérieur d'une législation interne dont la finalité est de contreviendre aux dispositions d'une convention en matière de double imposition constitue une infraction au droit international ainsi qu'aux obligations internationales de l'État concerné⁸². À cet égard, les articles 26 et 27 de la Convention de Vienne contiennent des règles claires. Selon l'article 26 de la Convention de Vienne, chaque traité en vigueur lie les parties et doit être appliqué par elles de bonne foi. En outre, l'article 27 précise expressément qu'une partie à un traité ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justification de sa non-exécution d'un traité.

La contravention à des dispositions d'un traité par le droit interne peut entraîner une plainte dans le cadre de la procédure amiable de ce traité, la communication de cette plainte à une Cour d'arbitrage internationale, voire la résiliation du traité par l'autre partie contractante⁸³.

79. Les commentaires sur la définition d'ES figurant dans le projet de loi indiquaient que la gestion d'actifs financiers ou d'actifs incorporels ne serait pas considérée comme une participation à la vie économique générale d'un État contractant et pourrait donc ne pas suffire pour créer un ES. Dans ses commentaires du 13 novembre 2018, le Conseil d'État a clairement indiqué que ce point de vue serait trop restrictif et que la simple gestion d'actifs devrait suffire pour créer un ES. Dans la circulaire, les autorités fiscales luxembourgeoises, conformément aux commentaires du Conseil d'État, n'ont pas subordonné l'existence d'un ES étranger à l'existence d'une activité dépassant la simple gestion d'actifs; les commentaires de l'OCDE confirment que, pour qu'une installation d'affaires constitue un ES, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en tout ou en partie par son intermédiaire. Toutefois, il est clairement indiqué que l'activité n'a pas besoin d'être de nature productive, voir article 5, paragraphe 35 des commentaires sur la Convention-Modèle OCDE.

80. O. R. Hoor, « *The OECD Model Tax Convention – A comprehensive technical analysis* », Legitech, 2015, p. 44 ; Rapport sur le dépassement des traités fiscaux (adopté par le Conseil le 2 octobre 1989).

81. Rapport sur le dépassement des traités fiscaux (adopté par le Conseil le 2 octobre 1989), paragraphe 14 ; BAKER (Double tax Convention 1994), p. 49.

82. BAKER (Double tax Conventions 1994), p. 49 ; GERZOWA, POPA (Treaty Override 2013), p. 420.

83. Rapport sur le dépassement des traités fiscaux (adopté par le Conseil le 2 octobre 1989), n° 21-26 ; BAKER (Double tax Conventions 1994), p. 49 ; ROHATGI (Basic international taxation 2002), p. 40.

En ce qui concerne les bénéfices attribuables à un ES situé dans un État contractant, le Luxembourg applique fréquemment la méthode d'exonération pour éliminer la double imposition. L'application de la méthode d'exonération n'est généralement pas conditionnée à une imposition effective dans l'autre État contractant. Dès lors, le Luxembourg doit exonérer de tels revenus à moins que la convention en matière de double imposition ne prévoie une clause spécifique qui autoriserait le Luxembourg à refuser l'exonération en l'absence d'imposition effective dans l'État hôte de l'ES (ex. une clause d'imposition ou une clause dite « *switch over clause* » prévoyant l'application de la méthode de crédit). Dans le cas contraire, refuser l'application de la méthode d'exonération lorsqu'une société luxembourgeoise a un ES dans un État contractant au sens de la convention en matière de double imposition applicable, constituerait une contravention illégale à la convention.

4.6. Confirmations à présenter par les contribuables

La Circulaire détermine en outre comment les contribuables doivent démontrer l'existence de l'ES étranger. Selon la Circulaire, les autorités fiscales luxembourgeoises peuvent toujours demander la confirmation que l'État hôte de l'ES reconnaît ce dernier. Cette confirmation pourrait par exemple prendre la forme d'un enregistrement de l'ES dans l'autre État contractant. Ceci est conforme aux obligations de coopération du contribuable ; les contribuables doivent en effet, sur demande, fournir la preuve que les informations déclarées dans les déclarations fiscales sont correctes⁸⁴. Les documents pertinents devront alors être annexés aux déclarations fiscales à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Lorsqu'une convention en matière de double imposition applicable ne permet pas au Luxembourg de refuser l'application de la méthode d'exonération ou lorsque l'autre État contractant interprète les dispositions de la convention d'une manière telle que son droit d'imposition est limité ou exclu, le contribuable doit produire la confirmation de l'existence de l'ES dans l'autre État contractant. Si le contribuable ne parvient pas à rapporter une telle preuve, les autorités fiscales luxembourgeoises considéreront que le contribuable luxembourgeois n'a pas d'ES dans l'autre État contractant.

Quant au type d'information qui doit être fourni, la Circulaire énonce que les contribuables doivent produire un document qui prouve que les autorités compétentes de

l'autre État contractant considèrent que l'ES existe. Une telle preuve pourrait prendre la forme d'un bulletin d'imposition ou d'un certificat dans lequel les autorités de l'autre État contractant confirment l'existence de l'ES.

Selon la Circulaire, il ne serait pas suffisant de produire un certificat confirmant l'existence d'une activité commerciale sur le territoire de l'autre État contractant si cette activité ne constitue pas un ES. Toutefois, si l'autre État contractant n'exerce pas son droit d'imposition prévu par la convention en matière de double imposition, le Luxembourg ne peut décider unilatéralement de refuser l'application de la méthode de l'exonération, à moins que la convention applicable prévoie une disposition anti-abus spécifique.

4.7. Réflexions relatives à la définition modifiée d'ES

La question se pose de savoir si la définition modifiée d'ES introduit de nouvelles exigences en ce qui concerne les ES étrangers de contribuables luxembourgeois ou si la nouvelle disposition est simplement une clarification et une formalisation des exigences qui existaient déjà auparavant.

Selon la définition modifiée d'ES, les critères fixés dans la définition d'ES de la convention en matière de double imposition applicable sont les seuls critères à prendre en compte pour analyser si un contribuable luxembourgeois a un ES dans une juridiction conventionnelle. Cela est conforme au principe général selon lequel, dans un contexte impliquant une convention en matière de double imposition, un ES n'est constitué (et l'État hôte n'a qu'un droit d'imposition primaire illimité sur les bénéfices d'une entreprise non résidente) que dans la mesure où une entreprise non résidente a un ES conformément à la convention applicable.

S'agissant de l'interprétation du terme « *activité* » en droit fiscal luxembourgeois et de la règle d'interprétation prévue à l'article 3 (2) de la Convention-Modèle de l'OCDE, la définition modifiée d'ES devrait être considérée comme une simple clarification. La notion d'activité commerciale n'a pas changé et aurait dû être examinée conformément à l'article 3 (2) de la Convention-Modèle de l'OCDE avant la modification de la définition nationale de l'ES.

En outre, l'article 23A (4) de la Convention-Modèle de l'OCDE ne peut être utilisé pour éliminer la double non-imposition lorsque les deux États contractants considèrent

84. Article 171 du CGI.

que les bénéfices attribuables à l'ES « sont imposables » par l'État hôte de l'ES, peu importe que celui-ci exerce ou non son droit d'imposition.

De même, les autorités fiscales luxembourgeoises ont le droit de demander aux contribuables luxembourgeois des preuves et des documents établissant l'existence d'un ES dans un pays conventionné; cela fait partie du devoir de coopération du contribuable.

À la lumière de ce qui précède, le nouvel alinéa 5 du Paragraphe 16 de la StAnpG semble simplement confirmer les exigences qui existaient déjà avant que la définition luxembourgeoise de l'ES soit modifiée. On peut toutefois s'attendre à ce que les autorités fiscales luxembourgeoises vérifient encore plus minutieusement que par le passé si les critères de la définition d'ES dans une convention en matière de double imposition applicable sont remplis.

5. ÉTUDE DE CAS : L'AFFAIRE MCDONALD'S

5.1. Contexte

La notion d'ES a également été au cœur des investigations de la Commission européenne en matière d'aides d'État dans l'affaire McDonald's.

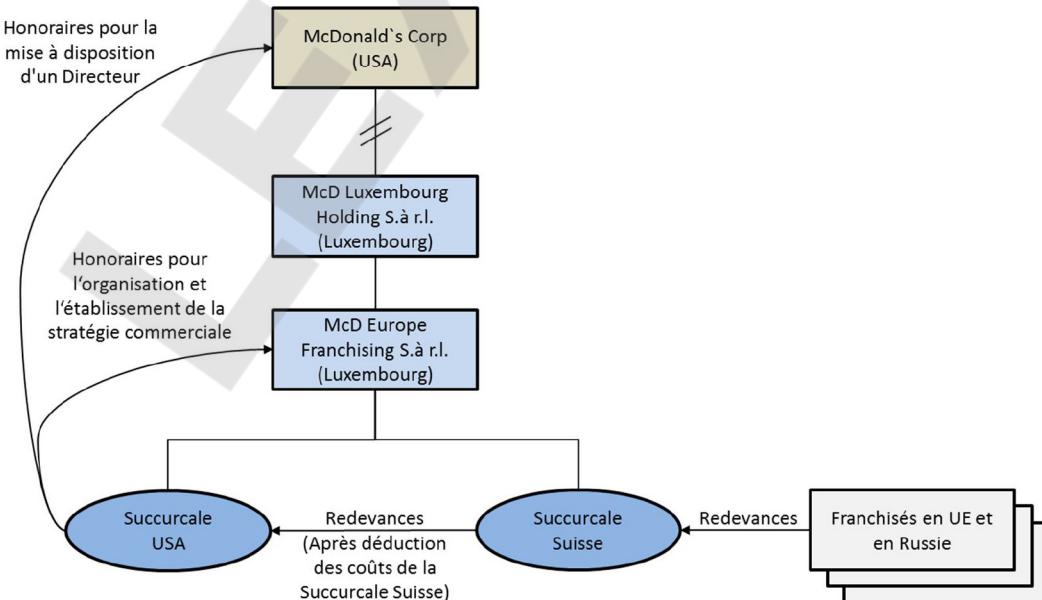
Le groupe McDonald's est un groupe multinational américain contrôlé par la société McDonald's Corporation, une société cotée à la Bourse de New York. En dehors des

États-Unis, la société mère de McDonald's Corporation et sa filiale américaine, McDonald's International Property Company octroient des licences à des sociétés filiales directes ou indirectes de McDonald's Corporation, en vertu desquelles ces dernières peuvent développer et exploiter des restaurants McDonald's sur les marchés principaux⁸⁵.

McD Europe Franchising Sàrl (« McD Europe »), une société luxembourgeoise, a deux succursales, une aux États-Unis (la « Succursale américaine ») et une seconde en Suisse (la « Succursale suisse »). Afin de centraliser la supervision et la gestion de ses droits de franchise européens au sein de McD Europe, la Succursale suisse a conclu un contrat d'approvisionnement et une convention de partage des coûts avec McDonald's Corporation et McDonald's International Property Company.

En vertu de ce contrat d'approvisionnement, McD Europe s'approvisionne auprès de McDonald's Corporation et de McDonald's International Property Company de certains droits de franchise préexistants et futurs détenus par ces deux entités. Par ce biais, McD Europe est devenu le bénéficiaire effectif d'un certain nombre de droits de franchise incoporels. Par la suite, McD Europe a alloué ces droits de franchise ainsi que les obligations y relatives à sa Succursale américaine.

La Succursale américaine maintient des opérations aux États-Unis et est contrôlée par un gérant situé aux États-Unis, qui supervise certaines activités associées



85. O. R. Hoor, K. O'DONNELL, « *McDonald's State Aid Investigation: What the European Commission Got Wrong* », Tax Notes International, septembre 2016, p. 975.

aux droits franchisés. En vertu d'un contrat de services, le gérant de la Succursale américaine est mis à disposition à temps partiel par McDonald's Corporation qui perçoit en contrepartie un revenu sous forme de « *cost-plus* » tel que déterminé dans le contrat.

La Succursale suisse a son siège social à Genève (en Suisse) et accorde des licences de droits de franchise à des franchisés situés dans plusieurs pays européens. Elle fournit également des services de gestion, d'assistance, de développement ainsi que d'autres services liés aux droits de franchise. La Succursale américaine rémunère alors la Succursale suisse pour ces services sur une base « *cost-plus* ».

La Succursale suisse reçoit de la part de ses franchisés des revenus sous forme de redevances, qui sont alors reversés à la Succursale américaine à laquelle les droits intangibles de franchise ont été alloués. La rémunération des services rendus par la Succursale suisse est reflétée au travers d'une diminution du montant des redevances payées par la Succursale suisse à la Succursale américaine.

L'organigramme ci-dessous présente les différentes entités du groupe McD et illustre les principaux flux financiers.

5.2. Traitement fiscal au Luxembourg et aux États-Unis

McD Europe est une société résidente luxembourgeoise qui est soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeoise sur ses revenus mondiaux. En principe, la part des revenus qui est allouée à la Succursale américaine fait partie des revenus imposables de McD Europe.

Toutefois, la convention en matière de double imposition conclue entre les États-Unis et le Luxembourg alloue aux États-Unis un droit exclusif d'imposition des profits qui sont attribuables à la Succursale américaine en tant qu'État hôte d'un établissement stable (« *ES* »). À cet égard, le Luxembourg a adopté la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition.

Le traitement fiscal de McD Europe a été détaillé dans les deux rescrits fiscaux qui ont été signés par l'administration fiscale luxembourgeoise en mars et septembre 2009.

En vertu du droit fiscal interne américain, les revenus réalisés par une société luxembourgeoise au travers d'une succursale américaine ne sont pas nécessairement imposables aux États-Unis. Au contraire, afin

d'être imposables, les revenus doivent être effectivement connectés à l'exploitation d'une entreprise ou d'un commerce aux États-Unis (« *US trade or business* »).

Il en découle que si les activités réalisées par une société luxembourgeoise au travers d'une succursale américaine n'atteignent pas un niveau suffisant pour constituer une exploitation d'entreprise aux États-Unis au sens du droit américain, la succursale américaine n'est pas soumise à imposition aux États-Unis. En pratique, on peut donc se retrouver dans une situation, comme dans le cas McDonald's, où un *ES* existe en vertu du droit interne luxembourgeois (et en vertu de la convention), mais ne constitue pas une présence imposable en vertu du droit interne américain. Dans de telles circonstances, le droit d'imposition est alors attribué aux États-Unis en application de la convention en matière de double imposition mais n'est pas effectivement exercé en vertu du droit interne américain.

En conséquence, les revenus réalisés par McD Europe par l'intermédiaire de sa Succursale américaine n'étaient imposables ni aux États-Unis ni au Luxembourg, où la méthode d'exonération relative aux bénéfices commerciaux attribuables à l'*ES* aux États-Unis était appliquée.

5.3. Commentaires des autorités fiscales luxembourgeoises

Les autorités fiscales luxembourgeoises ont présenté leurs observations à propos de la décision d'ouverture de l'enquête sur les aides d'État du 4 février 2016, lesquelles ont été résumées dans la décision finale de la Commission européenne (la « *Décision Finale* »)⁸⁶. En substance, les autorités fiscales luxembourgeoises ont fait valoir, premièrement, que la Commission avait mal identifié le cadre juridique ; deuxièmement, que le raisonnement de la Commission dans la décision d'ouverture était fondamentalement erroné ; et troisièmement, que la Commission n'avait pas démontré l'existence d'un avantage sélectif⁸⁷.

Les autorités fiscales luxembourgeoises décrivent tout d'abord l'objectif et le contenu de la convention en matière de double imposition entre le Luxembourg et les États-Unis, à savoir répartir le droit d'imposition afin de prévenir les situations (réelles ou potentielles) de doubles impositions, et non assurer l'imposition effective du contribuable par l'un ou l'autre des États contractants, ou par un État tiers⁸⁸.

Par ailleurs, une convention en matière de double imposition ne donne pas lieu à une imposition si le droit national n'en prévoit pas. L'exercice du pouvoir d'imposition

86. Décision de la Commission du 19 septembre 2018 relative aux décisions fiscales anticipatives accordées par le Luxembourg à McDonald's Europe (la « *Décision Finale* »), http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/261647/261647_2033696_263_2.pdf.

87. Décision Finale, n° 69.

88. Décision Finale, n° 70.

est une compétence exclusive de l'État contractant auquel revient le pouvoir d'imposition en vertu de la répartition prévue par la convention. À cet égard, il est clairement établi qu'en l'absence d'une « *switch-over-clause* »⁸⁹ ou de la méthode d'imputation, un État contractant ne peut pas unilatéralement résoudre un problème d'absence d'imposition lorsque l'autre État n'exerce pas son pouvoir d'imposition. La seule voie possible pour résoudre des situations d'absence d'imposition est la modification de la convention sur les doubles impositions⁹⁰. En effet, si le Luxembourg imposait les bénéfices attribuables à l'ES américain de McD Europe, le Luxembourg ne respecterait pas ses obligations en vertu de la convention en matière de double imposition.

Les autorités fiscales luxembourgeoises expliquent également qu'une convention en matière de double imposition est interprétée de manière autonome par chaque État contractant. On ne saurait donc exiger du Luxembourg qu'il interprète la convention en matière de double imposition conclue avec les États-Unis par référence au droit américain⁹¹.

En outre, les autorités fiscales luxembourgeoises expliquent qu'il n'existe pas de principe d'imposition effective en droit fiscal luxembourgeois, ce qui a été confirmé par les juridictions luxembourgeoises dans les jugements « *La Costa* »⁹². Dès lors, l'absence d'imposition est due à l'application du droit interne américain et du concept de « revenus effectivement liés ». Le raisonnement susmentionné est conforme à l'analyse du présent article.

5.4. Décision de la Commission européenne

Le 19 septembre 2018, la Commission européenne a présenté sa décision relative aux investigations sur les aides d'États accordés à McDonald's. L'analyse approfondie de la Commission a montré que, dans ce cas, l'origine de la double non-imposition provenait de l'absence de cohérence entre le droit fiscal luxembourgeois et le droit fiscal américain ainsi que de la convention en matière de double imposition applicable et non d'un traitement fiscal particulier au Luxembourg. Par conséquent, le Luxembourg

n'a pas enfreint les règles européennes en matière d'aides d'États.

La décision de la Commission européenne confirme que les décisions anticipées octroyées par les autorités fiscales luxembourgeoises n'impliquaient pas l'octroi d'un avantage fiscal sélectif et fournissaient simplement la certitude du traitement fiscal général dans ces circonstances⁹³. Ainsi, il a été confirmé que la double non-imposition était le résultat de l'application correcte des règles fiscales en vigueur.

La Décision Finale de la Commission comprend, en particulier, le raisonnement suivant. Pour ce qui concerne l'existence d'un ES aux États-Unis, la Commission conclut que les activités réalisées par McD Europe constituent un établissement stable en vertu du Paragraphe 16 de la StAnpG⁹⁴. De ce point de vue, la Commission conclut qu'il n'est pas établi que les autorités fiscales luxembourgeoises ont mal appliqué la convention en matière de double imposition en considérant que les revenus de l'ES américain « sont imposables » aux États-Unis conformément à l'article 7 (1) et 25 (2) a) de la convention en matière de double imposition conclue entre le Luxembourg et les États-Unis⁹⁵.

La Commission, dans sa décision d'ouverture, a émis des doutes quant au fait que la double non-imposition des revenus de franchise de McD Europe était due à une différence d'interprétation entre le Luxembourg et les États-Unis ou à un conflit de qualification dans le cadre de l'application de la convention en matière de double imposition⁹⁶. Un conflit de qualification désigne une situation où les États contractants appliquent des articles différents de la convention en matière de double imposition en fonction de l'interaction entre leur droit interne et la convention. Dans ces circonstances, les commentaires de l'OCDE établissent que l'État de résidence doit tenir compte de la qualification de l'État de la source. Dès lors, lorsque, du point de vue de l'État de la source, cet État n'a pas le droit d'imposer un élément de revenu conformément à la convention en matière de double imposition, l'État de résidence n'est pas tenu d'exempter le revenu⁹⁷.

89. Alternativement, une clause d'assujettissement à l'impôt pourrait avoir le même effet.

90. Décision Finale, n° 70.

91. Décision Finale, n° 71.

92. Tribunal administratif (Tribunal de première instance), jugement du 3 décembre 2001, n° 12831, LexNow Référence / ID 425, suivi par la Cour administrative (juridiction d'appel au Luxembourg), arrêt du 23 avril 2002, n° 14442c, LexNow Référence / ID 2589 ; selon les décisions, une double non-imposition peut survenir malgré l'application correcte d'une convention en matière de double imposition, étant donné que les deux États contractants interprètent une convention en matière de double imposition indépendamment l'un de l'autre.

93. O.R. Hoor, « *European Commission Finds no Illegal State Aid* », Bloomberg Tax, novembre 2018.

94. Décision Finale, n° 115.

95. Décision Finale, n° 115.

96. Décision Finale, n° 117.

97. Décision Finale, n° 119.

À l'inverse, les différences d'interprétation ou d'appréciation factuelle renvoient à la manière dont les États contractants interprètent la convention en matière de double imposition ou l'appliquent à un ensemble donné de faits, sans rapport avec le droit interne. Les situations de différences d'interprétation ont conduit à l'inclusion de l'article 23A (4) dans la Convention-Modèle de l'OCDE afin de remédier à ces cas de double non-imposition⁹⁸.

Dans sa Décision Finale, la Commission reconnaît qu'elle n'a pas trouvé d'éléments pouvant corroborer les doutes quant à la possibilité que l'affaire McDonalds concerne un conflit de qualification. Les différentes interprétations du terme « activités » en droit fiscal luxembourgeois et en droit fiscal américain n'ont pas conduit le Luxembourg et les États-Unis à appliquer des dispositions différentes de la convention en matière de double imposition, mais à interpréter différemment la même disposition (i.e. l'article 5 de la convention applicable)⁹⁹.

Selon la Commission, une double non-imposition est possible en cas de différences d'interprétation lorsque la convention en matière de double imposition ne contient pas de disposition correspondant à l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE. Dans ce cas, la Commission a suggéré qu'une telle double non-imposition découlant des divergences d'interprétations de la convention sur les doubles impositions peut être résolue soit en négociant un avenant à cette dernière soit en utilisant la procédure amiable prévue à l'article 27 de ladite convention¹⁰⁰. En outre, la Commission note que l'absence d'imposition pourrait également être résolue par une modification du Paragraphe 16 de la StAnpG, de manière telle qu'un ES sera seulement constitué si l'activité de l'entreprise est suffisante pour être considérée comme un ES en vertu du droit américain.

Bien que la Commission estime à juste titre que la double non-imposition résulte de l'application correcte du droit fiscal luxembourgeois et américain ainsi que de la convention en matière de double imposition applicable, il n'est pas correct que cette situation puisse être résolue par l'inclusion de l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE. Les États-Unis et le Luxembourg appliquent les mêmes dispositions et les États-Unis, conformément à la convention en matière de double imposition, ne considèrent

pas que leur droit d'imposition soit restreint de quelque manière que ce soit. Ainsi, l'article 23A (4) de la Convention-Modèle OCDE ne s'appliquerait pas dans ces circonstances. En outre, la procédure d'accord amiable ne devrait pas être utile en l'absence de désaccord sur l'interprétation de la convention en matière de double imposition. Dernier point, mais non des moindres, la modification de la définition de l'ES telle que suggérée par la Commission ne constituerait rien d'autre qu'une contravention illégale à la convention en matière de double imposition.

CONCLUSION

La nouvelle disposition insérée dans la définition nationale de l'ES concerne les situations dans lesquelles les contribuables luxembourgeois disposent d'un ES dans un pays avec lequel le Luxembourg a conclu une convention en matière de double imposition. L'idée de base de cet amendement est d'éliminer les conflits d'interprétation résultant de l'interaction entre le concept national d'ES et la définition d'ES incluse dans les conventions fiscales.

Selon la définition modifiée d'ES, les seuls critères à prendre en compte pour déterminer si un contribuable luxembourgeois a un ES dans un pays conventionné sont les critères définis dans la convention fiscale applicable. En outre, un contribuable luxembourgeois ne devrait être considéré comme exerçant une activité dans l'autre État contractant que si l'activité, en elle-même, constitue une activité indépendante représentant une participation à la vie économique générale de cet autre État.

Cependant, ces exigences existaient déjà auparavant bien qu'elles n'aient pas été formalisées dans la définition d'ES. Dans la décision concernant les aides d'État dans l'affaire McDonald's, la Commission européenne a confirmé que le Luxembourg appliquait correctement son droit fiscal interne et la convention fiscale conclue avec les États-Unis. En fin de compte, la double non-imposition telle qu'elle s'est produite dans le cas de McDonald's ne peut être résolue que par la modification de la convention fiscale applicable et l'insertion de règles anti-abus spécifiques, telles qu'une clause d'imposition ou une switch-over clause qui entraînera l'application de la méthode du crédit lorsque les bénéfices ne sont pas imposés dans l'État d'accueil du PE.

98. Décision Finale, n° 120.

99. Décision Finale, n° 121.

100. Décision Finale, n° 121.