



BEPS Action 6: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas

DOCUMENTS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS

Mai 2017

BEPS Action 6: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas

DOCUMENTS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS

Mai 2017

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

Ce document a constitué la base à partir de laquelle les processus d'examen par les pairs de la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 ont été menés en 2018, 2019 et 2020. En février 2021, les membres du Cadre inclusif sur le BEPS ont approuvé le Document révisé d'examen par les pairs 2021 qui est une version actualisée de ce document. Le Document révisé d'examen par les pairs 2021 constitue la base à partir de laquelle les processus d'examen par les pairs seront menés à compter de l'année 2021.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2017), *BEPS Action 6: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas - Documents pour l'examen par les pairs*, OCDE, Paris.

www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf

© OCDE 2017

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Table des matières

Abréviations et acronymes	7
Summary	9
Processus pour l'examen de la mise en œuvre de la norme minimale du Rapport sur l'Action 6	11
A. Termes de référence.....	11
B. Résultat de l'examen par les pairs et processus de suivi	12
C. Méthodologie.....	12
D. Questions relatives à l'interprétation et à l'application qui pourraient se poser au cours de la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal.....	13
E. Cas d'une juridiction rencontrant des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction membre du cadre inclusif sur le BEPS pour mettre en œuvre la norme minimale du Rapport sur l'Action 6	13
F. Confidentialité	14
Annexe : Liste devant être établie par chaque juridiction membre du cadre inclusif	17

Abréviations et acronymes

BEPS	Érosion de la base et transfert des bénéfices
CAF	Comité des affaires fiscales
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques

Résumé

Le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Plan d'action BEPS ») recensait 15 actions à engager pour lutter de façon globale contre le phénomène de BEPS. En octobre 2015, les ministres des Finances des pays du G20 ont approuvé le Paquet BEPS, qui englobe le rapport sur l'Action 6 : *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas* (« le Rapport sur l'Action 6 », OCDE (2015)).

Le standard minimum relatif au chalandage fiscal présenté dans le Rapport sur l'Action 6 est l'un des quatre standards minimums établis par le Projet BEPS. Chacun de ces standards minimums est soumis à un examen par les pairs pour s'assurer qu'il est appliqué correctement et en temps voulu, et ainsi préserver l'égalité des règles du jeu. Tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS s'engagent à mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6 et à participer au processus d'examen par les pairs sur un pied d'égalité.

Cette note contient les principaux documents à utiliser pour l'examen par les pairs, conformément à l'approche convenue : (1) les termes de référence et (2) la méthodologie pour la conduite des examens par les pairs du standard minimum de l'Action 6. Par ailleurs, cette note décrit : le principal résultat de l'examen par les pairs et du processus de suivi ; le processus de résolution des questions d'interprétation et d'application susceptibles de se poser au cours de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal ; la procédure à suivre par les juridictions qui rencontrent des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS pour mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6 ; et la confidentialité des documents produits au cours du processus d'examen.

Bibliographie

OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

Processus pour l'examen de la mise en œuvre de la norme minimale du Rapport sur l'Action 6

1. Comme indiqué au paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6, l'inclusion de la norme minimale sur le chalandage fiscal dans l'instrument multilatéral offrira un moyen efficace pour l'appliquer rapidement. Les membres du cadre inclusif sur le BEPS sont donc encouragés à utiliser à cette fin l'instrument multilatéral. Il sera toutefois nécessaire d'examiner les conventions bilatérales et avenants pour les pays qui ne signeront pas l'instrument multilatéral ou qui ne seront pas d'accord sur la manière dont la norme doit être appliquée via les dispositions de cet instrument.

2. Sachant que les premières signatures de l'instrument multilatéral ne devraient pas avoir lieu avant la deuxième partie de 2017 et qu'il est peu probable qu'un grand nombre de pays ratifient avant 2018 l'instrument multilatéral ou des conventions fiscales appliquant la norme minimale, l'examen de la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal ne commencera qu'en 2018.

A. Termes de référence

3. La norme minimale sur le chalandage fiscal figurant dans le Rapport sur l'Action 6 est constituée des dispositions que les juridictions qui sont membres du cadre inclusif sur le BEPS se sont engagées à inclure dans leurs conventions fiscales. Concrètement, comme indiqué aux paragraphes 22 et 23 du Rapport final sur l'Action 6, ces juridictions seront tenues, pour se conformer à la norme minimale sur le chalandage fiscal, de faire figurer dans leurs conventions fiscales :

- A. Une déclaration explicite indiquant que leur intention commune est d'éliminer la double imposition sans 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. Il conviendrait en général de le faire en faisant figurer le préambule suivant dans les conventions fiscales concernées :

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)

- B. Des dispositions conventionnelles concrétisant l'intention commune et prenant l'une des trois formes suivantes :
- i) la règle du critère des objets principaux figurant au paragraphe 26 du Rapport associée soit à la version simplifiée, soit à la version détaillée de la règle de la limitation des avantages figurant au paragraphe 25 du Rapport, tel que modifiée ultérieurement, ou
 - ii) la règle du critère des objets principaux figurant au paragraphe 26 du Rapport, ou
 - iii) la version détaillée de la règle de la limitation des avantages figurant au paragraphe 25 du Rapport, tel que modifiée ultérieurement, complétée par un mécanisme (sous la forme d'un critère des objets principaux limité aux mécanismes de relais ou de règles législatives ou jurisprudentielles anti-abus nationales aboutissant à un résultat similaire) permettant de viser les mécanismes de relais qui ne sont pas déjà traités dans les conventions fiscales.

4. Comme indiqué au paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6, il est entendu :
- que les juridictions ne s'engagent à se plier aux obligations décrites au paragraphe précédent que si d'autres juridictions membres du cadre inclusif sur le BEPS le leur demandent ;
 - que les modalités de mise en œuvre de la norme minimale dans chacune des conventions bilatérales devront faire l'objet d'un accord entre les juridictions contractantes ;
 - que cet engagement s'applique aux conventions existantes et futures, mais que, étant donné que la conclusion d'une nouvelle convention et la modification d'une convention existante dépendent de l'équilibre général des dispositions d'une convention, il ne doit pas être interprété comme l'engagement de conclure de nouvelles conventions ou de modifier des conventions existantes dans un certain délai ;
 - que si une juridiction n'est pas inquiète des conséquences du chalandage fiscal sur ses propres droits d'imposition en tant qu'État de la source, elle ne sera pas obligée d'appliquer des dispositions telles que la règle de la limitation des avantages ou du critère des objectifs principaux dès lors qu'elle accepte d'inclure dans une convention des dispositions que son partenaire conventionnel pourra utiliser à cette fin.

B. Résultat de l'examen par les pairs et processus de suivi

5. Le principal résultat du processus de suivi par les pairs prendra la forme d'un rapport annuel sur la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal, qui sera présenté par le Groupe de travail n° 1 à la réunion de janvier des membres du cadre inclusif sur le BEPS et ce, à partir de janvier 2019. Le rapport portera sur la conformité à la norme minimale de chaque juridiction membre du cadre inclusif sur le BEPS.

6. Ce rapport précisera si, et selon quelles modalités, la norme minimale a été intégrée dans toutes les conventions bilatérales existantes de chacune des juridictions membres du cadre inclusif. Puisque chaque juridiction membre du cadre inclusif produira une liste de l'ensemble de ses conventions fiscales, y compris ses conventions avec les juridictions pertinentes pouvant être identifiées par le cadre inclusif, il ne sera pas nécessaire de demander à ces juridictions pertinentes de fournir le même type d'informations. Le rapport indiquera également quels sont les aspects de la mise en œuvre sur lesquels des instructions supplémentaires sont nécessaires (voir section D ci-après) et contiendra une description de toute situation dans laquelle le Groupe de travail estime qu'une juridiction ne semble pas vouloir respecter son engagement de mettre en œuvre la norme minimale sur le chalandage fiscal (voir section E ci-après).

7. Les membres du cadre inclusif sur le BEPS seront invités à approuver chacun des rapports qui lui seront soumis et à déterminer quelle partie du rapport il conviendrait de publier. Afin d'éviter une situation où une juridiction bloquerait systématiquement l'approbation ou la publication d'un rapport à cause de ce qu'il contient la concernant, la règle du « consensus moins un » actuellement appliquée pour l'adoption des rapports soumis au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales sera utilisée pour chacune des sections d'un rapport qui traiterait d'une juridiction donnée.

C. Méthodologie

8. L'examen de la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal sera conduit par le Groupe de travail n° 1 et toutes les juridictions membres du cadre inclusif sur le BEPS participeront aux travaux sur un pied d'égalité. Le processus débutera en 2018, l'objectif étant de publier un premier rapport sur la mise en œuvre de la norme minimale à l'occasion de la réunion de janvier 2019 des membres du cadre inclusif sur le BEPS.

9. La première étape de l'examen consistera à établir une liste que chaque juridiction du cadre inclusif sera invitée à compléter avant le 30 juin 2018¹ et sur laquelle figureront toutes les conventions fiscales portant sur l'impôt sur le revenu de cette juridiction qui seront en vigueur² et seront applicables à cette date. La liste sera établie suivant le modèle figurant en annexe. Elle fera mention de la date de signature et de la dernière modification de chaque convention et indiquera dans chaque cas si la convention est conforme aux termes de référence à la norme minimale énoncés au paragraphe 3 ci-dessus. Il faudra pour cela que les juridictions qui auront ratifié l'instrument multilatéral analysent l'effet de cet instrument sur chacune de leurs conventions couvertes par l'instrument.

10. Le Secrétariat analysera les listes ainsi établies par toutes les juridictions afin de recouper les informations discordantes qui pourraient être communiquées par les parties à une même convention et de vérifier que les conventions qui sont décrites comme satisfaisant aux termes de référence sont réellement conformes à la norme.

11. À sa réunion de septembre 2018, le Groupe de travail examinera une version consolidée des listes ainsi que les commentaires du Secrétariat afin de remédier à toute difficulté ou discordance éventuelle.

12. Une version consolidée des listes tenant compte des délibérations du Groupe de travail n° 1 et des points de vue exprimés lors de sa réunion de septembre 2018 sera intégrée dans un premier projet de rapport sur la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal qui sera adressé aux délégués du Groupe de travail n° 1 avant le 15 octobre 2018. Ce rapport, qui contiendra en outre des données statistiques agrégées sur les listes communiquées, sera révisé via la procédure écrite afin que la version finale puisse être établie avant la fin décembre 2018.

13. Les examens qui seront conduits les années suivantes suivront un déroulement similaire.

14. La méthodologie qui vient d'être décrite pour l'examen de la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal sera réexaminée en 2020 à la lumière des enseignements tirés de l'expérience acquise.

D. Questions relatives à l'interprétation et à l'application qui pourraient se poser au cours de la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal

15. Comme cela a déjà été indiqué, certains aspects de la mise en œuvre sont traités au paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6. Il est toutefois possible que d'autres questions se posent au fur et à mesure de la mise en œuvre de la norme minimale par les juridictions membres du cadre inclusif. Toute juridiction qui souhaite soulever une question relative à la mise en œuvre de la norme minimale qui n'aurait pas été préalablement traitée par le CAF ou par les membres du cadre inclusif sur le BEPS sera en mesure de le faire en adressant cette question par écrit au Secrétariat qui veillera à ce que la question soit examinée à la réunion suivante du Groupe de travail. Les questions posées et les réponses du Groupe de travail seront notifiées aux membres du cadre inclusif sur le BEPS et examinées par lui dans le cadre de son examen du rapport annuel sur la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal qui sera établi par le Groupe de travail n° 1. Pour qu'elle puisse être reprise dans un rapport annuel, une question devra avoir été portée à l'attention du Secrétariat avant le 31 août de l'année précédant la présentation du rapport.

E. Cas d'une juridiction rencontrant des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction membre du cadre inclusif sur le BEPS pour mettre en œuvre la norme minimale du Rapport sur l'Action 6

16. Puisque l'incorporation de la norme minimale dans un traité bilatéral existant concerne deux États, il serait possible d'envisager un processus selon lequel un pays qui rencontrerait des difficultés à obtenir l'accord d'un autre pays en vue de modifier un traité existant pour y incorporer des dispositions

conformes à la norme minimale pourrait soulever la question auprès d'un organe chargé du suivi qui comprendrait des représentants des pays qui se sont engagés à la mise en œuvre de la norme minimale.

17. Il importe toutefois de distinguer les cas où des juridictions n'acceptent pas de modifier une convention afin de mettre en œuvre la norme minimale des cas où

- a) une juridiction n'accepte pas qu'une disposition anti-chalandage particulière soit intégrée dans une convention (soit la version détaillée de la règle de la limitation des avantages complétée par un mécanisme visant les mécanismes de relais, la règle du critère des objets principaux uniquement ou la règle de la limitation des avantages associée à la règle du critère des objets principaux) ;
- b) une juridiction n'accepte pas de conclure une nouvelle convention avec une autre juridiction, ou
- c) une juridiction accepte de modifier une convention existante pour y intégrer la norme minimale, mais n'est pas en mesure d'assurer une conclusion rapide et la ratification de l'avenant requis.

18. Comme indiqué au paragraphe 23 du Rapport sur l'Action 6, « Étant donné que la conclusion d'une nouvelle convention et la modification d'une convention existante dépendent de l'équilibre général des dispositions d'une convention, cet engagement [*à mettre en œuvre la norme minimale*] ne doit pas être interprété comme l'engagement de conclure de nouvelles conventions ou de modifier des conventions existantes dans un certain délai. » Le paragraphe prévoit en outre que « deux pays qui sont parties à une convention existante peuvent préférer d'autres options pour garantir le respect de la norme minimale ; aussi, il sera essentiel d'assurer un suivi de l'application de la norme minimale ». C'est pour ces différentes raisons qu'une situation qui correspond à celles décrites aux alinéas a), b) ou c) précédents ne sera pas considérée comme une situation où une juridiction n'accepte pas de modifier une convention pour mettre en œuvre la norme minimale.

19. Sous réserve de cette restriction, il est proposé que toute juridiction membre du cadre inclusif sur le BEPS qui rencontre des difficultés à obtenir d'un autre pays qu'il accepte de modifier une convention existante pour mettre en œuvre la norme minimale sur le chalandage fiscal ait la possibilité de soumettre par écrit la question au Secrétariat, qui veillera à ce que l'autre juridiction ait la possibilité de présenter sa position par écrit et que la situation soit examinée à la réunion suivante du Groupe de travail. Toute situation où le Groupe de travail estime qu'une juridiction refuse de respecter son engagement de mettre en œuvre la norme minimale sur le chalandage fiscal sera portée à la connaissance des membres du cadre inclusif sur le BEPS dans le rapport annuel sur la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal qui sera rédigé par le Groupe de travail n° 1. Pour que le cas puisse figurer dans un tel rapport, il devra avoir été porté à l'attention du Secrétariat avant le 31 août de l'année précédant la présentation de ce rapport.

F. Confidentialité

20. Aucun passage d'un rapport ou de tout autre document produit dans le contexte du processus d'examen de la mise en œuvre de la norme minimale sur le chalandage fiscal ne devrait être accessible au public sous aucune forme, n'y d'aucune manière, avant sa publication ou tant que les membres du cadre inclusif n'ont pas indiqué qu'il ne doit pas être traité comme un document confidentiel. Tout cas de violation de la confidentialité sera porté à l'attention des membres du cadre inclusif sur le BEPS qui devront statuer sur les mesures qu'il conviendra de prendre.

Notes

1. Cette date butoir est proposée de façon à laisser suffisamment de temps pour compléter les étapes subséquentes permettant la présentation d'un rapport en janvier 2019.
2. Même s'il sera nécessaire que les dispositions conventionnelles pertinentes soient applicables afin que la norme minimale soit satisfaite, le fait d'indiquer que de telles dispositions sont entrées en vigueur même si elles ne sont pas encore applicables constituera une indication utile du fait que les États contractants ont ratifié la convention qui inclut ces dispositions.

Bibliographie

OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

ANNEXE
LISTE DEVANT ÊTRE ÉTABLIE PAR CHAQUE JURIDICTION MEMBRE DU CADRE INCLUSIF

Jurisdiction : _____

Date à laquelle la liste a été adressée au Secrétariat : _____

<u>CONVENTION CONCLUE AVEC¹</u>	<u>DATE DE LA SIGNATURE DE LA CONVENTION</u>	<u>CONFORME À LA NORME MINIMALE DU RAPPORT SUR L'ACTION 6 ?²</u> (oui ou non)	<u>SI OUI, DATE DE LA DERNIÈRE SIGNATURE DE L'INSTRUMENT DE MISE EN CONFORMITÉ³</u>	<u>(facultatif)</u> <u>SI PARTIELLEMENT CONFORME À LA NORME MINIMALE, QUELLE EST LA PARTIE MANQUANTE ?⁴</u>	<u>L'INSTRUMENT DE MISE EN CONFORMITÉ EST-IL ENTRÉ EN VIGUEUR ?</u> (oui ou non)	<u>LES DISPOSITIONS DE L'INSTRUMENT DE MISE EN CONFORMITÉ SONT-ELLES APPLICABLES ?</u> (oui ou non)	<u>EXPLICATIONS OU COMMENTAIRES</u>
Membres du cadre inclusif							
[pays]							
[pays]							
Non-membres du cadre inclusif							
[pays]							
[pays]							

- 1 Ne mentionner que les informations relatives aux conventions fiscales générales portant sur l'impôt sur le revenu (et non, par exemple, les conventions sur les impôts sur les successions, les accords en matière d'échange de renseignements fiscaux, la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ainsi que les conventions en matière de transport maritime et aérien). Dans le cas d'une convention multilatérale générale portant sur l'impôt sur le revenu (comme la Convention nordique), les informations doivent être indiquées séparément pour chacune des parties à la convention.
- 2 Pour être conforme à la norme minimale du Rapport sur l'Action 6, une convention doit comporter deux éléments qui font partie des termes de référence décrits au paragraphe 3 de la présente note (notamment la déclaration explicite à laquelle il est fait référence au point A de ce paragraphe).
- 3 L'instrument de mise en conformité est soit l'instrument multilatéral, soit la convention ou l'avenant contenant des dispositions conformes à la norme minimale du Rapport sur l'Action 6. Lorsque l'instrument de mise en conformité est la convention elle-même ou un avenant, la date de la dernière signature sera la date à laquelle les deux parties l'auront signée. Lorsque l'instrument de mise en conformité est l'instrument multilatéral ou une autre convention ou avenant multilatéral, la date de la dernière signature sera la date à laquelle les deux parties auront signé cet instrument.
- 4 Dans certains cas, une convention peut ne pas se conformer à la norme minimale parce qu'elle n'inclut qu'une partie des dispositions requises (par exemple, une convention comprend la règle du critère des objets principaux et la version simplifiée de la règle de la limitation des avantages mais pas le préambule). Dans de tels cas, les juridictions sont libres d'indiquer quelle partie de la norme minimale est manquante de sorte que la convention n'est pas conforme à la norme minimale.

BEPS Action 6: Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas

DOCUMENTS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS