



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

DOCUMENTS RÉVISÉS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS

Avril 2021



Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

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

Documents révisés pour l'examen par les pairs

Avril 2021



Ce document a été approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 le 17 février 2021 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes 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.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2021), BEPS Action 6 : *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas – Documents révisés pour l'examen par les pairs*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-revises-examen-par-les-pairs-revises.pdf.

Table des matières

Introduction	4
Document relatif à l'examen par les pairs de 2021	6
Termes de référence	7
Méthodologie	10
Questions relatives à l'interprétation et à l'application qui pourraient se poser au cours de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal	12
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 le standard minimum de l'Action 6	13
Confidentialité	13
Références	15

Introduction

Ce document contient la version révisée des documents relatifs à l'examen par les pairs portant sur la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 sur le chalandage fiscal. Les documents originaux ont été approuvés le 11 mars 2017 par le Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes (GT1) selon la procédure écrite, ainsi que par le Cadre inclusif sur le BEPS (CI) le 24 avril 2017 (les « Documents pour l'examen par les pairs de 2017 »). La version révisée reflète les modifications approuvées par le GT1 en janvier 2021.

Les modifications approuvées par le GT1 concernant le déroulement de l'examen par les pairs relatif à la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 sur le chalandage fiscal figurent dans les documents relatifs à l'examen par les pairs de 2017. Elles font suite à l'énoncé du paragraphe 14 des documents pour l'examen par les pairs de 2017 stipulant qu'un réexamen de la méthodologie serait effectué en 2020¹.

Les modifications concernent différentes sections des documents relatifs à l'examen par les pairs de 2017. Elles visent à établir un cadre permettant de fournir une assistance à une juridiction membre du Cadre inclusif ayant conclu des conventions non conformes avec un ou plusieurs autres membres du Cadre inclusif, susceptibles selon sa propre évaluation, de créer des possibilités de chalandage fiscal, et pour lesquelles la juridiction n'avait encore pris aucune mesure afin de les mettre en conformité avec le standard minimum. L'assistance consisterait notamment en une recommandation invitant la juridiction à élaborer un plan dans le cas où il n'en existerait pas déjà un. Une juridiction qui choisit l'IM pour mettre en œuvre le standard minimum serait incitée à prendre les mesures nécessaires afin que celui-ci prenne effet au regard de ses conventions fiscales.

Le Secrétariat ne demandera aux juridictions aucune information confidentielle au sujet de négociations concernant une quelconque convention, et les juridictions ne seront pas non plus tenues de fournir des informations confidentielles dans leurs réponses au questionnaire. Comme les années précédentes, le Cadre inclusif décidera du volume d'informations qui seraient rendues publiques.

Les modifications apportées aux documents relatifs à l'examen par les pairs de 2017 visent également à :

- aligner la terminologie des documents d'examen par les pairs de 2017 sur celle utilisée dans les questionnaires adressés aux membres du Cadre inclusif aux fins des examens de 2018, 2019 et 2020 (sections consacrées aux juridictions, conventions conformes, conventions faisant l'objet d'un instrument de mise en conformité, etc.) ;
- consigner des informations pertinentes relatives aux rapports d'examen par les pairs approuvés et publiés en 2019 et 2020 ;

¹ Paragraphe 14, 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*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf.

- intégrer des références pertinentes à l'IM et au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017 (qui n'avaient pas encore été approuvés au moment où les documents d'examen par les pairs de 2017 ont été examinés pour la première fois).

Une fois que le Cadre inclusif aura approuvé les révisions apportées aux documents d'examen par les pairs de 2017 suggérées dans cette note, le processus d'examen par les pairs révisé sera utilisé pour mener à bien les examens par les pairs de l'Action 6 à compter de 2021, et la version révisée du document relatif à l'examen par les pairs sera mise à la disposition du public.

Document relatif à l'examen par les pairs de 2021

Résumé

1. Le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Plan d'action BEPS ») recensait 15 actions destinées à lutter de façon globale contre les pratiques 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'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales (« le Rapport final sur l'Action 6 », ou « le Rapport », OCDE (2015)).

2. Le standard minimum relatif au chalandage fiscal énoncé dans le Rapport final sur l'Action 6 constitue l'un des quatre standards minimums établis par le Projet BEPS. Chacun de ces standards minimums est soumis à un examen par les pairs visant à s'assurer qu'il est appliqué correctement et en respectant les échéances prévues, 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.

3. Toutes les juridictions qui étaient membres du Cadre inclusif sur le BEPS ont participé aux trois premiers examens par les pairs réalisés en 2018, 2019 et 2020 et destinés à évaluer la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6. Les examens ont été menés conformément à une approche convenue, définie dans une note publiée le 29 mai 2017, qui a servi de base à la réalisation des examens par les pairs ([les documents pour l'examen par les pairs de 2017](#))². Les documents pour l'examen par les pairs de 2017 contenaient les termes de référence qui définissent les critères d'évaluation de la mise en œuvre du standard minimum ainsi que la méthodologie décrivant la procédure à suivre pour mener à bien les examens par les pairs.

4. Le Cadre inclusif sur le BEPS a publié des rapports pour chacun des trois processus d'examen par les pairs ayant été réalisés³.

² OCDE (2017), *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas*, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf.

³ OCDE (2019), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr> ; OECD (2020), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal: Cadre*

5. Le paragraphe 14 des documents pour l'examen par les pairs de 2017 disposait que la méthodologie concernant l'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal serait réexaminée en 2020 à la lumière des enseignements tirés de l'expérience acquise. En 2021, les membres du Cadre inclusif ont approuvé le présent document relatif à l'examen par les pairs de 2021, qui est une version actualisée des documents d'examen par les pairs de 2017. Les modifications concernent la méthodologie ; les modifications apportées aux autres sections sont essentiellement de nature rédactionnelle. Le standard minimum de l'Action 6 et les éléments figurant dans les termes de référence restent inchangés.

6. Ce document relatif à l'examen par les pairs de 2021 servira de base à la conduite des futurs examens par les pairs relatifs au standard minimum de l'Action 6. Il 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.

Processus proposé pour l'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur l'Action 6

7. Le paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6 relève que l'inclusion du standard minimum sur le chalandage fiscal dans la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (IM) constitue un moyen efficace de le mettre rapidement en œuvre. 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 protocoles pour les juridictions qui ne signeront pas l'Instrument multilatéral ou qui ne seront pas d'accord sur la manière dont le standard doit être appliqué *via* les dispositions de cet instrument.

Termes de référence

8. Le standard minimum sur le chalandage fiscal figurant dans le Rapport sur l'Action 6 est constitué des dispositions que les juridictions qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagées à inclure dans leurs conventions fiscales. Concrètement (voir les paragraphes 22 et 23 du Rapport final sur l'Action 6), ces juridictions seront tenues, pour se conformer au standard minimum sur le chalandage fiscal, de faire figurer dans leurs conventions fiscales :

- A. Une déclaration explicite, figurant dans le texte du préambule du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017, et dans l'article 6(1) de l'IM, indiquant que leur intention commune est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de pratiques d'évasion ou de fraude fiscale (y compris par la mise en place de stratégies de chalandage fiscal). Il conviendrait en général de le faire en faisant figurer le préambule suivant dans les conventions fiscales concernées :

inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/031184a6-fr>.

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 allégements 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 limitation des avantages figurant au paragraphe 25 du Rapport, tel que modifié 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 limitation des avantages figurant au paragraphe 25 du Rapport, tel que modifié ultérieurement, complétée par un mécanisme (sous la forme d'une règle du critère des objets principaux limitée aux mécanismes de financement par des sociétés-relais ou de règles législatives ou jurisprudentielles anti-abus nationales aboutissant à un résultat similaire) permettant de viser les mécanismes de financement par des sociétés-relais qui ne sont pas déjà traités dans les conventions fiscales.

9. La règle du critère des objets principaux figure à l'article 29(9) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017, et à l'article 7(1) de l'Instrument multilatéral. La règle de limitation des avantages figure à l'article 29(1-7) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017, et sa version simplifiée à l'article 7(8-13) de l'Instrument multilatéral.

10. Le paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6, qui énonce l'obligation de mettre en œuvre le standard minimum, est rédigé ainsi :

« Les pays s'engagent à adopter dans leurs conventions bilatérales des mesures qui mettent en œuvre [le standard minimum] décrit dans le paragraphe précédent si d'autres pays qui ont pris le même engagement le leur demandent. Même si les modalités de mise en œuvre de [ce standard minimum] dans chacune des conventions fiscales devront faire l'objet d'un accord entre les États contractants, cet engagement s'applique aux conventions existantes et futures. 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 ne doit pas être interprété comme l'engagement de conclure de nouvelles conventions ou de modifier des conventions existantes dans un certain délai. De même, si un pays n'est pas inquiet des conséquences du chalandage fiscal sur ses propres droits d'imposition en tant qu'État de la source, il ne sera pas obligé d'appliquer des dispositions telles que la règle de la limitation des avantages ou celle du critère des objets principaux dès lors qu'il accepte d'inclure dans une convention des dispositions que son partenaire conventionnel pourra utiliser à cette fin. Même si [le standard minimum] sera inclus dans l'instrument multilatéral qui sera négocié conformément à l'Action 15 du Plan d'action BEPS et qui offrira un moyen efficace pour assurer la mise en œuvre rapide de [ce standard], cela pourrait ne pas être suffisant pour garantir sa mise en œuvre, car la participation à l'instrument multilatéral n'est pas obligatoire et deux pays qui sont parties à une convention existante peuvent préférer d'autres options pour garantir le respect [du standard minimum] ; il sera donc essentiel d'assurer un suivi de la mise en œuvre [du standard minimum]. »

11. On peut déduire du paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6 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 ;
- les modalités de mise en œuvre du standard minimum dans chacune des conventions bilatérales devront faire l'objet d'un accord entre les juridictions contractantes ;
- 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 ;

- si une juridiction n'est pas inquiète des conséquences du chalandage fiscal sur ses propres droits d'imposition en tant que juridiction de la source, elle ne sera pas obligée d'appliquer des dispositions telles que la règle de limitation des avantages ou du critère des objets principaux dès lors qu'elle accepte d'inclure dans une convention des dispositions que son partenaire conventionnel pourra utiliser à cette fin.
12. Il résulte également de la lecture du paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6 que, si l'IM offre aux juridictions qui choisissent d'appliquer la règle du critère des objets principaux un moyen efficace d'assurer la mise en œuvre rapide du standard minimum, la participation à l'IM n'étant pas obligatoire, les juridictions peuvent préférer d'autres options pour garantir le respect du standard minimum. Les juridictions qui ont signé l'IM sont toutefois censées prendre des mesures afin de s'assurer qu'il prenne effet au regard de leurs conventions fiscales couvertes. Lorsque deux parties à une convention fiscale ont signé l'IM, mais qu'une seule a inclus la convention fiscale dans la liste des conventions fiscales couvertes, le fait d'inscrire la convention fiscale équivaut à une demande de mise en œuvre du standard minimum.

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

13. Le principal résultat du processus de suivi par les pairs prendra la forme d'un rapport annuel sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal. Le GT1 présentera ce rapport au Cadre inclusif sur le BEPS lors de sa première réunion de l'année suivante. Le rapport porte sur la conformité au standard minimum par chaque juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS, et comprend des sections consacrées aux différentes juridictions pour chaque membre du Cadre inclusif sur le BEPS. Ces sections contiennent des informations détaillées sur les progrès accomplis par les juridictions dans la mise en œuvre du standard minimum.

14. Ce rapport ainsi que les sections consacrées aux juridictions précisent si, et selon quelles modalités, toutes les conventions bilatérales existantes de chacune des juridictions membres du Cadre inclusif intègrent le standard minimum. Puisque chaque juridiction membre du Cadre inclusif dresse une liste de l'ensemble de ses conventions fiscales en vigueur, y compris les conventions conclues avec des juridictions qui ne sont pas membres du Cadre inclusif, il n'est pas nécessaire de demander aux juridictions concernées et non-membres du Cadre inclusif de fournir le même type d'information. Le rapport et les sections consacrées aux juridictions décrivent également toutes les problématiques de mise en œuvre sur lesquelles des orientations ou une assistance sont souhaitées, et toute situation pour laquelle le GT1 estime qu'une juridiction n'a pas la volonté de respecter son engagement de mettre en œuvre le standard minimum sur le chalandage fiscal.

15. Les membres du Cadre inclusif sur le BEPS sont invités à approuver chacun des rapports qui leur seront soumis, et à déterminer quelle partie du rapport il conviendrait de publier. Afin d'éviter une situation dans laquelle une juridiction bloquerait systématiquement l'approbation ou la publication d'un rapport à cause des informations 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.

Méthodologie

16. L'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal est conduit par le GT1, et toutes les juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS participent aux travaux sur un pied d'égalité. Le processus a débuté en 2018 et trois rapports sur la mise en œuvre du standard minimum ont depuis été adoptés par le Cadre inclusif sur le BEPS⁴. Le processus d'examen par les pairs qui a conduit à l'élaboration de ces rapports a été mené conformément à une approche convenue définie dans une note publiée le 29 mai 2017, laquelle a servi de base à la réalisation des examens par les pairs (les documents pour l'examen par les pairs de 2017)⁵.

17. En 2021, et conformément au paragraphe 14 des documents pour l'examen par les pairs de 2017, le Cadre inclusif sur le BEPS a approuvé le présent document relatif à l'examen par les pairs de 2021, qui tient compte des modifications apportées à différentes sections des documents de 2017.

18. La première étape du processus d'examen par les pairs révisé consiste en un questionnaire que chaque juridiction membre du Cadre inclusif est invitée à remplir avant le 31 mai⁶, et qui recense toutes les conventions fiscales portant sur l'impôt sur le revenu de cette juridiction qui sont en vigueur à cette date. Pour chaque convention fiscale répertoriée, les membres précisent si elle est ou non conforme au standard minimum tel que décrit dans les termes de référence au paragraphe 2 ci-dessus. Une convention fiscale est considérée être en conformité avec le standard minimum si tel était le cas au moment où elle a été conclue, si un instrument portant modification qui met en œuvre le standard minimum est en vigueur, ou si les dispositions applicables de l'IM ont commencé à prendre effet pour cette convention fiscale (conformément à l'article 35 de l'IM).

19. Pour chaque convention fiscale répertoriée qui n'est pas conforme au standard minimum, les membres précisent si la convention est ou non en voie de satisfaire au standard minimum (c'est-à-dire si elle fait l'objet d'un instrument de mise en conformité). C'est le cas si un membre a signé l'IM et que les deux juridictions ont inscrit la convention dans la liste des conventions devant être couvertes par l'IM. C'est aussi le cas si une convention fiscale bilatérale portant modification et mettant en œuvre le standard minimum dans la convention a été signée ou bien si une toute nouvelle convention, conforme au standard minimum de l'Action 6 et destinée à remplacer cette convention, a été signée.

20. Un membre qui met en œuvre le standard minimum en signant l'IM sera invité à prendre les mesures nécessaires pour qu'il prenne effet au regard de ses conventions fiscales.

21. Les membres fourniront des informations supplémentaires au sujet des conventions fiscales qui ne sont pas conformes et qui ne font pas l'objet d'un instrument de mise en conformité :

- *Projet de mise en œuvre d'une règle détaillée de limitation des avantages* : si un membre prévoit de recourir à la règle détaillée de limitation des avantages au titre de son engagement à mettre en

⁴ OCDE (2019), Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr> ; OECD (2020), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal: Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/031184a6-fr>.

⁵ OCDE (2017), *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas*, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf.

⁶ Cette « date butoir » est proposée de façon à laisser suffisamment de temps pour compléter les étapes subséquentes permettant la présentation d'un rapport aux membres du Cadre inclusif sur le BEPS en janvier.

œuvre le standard minimum dans toutes ses conventions fiscales bilatérales, il devra fournir, à titre d'information supplémentaire, une déclaration générale stipulant qu'il a l'intention de mettre en œuvre le standard minimum au niveau bilatéral en négociant une règle détaillée de limitation des avantages et que la négociation de ses conventions aura lieu sous réserve du temps et des ressources disponibles. La règle détaillée de limitation des avantages ne figure pas dans l'IM, et nécessite des discussions bilatérales approfondies et une adaptation pour chaque convention fiscale, ce qui pourrait prendre plusieurs années. Il n'est pas nécessaire que la déclaration générale fournie par une juridiction, en même temps que son propre questionnaire d'examen par les pairs, soit établie pour chacune des conventions fiscales concernées. Si une juridiction fournit une telle déclaration, ses partenaires conventionnels ne communiqueront en règle générale pas d'information supplémentaire au sujet de leur convention fiscale conclue avec cette juridiction.

- *Mesures prises afin de faire en sorte que la convention fiscale fasse l'objet d'un instrument de mise en conformité* : un membre qui ne prévoit pas d'utiliser la règle détaillée de limitation des avantages au titre de son engagement à mettre en œuvre le standard minimum dans toutes ses conventions fiscales bilatérales fournira des informations sur les mesures qu'il a prises afin de mettre en œuvre le standard minimum pour chaque convention fiscale non conforme ou qui ne fait pas l'objet d'un instrument de mise en conformité. C'est le cas si un membre a signé l'IM, et inscrit la convention fiscale dans la liste des conventions devant être couvertes par l'IM, quand bien même la juridiction partenaire n'aurait pas fait de même. C'est aussi le cas si un membre a engagé des renégociations bilatérales avec un partenaire conventionnel, a accepté d'engager de telles renégociations, ou a contacté son partenaire conventionnel pour lui proposer un projet de protocole visant à mettre en œuvre le standard minimum.
 - *Autres conventions fiscales* : en ce qui concerne les conventions fiscales autres que celles mentionnées ci-dessus et conclues avec d'autres membres du Cadre inclusif, un membre doit indiquer les raisons pour lesquelles la convention fiscale en question ne soulève pas de préoccupation importante en matière de chalandage fiscal. Lorsqu'une juridiction ne fournit pas ces informations pour une convention fiscale donnée, elle devra élaborer un plan afin d'inclure le standard minimum dans cette convention fiscale.
22. Dans le cadre du processus d'examen par les pairs :
- le Secrétariat prendra contact avec les juridictions qui ont conclu des conventions fiscales pour lesquelles un plan de mise en œuvre du standard minimum doit être élaboré ;
 - si une juridiction souhaite mettre en œuvre le standard minimum par l'intermédiaire de la règle du critère des objets principaux, et que certains ou la totalité de ses partenaires conventionnels sont déjà signataires de l'IM, le Secrétariat apportera son soutien à la juridiction et l'invitera à signer et à ratifier l'IM ; et
 - en ce qui concerne les conventions fiscales qui ne seront pas couvertes par l'IM ou qui ne font pas l'objet d'une déclaration générale relative à la négociation d'une règle détaillée de limitation des avantages, le Secrétariat engagera les parties à la convention à élaborer un plan, et si possible un plan conjoint, visant à mettre en œuvre le standard minimum.
23. Le plan devra préciser les modalités de mise en œuvre du standard minimum — par exemple, les juridictions devront :
- inscrire les conventions fiscales dans leur liste des conventions couvertes par l'IM ;
 - entreprendre des négociations bilatérales en vue de mettre en œuvre le standard minimum ; ou
 - signer et ratifier l'IM, et inscrire les conventions fiscales dans leur liste des conventions fiscales couvertes.

24. Si les juridictions n'ont pas élaboré de plan (ou si elles n'ont pas proposé de mettre à jour un plan existant) visant à mettre en œuvre le standard minimum avant la discussion par le GT1 du projet de rapport d'examen par les pairs, une recommandation les invitant à présenter un plan sera insérée dans le rapport d'examen par les pairs concernant la convention fiscale en question.

25. Une fois le plan mis en place, la juridiction fera un point chaque année en cas de changement. Les juridictions qui éprouveraient des difficultés à mettre en œuvre le plan pourraient signaler ces difficultés au Secrétariat.

26. Le Secrétariat collectera et analysera les réponses aux questionnaires d'examen par les pairs remplis 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 qualifiées de conformes aux termes de référence le sont réellement.

27. Le GT1 se réunira pour examiner un premier projet de rapport d'examen par les pairs, ainsi que les commentaires du Secrétariat, afin de remédier à toute difficulté ou discordance éventuelle.

28. Un rapport révisé d'examen par les pairs, tenant compte des délibérations du GT1 et des points de vue exprimés lors de sa réunion, sera préparé et envoyé aux délégués du GT1 dès que possible. Ce rapport, qui contiendra également des données statistiques agrégées fondées sur les réponses aux questionnaires d'examen par les pairs, ainsi que sur les questions débattues par le GT1 restées en suspens, sera révisé selon la procédure écrite afin qu'une version définitive soit élaborée avant la fin décembre et transmise aux membres du Cadre inclusif dans le cadre du rapport annuel d'examen par les pairs sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal.

29. Les examens auront lieu chaque année conformément aux étapes mentionnées ci-dessus.

30. La méthodologie suivie à cet effet pourrait être réexaminée au besoin, sachant que la prochaine révision est prévue en 2026.

Questions relatives à l'interprétation et à l'application qui pourraient se poser au cours de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal

31. Comme cela a déjà été indiqué, certains aspects de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal 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 du standard minimum par les juridictions membres du Cadre inclusif. Toute juridiction souhaitant soulever une question relative à la mise en œuvre du standard minimum 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 informant le Secrétariat, lequel veillera à ce que la question soit examinée lors de la prochaine réunion du GT1. Les questions posées et les réponses apportées par le Groupe de travail seront notifiées aux membres du Cadre inclusif sur le BEPS, puis examinées par lui dans le cadre de son examen du rapport annuel sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal qui sera produit par le GT1. Pour qu'une question puisse figurer dans ce rapport, elle devra avoir été portée à l'attention du Secrétariat en amont de la réunion du GT1 consacrée à l'examen du projet de rapport d'examen par les pairs.

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 le standard minimum de l'Action 6

32. Puisque l'inclusion du standard minimum dans une convention bilatérale existante concerne deux juridictions, il serait possible d'envisager un processus selon lequel une juridiction qui rencontrera des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction en vue de modifier une convention existante afin d'y introduire des dispositions conformes au standard minimum pourrait soulever la question auprès d'un organe chargé du suivi qui comprendrait des représentants des juridictions qui se sont engagées à mettre en œuvre le standard minimum.

33. Il importe toutefois de distinguer les cas dans lesquels des juridictions n'acceptent pas de modifier une convention afin de mettre en œuvre le standard minimum des cas dans lesquels:

- a) une juridiction n'accepte pas qu'une disposition anti-chalandage soit insérée dans une convention (soit la version détaillée de la règle de limitation des avantages complétée par un mécanisme visant les financements par des sociétés-relais, la règle du critère des objets principaux uniquement ou la règle de 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 faire figurer le standard minimum, mais n'est pas en mesure d'assurer une conclusion rapide et la ratification du protocole requis.

34. 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 le standard minimum] 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 [du standard minimum] ; il sera donc essentiel d'assurer un suivi de la mise en œuvre [du standard minimum].* » 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 le standard minimum.

35. 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'une autre juridiction qu'elle accepte de modifier une convention existante afin de mettre en œuvre le standard minimum sur le chalandage fiscal ait la possibilité d'en faire part au Secrétariat, qui veillera à ce que l'autre juridiction ait la possibilité de présenter sa position, et que la situation soit examinée à la prochaine réunion du GT1.

36. Toute situation dans laquelle le GT1 estime qu'une juridiction refuse de respecter son engagement de mettre en œuvre le standard minimum 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 du standard minimum sur le chalandage fiscal produit par le GT1. Pour qu'une question puisse figurer dans ce rapport, elle devra avoir été portée à l'attention du Secrétariat en amont de la réunion du GT1 consacrée à l'examen du projet de rapport d'examen par les pairs.

Confidentialité

37. Aucun passage d'un rapport ou de tout autre document produit dans le contexte du processus d'examen de la mise en œuvre du standard minimum 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 devrait être déclassifié. 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.

Références

OCDE (2015), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264278035-fr>.

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 (2019), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal*. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr>.

OCDE (2020), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal: Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/031184a6-fr>.

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

DOCUMENTS RÉVISÉS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS

Avril 2021