



IFA FRANCE /
International Fiscal Association

RECONSTRUCTION DU RESEAU CONVENTIONNEL

Matinée fiscale

Mercredi 13 janvier 2021

Introduction

- 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 ») signée à Paris le 7 juin 2017 a été ratifiée par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 (JO du 13 juillet 2018) et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019 pour la France
- L'IM, conjugué au plan BEPS, a modifié le réseau conventionnel français et mondial
- L'IFA a consacré le vol. 105 A des Cahiers de droit fiscal international 2020 à cette question
- Intervenants de la matinée fiscale :
 - Jessica di Maria, OCDE, Centre de politique et d'administration fiscales
 - Nicolas de Boynes, Avocat, Sullivan & Cromwell LLP, rapporteur français
 - Daniel Gutmann, Avocat, CMS Francis Lefevre Avocats, Professeur à l'Ecole de droit de la Sorbonne, rapporteur général

1. L'impact global du plan BEPS et de l'IM

1.1. Approche quantitative

- **95 juridictions** « couvertes » par l'IM
- **60 juridictions** ont ratifié l'IM
- Environ **1800 conventions fiscales** « couvertes » à être modifiées par l'IM lorsque la convention aura été ratifiée par toutes les juridictions couvertes
- Les dispositions de l'IM ont déjà pris effet à l'égard de plus de **600 conventions fiscales** (conclues entre juridictions qui ont ratifié l'IM avant la fin du mois de septembre 2020)
- **10-12 juridictions** pourraient joindre l'IM au cours des prochains mois
- **20-25 juridictions** devraient ratifier l'IM au cours des prochains mois
- Plus de **la moitié** du réseau conventionnel modifiée par l'IM

1.2.1 Les choix des Etats par rapport à l'IM

- Standards minimums BEPS:

- **Action 6 (Prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales)**

- Objet d'une convention fiscale: adoptée par la totalité des juridictions couvertes
 - Règle du critère des objets principaux (PPT): adoptée par la totalité des juridictions couvertes
 - Règle de limitation des avantages (LOB): adoptée par 12 juridictions couvertes

- **Action 14 (Règlement des différends)**

- Mise à jours et modifications aux dispositions concernant la procédure amiable par la totalité* des juridictions couvertes

- **Examens par les pairs:**

Toutes les juridictions membres du Cadre Inclusif BEPS; Action 6: Examen annuel; Action 14: Examen pays par pays. Obligation: mise en œuvre des standards minimums dans les conventions existantes et futures.

1.2.1 Les choix des Etats par rapport à l'IM

- **Entités transparentes (Art. 3 IM):** adopté par 43 juridictions couvertes
- **Entités ayant une double résidence (Art. 4 IM):** adopté par 51 juridictions couvertes
- **Élimination de la double imposition (Art 5 IM):** Option A ou B ou C adoptée par 25 juridictions couvertes
- **Transactions relatives au transfert de dividendes (Art. 8 IM):** adopté par 58 juridictions couvertes
- **Gains en capital –aliénation de droits et biens immobiliers (Art. 9 IM):** adopté par plus de 60 juridictions couvertes
- **Définition de l'établissement stable (Art. 12-15 IM):**
 - Art 12 IM : adopté par 62 juridictions couvertes
 - Art 13 IM: Option A ou B adoptée par 58 juridictions couvertes
 - Art 13(4) IM: adopté par 45 juridictions couvertes
 - Art 14 IM: adopté par 49 juridictions couvertes
- **Clause d'arbitrage (Partie VI IM):** adoptée par 31 juridictions couvertes; sujette aux réserves concernant le type de cas pouvant être soumis à l'arbitrage

1.2.2. Les motivations affichées par les Etats

- Pour signer l'IM
 - Lutte contre l'optimisation fiscale agressive internationale
 - Standardisation du réseau conventionnel
 - Supplément espéré de recettes fiscales
 - Considérations de politique générale
- Pour ne pas signer l'IM
 - Etats non membres du Cadre inclusif
 - Réticence politique à l'égard du multilatéralisme
 - Préférence pragmatique pour une approche bilatérale
 - Préexistence d'un réseau conventionnel contenant déjà des mesures BEPS
 - Difficultés anticipées de mise en œuvre

1.2.3. Les choix de la France

- Standard minimum
 - Option pour le critère de l'objet principal : conforme aux dispositions de droit interne
 - Préambule sur l'évasion et la fraude fiscale, avec option pour la référence à la coopération en matière fiscale
- Dispositions sur les hybrides : refusées par la France
 - Article 3 (entité transparente/opaque) : la position française traditionnelle sur les sociétés de personnes n'a pas été jugée compatible avec cet article → des clauses spécifiques devront être intégrées dans les conventions fiscales au fur et à mesure de leur renégociation (cf. Article 1.2 de la convention fiscale avec le Luxembourg)
 - Article 4 (double résidence) : la position de la France a été justifiée par l'incertitude sur les critères utilisés et par la lourdeur administrative liée à l'implication des autorités fiscales
 - Article 5 (méthode de l'exonération vs. crédit d'impôt): disposition jugée inutile car les conventions signées par la France font généralement appel à la technique du crédit d'impôt

1.2.3. Les choix de la France

- Dispositions anti-abus
 - Dividendes : période minimum de détention de 365 jours
 - Gains en capital : Critère de la prépondérance immobilière, appréciée sur une période de 365 jours – Exception fondée sur l'affectation à l'exploitation maintenue malgré la nouvelle définition de l'IM
 - Etablissement stable peu ou pas imposé (disposition refusée par la France): Refus justifié par les incertitudes sur l'éligibilité au traité dans les relations triangulaires
 - Clause de sauvegarde permettant d'imposer ses propres résidents (disposition refusée par la France) : Refus justifié par la pratique française du crédit d'impôt, suffisamment protectrice, et par le fait que la France n'impose pas les citoyens français non-résidents en France

1.2.3. Les choix de la France

- Etablissement stable
 - Notion d'agent dépendant (commissionnaire et entité intervenant dans la conclusion des contrats)
 - Activités préparatoires et auxiliaires : Choix pour l'option B, correspondant à la pratique conventionnelle française
 - Disposition anti-fractionnement : l'administration avait proposé de l'accepter mais finalement refusée à la suite des débats parlementaires
- Règlement des différends
 - Procédure amiable
 - Ajustement corrélatif
 - Arbitrage

1.2.4. La signature de l'IM n'est pas nécessairement un indicateur fiable de la politique conventionnelle d'un Etat

- Certains Etats ont signé la MLI mais ne couvrent qu'un faible pourcentage de leurs conventions fiscales
 - Autriche (38 sur 88), Allemagne (35 sur 96), Japon (39 sur 71), Norvège (28 sur 84) et Suisse (12 sur 105).
 - Raisons variables selon les Etats : préférence pour une révision bilatérale ; exclusion des conventions en cours de négociation ; désaccord avec l'OCDE au sujet de la portée réelle de l'IM (« amending view » vs « coexisting view »)
- Certains Etats ont signé la MLI mais ne sont en réalité liés que par le standard minimum

1.2.4. Influence de l'IM sur la convention entre la France et le Luxembourg

- Clause anti-abus générale
- Durée de détention pour la RAS sur dividendes
- Prépondérance immobilière
- Agent dépendant
- Activités préparatoires ou auxiliaires
- Disposition anti-fractionnement
- Procédure amiable

1.3. L'impact du plan BEPS sur la politique fiscale des Etats non signataires de l'IM

- Mise à jour des modèles de conventions fiscales (OECD et ONU) et inclusion des mesures BEPS relatives aux conventions fiscales
- Trois juridictions couvertes par l'IM et non membres du Cadre Inclusif sur le BEPS
- Inclusion des standards minimums dans la quasi-totalité des « nouvelles » conventions fiscales
- Inclusion des mesures similaires aux dispositions relatives à la définition d'établissement stable par plusieurs pays en voie de développement
- Incidence du moment où a débuté la négociation de ces nouvelles conventions fiscales (pré-BEPS vs post-BEPS vs « post-modèles »)

2. La mise en œuvre concrète de l'IM

2.1. Les modalités d'introduction de l'IM dans les ordres juridiques

- Des modalités très variables selon les Etats
 - Procédure
 - Ratification parlementaire
 - Avec ou sans consultation de comités parlementaires spécialisés, des représentants des entreprises, d'une Cour constitutionnelle etc.
 - Ratifications parlementaires dans certains Etats fédéraux
 - Pas de ratification parlementaire dans certains Etats
 - Objet du contrôle exercé par le Parlement
 - L'IM seul
 - L'IM et les conventions fiscales modifiées
 - L'IM et la note explicative
 - Impact sur le statut juridique de la note explicative : droit « mou » dans la plupart des Etats (« moyen complémentaire d'interprétation » au sens de l'art. 32 de la Convention de Vienne) mais droit « dur » dans les Etats où la note a été explicitement approuvée par le Parlement

2.1. Les modalités d'introduction de l'IM dans les ordres juridiques

- Variabilité des choix faits au regard des modifications ultérieures
- IM: Modifications limitées permises suite à la ratification:
 - Ajout de Conventions fiscales couvertes
 - Retrait/remplacement de réserves
 - Notifications additionnelles
- Différentes approches selon l'ordre juridique:
 - Ratification de l'IM et de la Position sur l'IM
 - Ratification de l'IM et des choix en matière de politiques fiscales
 - Ratification de l'IM dans sa totalité (et délégation de pouvoirs relatifs à la Position sur l'IM et des choix en matière de politiques fiscales)
- Impacts sur les effets et l'application de l'IM

2.2.1 Version synthétisée vs version consolidée

- L'OCDE recommande aux Etats de publier des versions synthétisées des conventions fiscales couvertes
 - Le texte original de l'IM est alors reproduit dans un encadré inséré après les dispositions pertinentes de la convention bilatérale
 - La publication d'une version synthétisée intervient pour des raisons « pédagogiques » (rapport australien) ou « de courtoisie » (rapport autrichien)
 - Les versions synthétisées n'ont pas de valeur juridique
 - En cas de conflit avec le texte de l'IM, celui-ci prévaut (ce qui est généralement indiqué dans la version synthétisée)
 - La question bien française de l'opposabilité de la doctrine administrative ne trouve d'écho que dans deux rapports nationaux (argentin et norvégien) ; idée de protection du contribuable de bonne foi
 - Les versions synthétisées sont généralement élaborées conjointement par les Etats parties...
 - ... mais pas toujours : les versions ne coïncident donc pas forcément (ex. des conventions entre l'Inde et plusieurs de ses partenaires : Japon, Royaume-Uni, Singapour)
- La France adopte une approche autonome

2.2.2. Liste des conventions fiscales consolidées publiées par l'administration fiscale

- Autriche
- Belgique
- Canada
- Chypre
- Emirats Arabes Unis
- Finlande
- Géorgie
- Inde
- Irlande
- Islande
- Israël
- Japon
- Lettonie
- Lituanie
- Malte
- Monaco
- Nouvelle-Zélande
- Pays-Bas
- Pologne
- Portugal
- Royaume-Uni
- Russie
- Serbie
- Singapour
- Slovaquie
- Slovénie
- République tchèque
- Ukraine

2.3.1. Impact du plan BEPS et de l'IM sur l'interprétation des conventions

- Distinguer entre interprétation de l'IM et interprétation des conventions fiscales couvertes
 - Impact de cette distinction sur la portée de la note explicative de l'IM : « Si la présente Note explicative vise à préciser comment la Convention modifie les Conventions fiscales couvertes, elle n'est pas destinée à l'interprétation des mesures BEPS sous-jacentes (sauf en ce qui concerne les dispositions relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant et prévues aux articles 18 à 26 de la Convention, tel que mentionné ci-après aux paragraphes 19 et 20) » (§ 12)

2.3.1. Impact du plan BEPS et de l'IM sur l'interprétation des conventions

- Exemples de questions pratiques liées à l'interprétation de l'IM en tant que tel :
 - Désaccord potentiel sur les **modalités du remplacement (total ou partiel)** d'une clause d'une convention fiscale couverte par une clause de l'IM (v. rapport japonais, note 32)
 - Désaccord sur le point de savoir si **le préambule rédigé par l'IM remplace un préambule préexistant dans une convention bilatérale ou s'y ajoute** (Inde/Singapour)
 - Désaccord sur la **possibilité pour un Etat d'émettre sur une réserve sur un article au motif que la convention contient déjà une clause similaire à celle de l'IM** (ex : art. 17 sur ajustements corrélatif permet de faire une réserve s'il existe déjà un mécanisme d'ajustement corrélatif obligatoire ; mais quid si la convention fiscale couverte prévoit un mécanisme présenté comme optionnel?)
 - **Plus généralement difficulté de conférer à une réserve un rôle dans l'interprétation d'un traité** : si la réserve est justifiée par le fait que le traité comporte déjà la disposition prévue dans l'IM, alors la réserve révèle l'interprétation du traité en sa forme antérieure (et même des conventions fiscales non couvertes) ; mais la réserve peut être justifiée par des raisons de politique fiscale

2.3.1. Impact du plan BEPS et de l'IM sur l'interprétation des conventions

- Les rapports élaborés dans le cadre du plan BEPS sont un outil d'interprétation des conventions modifiées par l'IM
 - Note explicative, § 12 : l'IM « a pour objet et pour but la mise en œuvre des mesures BEPS relatives aux conventions fiscales. Les commentaires élaborés dans le cadre du Projet BEPS et inclus dans l'Ensemble final BEPS sont particulièrement pertinents à cet égard. Il convient de souligner que si, dans certains cas, comme indiqué ci-dessous, les dispositions de la Convention diffèrent quant à la formulation des dispositions modèles élaborées au cours du Projet BEPS, ces modifications ne visent pas à changer le contenu de ces dispositions, sauf mention contraire. Elles visent plutôt à mettre en œuvre les mesures BEPS dans le contexte d'un instrument multilatéral applicable à un large éventail de conventions existantes ».
 - Analyse : influence par ricochet des rapports BEPS
 - Ils influent sur l'IM qui a « pour objet et pour but » de les mettre en œuvre (art. 31 Conv. Vienne)
 - ... et l'IM a pour effet d'entraîner une modification des conventions fiscales bilatérales
 - Objections :
 - Les rapports BEPS sont souvent rédigés en termes généraux
 - Les rapports BEPS datent de 2015 ; leur contenu n'a pas été intégralement repris dans l'IM, la note explicative, le modèle OCDE de 2017 et ses commentaires

2.3.1. Exemple de l'imbrication entre sources d'interprétation post-IM

- La Convention du 19 juin 2008 entre la France et le Royaume-Uni comportait de « mini-clauses générales anti-abus » applicables à certains revenus (dividendes, intérêts, redevances).
- Ces clauses n'existent plus dans la version consolidée publiée sur impots.gouv.fr qui reproduit dans un encadré la clause générale anti-abus (« droit aux avantages de la convention »)
- Explication : art. 7. 2. de l'IM :
 - Le paragraphe 1 s'applique **à la place** ou **en l'absence** de dispositions d'une Convention fiscale couverte qui refusent tout ou partie des avantages qui seraient prévus par la Convention fiscale couverte lorsque l'objet principal ou l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction, ou de toute personne concernée par un montage ou une transaction, était d'obtenir ces avantages.
- Observations :
 - La clause générale anti-abus de l'IM n'est pas formulée de façon identique à l'art. 11.6 mais la remplace
 - La clause générale anti-abus figure désormais dans le modèle OCDE 2017 et fait l'objet de nombreux commentaires sous l'art. 29.9 du modèle
 - ➔ les commentaires 2017 pourront-ils éclairer la clause anti-abus pour les faits générateurs d'impôt **postérieurs** au 1.1.2019 (entrée en vigueur IM) et pour des faits générateurs **antérieurs** (au motif que contenu de l'IM = contenu de la convention de 2008 + prise en compte des commentaires OCDE postérieurs grâce à la décision *Conversant* du CE?)

2.3.2. CE, plén. fisc., 11 décembre 2020, Conversant

- Contexte tel que décrit par le rapporteur public:
 - « Inadéquation de la notion traditionnelle d'établissement stable à l'économie numérique »
 - Premier pilier des travaux de l'OCDE / proposition de directive sur la présence numérique significative / « taxe GAFA »
 - Article 12 de l'Instrument Multilatéral

→ « Peu de résultats tangibles »

→ Le Conseil d'Etat est appelé à utiliser la « plasticité du droit traditionnel »
- Le précédent Google : l'administration obtient gain de cause sur le terrain des prix de transfert, en usant de la menace pénale

2.3.2. CE, plén. fisc., 11 décembre 2020, Conversant

- Une situation factuelle « plus extrême » que celle de l'arrêt Google (rapp. pub.)
 - contrats négociés avec les clients par les salariés de la filiale française
 - la validation des contrats par la société irlandaise est « purement formelle », la signature est « automatique »
- Pour le CE, le critère de la qualification de l'agent dépendant n'est pas la conclusion formelle du contrat au nom de la société irlandaise mais la **décision sur l'opportunité de conclure un contrat**, qui est ensuite automatiquement validé par la société irlandaise.
- Rappr. du critère de la localisation de la prise de décision pour la détermination du siège de direction effective

2.3.2. Quel fondement juridique ?

- Pas de requalification des termes du contrat
 - Les professeurs Deboissy et Wicker avaient proposé d'utiliser les règles de la simulation pour requalifier le contrat
 - Malgré les termes du contrat, les parties auraient entendu autoriser la filiale française à conclure les contrats avec les clients
 - Le contrat était formé par l'accord donné par la filiale française pour le compte de la société irlandaise (consensualisme)
 - La signature du contrat par la société irlandaise diffère l'exécution du contrat, et non sa formation. La signature ne traduit « qu'un pouvoir de vérification » par la société irlandaise
 - Approche juridique conforme à la jurisprudence Zimmer (qui avait réservé le cas de la simulation si les termes du contrat ne correspondaient pas aux « autres éléments de l'instruction » - Rappr. exercice « en fait » des pouvoirs d'engager dans l'arrêt Interhome)
- Le rapporteur public ne récuse pas cette approche dans son principe mais le contrat était en l'espèce soumis au droit irlandais

2.3.2. Quel fondement juridique ?

- Le Conseil d'Etat retient une interprétation « sui generis » de la notion de « pouvoir d'engager », qui s'écarte de l'analyse juridique du mandat
 - Le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise (article 2.9 de la convention) doit s'interpréter comme le **pouvoir de décider de l'opportunité** de conclure le contrat
 - Interprétation fondée non pas sur la qualification juridique d'une relation d'agent mais sur le pouvoir effectif conféré à la filiale française, compte tenu du caractère « purement formel » de la validation par la société irlandaise
- Les commentaires OCDE sont appelés au soutien de cette interprétation
 - Alors qu'ils sont postérieurs à la signature de la convention. Mais s'agit-il d'une si grande évolution par rapport à la « valeur persuasive » déjà reconnue aux commentaires postérieurs (P. Martin) ?
 - Alors que l'Irlande a refusé l'article 12 de l'instrument multilatéral : peut-il s'agir de la commune intention des parties à la convention ?

2.3.2. L'installation fixe d'affaires

- Fondement également suggéré par le rapporteur public mais non retenu par le Conseil d'Etat
- Rappr. CE 31 mars 2017 Estienne d'Orves
- L'installation fixe d'affaires serait caractérisée si la filiale française « fait en réalité presque tout le travail de la société étrangère » (rapp. pub.)
- Pourtant, même si tel est le cas, peut-on en conclure que la société étrangère exerce elle-même une activité en France?
 - Si on exclut le cas où la filiale française est un agent de la société étrangère (car l'installation fixe d'affaires ne serait que la conséquence de la caractérisation d'un agent dépendant)
 - Si on exclut le cas où la société étrangère a son siège de direction effective en France.

2.3.2. Une portée limitée aux « cas extrêmes » ?

- L'arrêt du Conseil d'Etat concerne « le cas limite où la signature au sein de l'entreprise étrangère revêt un caractère formel » (rapp. pub.)
- Quid dans la situation où la société étrangère refuse certains contrats (cf. affaire Google)?
- Même champ d'application que l'article 12 de l'instrument multilatéral, visant le « rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante » ?
- Y a-t-il encore une place pour l'abus de droit dans les situations où l'approbation de la société étrangère n'est pas purement formelle ?
- Quel impact sur les structures de commissionnaire ?