

# EXPERTISES

## ORGANISATION



PAR  
**JÉRÔME BOGAERT**  
ASSOCIÉ GÉRANT, HARMONY  
REPRÉSENTANT DE LA DFCG  
AU COMITÉ FISCAL DE L'IAFEI

## Plan d'actions BEPS Vers une modernisation de la fiscalité internationale ?

En publiant le 16 septembre dernier les rapports et projets de rapport afférents à 7 des 15 actions contenues dans le plan « BEPS », l'OCDE a désormais passé la vitesse supérieure en matière de lutte contre l'érosion des bases fiscales et des transferts de bénéficiaires.

**L**ors d'une première série de trois articles parus dans cette même revue de septembre à novembre 2013, nous avons dressé un panorama des mesures prises et attendues, tant au niveau français qu'international, pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. En particulier, nous avons mis l'accent sur le plan d'actions mis en œuvre par l'OCDE, avec le soutien actif du G20, pour s'attaquer à l'érosion des bases d'imposition et aux transferts de bénéficiaires (l'acronyme anglais étant « BEPS »).

Parmi les 15 actions à mener en ce sens, telles qu'elles ont été identifiées par le Comité des affaires fiscales de l'Organisation, 7 d'entre elles ont désormais fait l'objet de travaux approfondis ayant donné lieu à des rapports ou des préconisations plus ou moins controversés, et à des consultations publiques n'ayant pas permis de dégager un réel consensus sur les solutions à apporter. L'objet de cet article en deux parties est de faire un point d'étape sur ce

processus<sup>1</sup>, et de partir des constats et recommandations figurant dans ces documents pour essayer d'anticiper quelques tendances qui semblent déjà se dégager quant à l'évolution à venir de la fiscalité internationale.

### LES RÉSULTATS ATTENDUS DU PROJET BEPS À COURT TERME

Le tableau illustre l'avancée des travaux et leur traduction prévue pour fin septembre 2014.

Le plan d'actions se déroule donc à peu près conformément au planning prévu au mois de septembre 2013, qui prévoyait que les actions 1, 2, 6 et 13 soient finalisées dès septembre 2014. Toutes ont déjà fait ou vont faire l'objet d'un rapport tenant compte en partie des commentaires formulés par écrit ou lors des consultations publiques, tandis que le programme de travail sur l'action 5 va se poursuivre jusqu'en décembre 2015. Sauf pour les actions 1 et 15, les rapports

définitifs ne seront toutefois émis que les travaux sur l'ensemble des actions prévues auront abouti, soit à l'automne 2015, pour faire en sorte que l'ensemble soit cohérent. Chaque document analyse les problématiques posées et propose des solutions à mettre en place, soit par les Etats membres à leur niveau national, soit dans un cadre bilatéral à l'occasion de la signature des conventions fiscales entre Etats ou de leur renégociation, soit dans un contexte multilatéral notamment en matière de prix de transfert.

À ce stade, aucune des mesures envisagées n'a un caractère contraignant. Il s'agit plus d'un canevas donnant des indications et des lignes directrices aux Etats pour modifier tant leur législation domestique que les conventions fiscales internationales. Chacun restera donc libre de transposer plus ou moins fidèlement les nouvelles règles édictées, sans qu'aucun calendrier ne soit donné dans ces rapports élaborés par des

groupes de travail dont ce n'est pas le rôle. Il est néanmoins probable que le Conseil des ministres, voire des chefs d'Etat et de gouvernement de l'Organisation, se saisira ensuite de ces documents pour tenter de trouver un consensus suffisant sur des délais raisonnables de mise en place des mécanismes correctifs suggérés.

### VERS UNE REFONTE DES CONVENTIONS FISCALES BILATÉRALES AUX EFFETS DISPROPORTIONNÉS

Les différents rapports et projets de rapports (appelés « instruments ») déposés à ce stade laissent penser que le modèle de convention fiscale bilatérale développé par l'OCDE, qui inspire de nombreuses conventions fiscales bilatérales, va être modifié sur plusieurs points-clés.

Tout d'abord, les objectifs de telles conventions vont être clarifiés dès le titre et le préambule, qui vont donc être rédigés en ce sens : il s'agit désormais de préciser immédiatement qu'elles ont pour but d'éviter les double-impositions, certes, mais aussi de prévenir l'évasion fiscale et donc en aucun cas de créer artificiellement des opportunités d'échapper à l'impôt, voire de bénéficier de doubles déductions<sup>2</sup>. En particulier, le projet de rapport rappelle que, si un Etat renonce à son droit d'imposer un bénéficiaire ou un revenu, c'est en partant du principe que ce bénéficiaire ou ce revenu est bien imposé dans l'Etat contrepartie. En termes de politique fiscale, il réaffirme

### Planning des travaux du projet BEPS

Action	Libellé	Publication du projet de rapport	Publication des commentaires	Consultation publique	Résultat
<b>1</b>	Relever les défis fiscaux de l'économie numérique	24/03/14	23/04/14	24-25/04/14	Rapport sur les problèmes identifiés et les mesures correctrices proposées
<b>2</b>	Neutraliser les effets des montages hybrides	19/03/14	07/05/14	15/05/14	Recommandations sur les règles nationales et conventionnelles à modifier/compléter
<b>5</b>	Lutter contre les pratiques fiscales dommageables	N/A	N/A	N/A	Rapport intermédiaire sur l'examen des régimes en vigueur
<b>6</b>	Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales	14/03/14	11/04/14	14-15/04/14	Idem action 2
<b>8</b>	S'assurer que les prix de transfert sont cohérents avec la création de valeur : incorporels	30/07/13 (rapport révisé)	Mars 2014	Mai 2014	Modifications de règles de calcul des prix de transfert applicables aux incorporels
<b>13</b>	Réexaminer la documentation des prix de transfert	30/01/14	03/03/14	19/05/14	Documentation des prix de transfert et modèle de déclaration pays par pays
<b>15</b>	Elaborer une convention fiscale multilatérale	N/A	N/A	N/A	Rapport sur la faisabilité d'une telle convention

également l'absolue nécessité de renforcer la coopération entre Etats en multipliant les échanges d'informations à caractère financier et fiscal<sup>3</sup>.

Partant de ce rappel de principes louables qui font quasiment l'unanimité, les propositions concrètes qui en découlent quant à l'évolution souhaitée des conventions fiscales bilatérales laissent parfois perplexes, voire pantois, comme les 3 exemples ci-dessous l'illustrent.

Ainsi, une plus grande liberté de décision serait laissée aux Etats pour arbitrer entre deux pays de résidence (notion de « *dual resident company* ») : lorsqu'une société donnée peut être considérée comme résidente de chacun des deux Etats concernés au vu des dispositions de la convention fiscale bilatérale applicable, son siège de direction effective ne serait plus nécessairement le seul critère d'appréciation pour trancher. Selon la nouvelle mouture de l'article 4 (3) de la Convention modèle OCDE, proposée dans le projet de rapport sur l'action 6<sup>4</sup>, les autorités compétentes des Etats impliqués devraient alors s'efforcer de parvenir à un accord fixant le pays de résidence de cette société, en

fonction certes de son siège de direction effective, mais aussi de son lieu d'immatriculation et de tout autre critère qui leur paraîtrait pertinent !

Cette rédaction fait naturellement l'objet de beaucoup de critiques. Les Etats en cause n'ont en effet aucune obligation de se mettre d'accord, et aucun délai n'est fixé pour que ce soit le cas. De plus, en l'état, la rédaction adoptée leur laisserait en réalité toute latitude pour privilégier tel ou tel critère, pas nécessairement connu qui plus est, par rapport à un autre, et ce sans avoir aucune justification à fournir quant aux raisons ayant motivé leur choix. Il s'agirait donc ni plus ni moins que du fait du prince, ce qui est bien entendu inacceptable pour les entreprises qui ont besoin d'un minimum de sécurité juridique et de cohérence sur ce sujet crucial pour établir leur charge globale d'impôt.

Mais la proposition figurant dans ce document va encore plus loin : en l'absence de compromis entre Etats, la société concernée ne pourrait plus bénéficier d'aucune des réductions et exonérations prévues par la convention bilatérale applicable sans l'accord des

deux Etats, et alors même que ces derniers n'auraient aucune contrainte juridique pour parvenir à un tel compromis ! Cela signifierait donc que toute société dans cette situation pourrait se voir redresser dans un des deux Etats, voire les deux, pendant que ceux-ci négocient sur son cas, sans qu'aucune procédure d'ajustement corrélatif permettant de limiter des conséquences dommageables de tels procédés ne soit prévue à ce stade.

Cette partie du projet de rapport devrait être modifiée d'ici septembre 2015, à l'issue des travaux complémentaires prévus, au vu du tollé qu'elle a suscité, mais l'idée de base de gérer la situation des sociétés présentant une double résidence fiscale potentielle au cas par cas pour que les Etats concernés soient en mesure de corriger les quelques abus qui ont pu être constatés en la matière devrait être maintenue. Dès lors, le triple objectif à atteindre doit être d'imposer aux deux Etats impliqués de trouver un accord sur le pays de résidence dans un délai aussi court que possible, sur la base de critères objectivement fixés par les textes internationaux, et de prévoir, dès l'accord conclu,

une procédure rapide et efficace d'ajustement corrélatif pour corriger les phénomènes de double imposition qu'un tel conflit aurait pu entraîner pendant la période transitoire.

Autre exemple de dérive potentielle : l'extension non maîtrisée de la notion d'établissement stable préconisée dans le projet de rapport sur l'action 1 afférent aux nouveaux défis posés par l'économie numérique. Il est par exemple proposé de supprimer la quasi-totalité des exceptions permettant d'échapper à la reconnaissance d'un tel établissement (stockage...) pour ne conserver que la notion d'activités préparatoires et auxiliaires<sup>5</sup>. Mais au-delà, ce document prévoit surtout d'introduire la notion de présence digitale significative, voire d'établissement virtuel, pour caractériser un établissement stable<sup>6</sup>.

Même si la liste des paramètres qui pourraient être pris en compte pour établir une présence digitale significative comprend 8 critères, sa précision est insuffisante pour donner une sécurité juridique adéquate aux sociétés potentiellement concernées. Le même risque est encore amplifié avec le concept d'établissement stable virtuel.

En réalité, ces établissements « du troisième type » pourrait multiplier les cas de reconnaissance non justifiée, et donc de double imposition des mêmes bénéficiaires.

Là encore, les critiques adressées à ce projet sur ce point sont nombreuses. En substance, s'il paraît effectivement indispensable d'élargir la notion d'établissement stable pour éviter certaines situations manifestement abusives dans ce domaine, une telle extension peut très certainement se faire en étendant la définition générale plutôt qu'en créant de nouvelles catégories d'établissements, qui concerneraient en plus seulement quelques secteurs d'activités spécifiques en contradiction avec le principe de neutralité posé lors de la conférence d'Ottawa de 1998 sur le commerce électronique et dont la pertinence a été validée dans le cadre des travaux récents.

Dernier exemple : l'apparition de clauses anti-abus renforcées et aux contours encore mal définis, dans le but de lutter contre le « *treaty shopping* ». En la matière, le projet de rapport relatif à l'action 6 prévoit non seulement de généraliser la clause limitant le bénéfice de la convention applicable aux personnes qualifiées en s'inspirant très largement de celles déjà en vigueur dans nombre de conventions signées par les Etats-Unis ou la Grande-Bretagne<sup>7</sup>, mais aussi d'introduire dans la Convention modèle OCDE une clause anti-abus dont l'esprit se rapprocherait de l'abus de droit que nous connaissons bien en France<sup>8</sup>.

Mais le champ de cette clause anti-abus, telle qu'elle est pour l'instant proposée, pourrait encore largement dépasser celui de notre abus de droit si elle était interprétée de façon extensive par les Etats, ce que certains d'entre eux ne manqueraient certainement pas de faire. En effet, la rédaction

retenue à ce stade écarterait l'application des dispositions de la convention bilatérale concernée dès lors qu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances de l'espèce, que l'obtention des avantages conventionnels par les parties concernées est un de leurs objectifs principaux. Cette rédaction volontairement très extensive est parfaitement assumée par les auteurs du projet de rapport, qui précisent bien qu'obtenir le bénéfice des dispositions conventionnelles peut très bien ne pas être le seul but, ou même le but essentiel, de l'opération ou de la transaction en cause, mais qu'il suffit que cela soit un des objectifs principaux de celle-ci<sup>9</sup>.

Cela rappelle furieusement la tentative du gouvernement français d'élargir la notion d'abus de droit dans le cadre de la loi de finances pour 2014. Il était prévu de faire entrer non seulement les opérations à but exclusivement fiscal dans le champ de cette disposition, comme c'est déjà le cas dans le cadre actuel, mais aussi celles à but principalement fiscal. Mais dans sa grande sagesse, le Conseil Constitutionnel a censuré cette mesure, estimant qu'elle laissait une marge de manœuvre et d'interprétation trop importante à l'administration fiscale française.

On peut espérer que les auteurs du rapport sur l'action 6, ou en tout cas les Etats eux-mêmes lors de l'introduction d'une telle clause, suivront la même voie et limiteront donc le champ de la clause anti-abus qui verra certainement le jour dans nombre de conventions fiscales bilatérales nouvelles ou renégociées à l'avenir. On ne peut que leur conseiller de le restreindre aux opérations au caractère manifestement abusif, sans l'étendre à celles dont une des caractéristiques est d'aboutir à une optimisation fiscale qui est, dans beaucoup

de cas, plus une résultante qu'une motivation première. Sinon, comme l'a souligné le Conseil Constitutionnel lors de l'examen de la LF 2014, le risque serait grand de voir cet instrument de lutte contre l'évasion fiscale appliqué sans discernement par certains Etats, et donc dépasser très largement son champ d'application naturel et légitime.

La relative inertie résultant des compromis nécessaires entre les intérêts divergents des multiples Etats membres ne doit pas laisser penser que le statu quo va perdurer encore de nombreuses années. En effet, aiguillonnés par leurs contraintes budgétaires croissantes, un certain nombre de pays vont prendre les devants et instaurer tout ou partie des mesures préconisées de façon anticipée par rapport au calendrier de l'OCDE, notamment l'Union Européenne en général et la France en particulier.

Ainsi, la récente décision du Conseil Européen de l'UE<sup>10</sup> entérinant un amendement à la Directive mère-fille<sup>11</sup> traduit parfaitement cette attitude volontariste : les ministres des pays membres ont décidé que l'exonération des dividendes reçus dans le pays où réside la société bénéficiaire de la distribution ne sera accordée que si les paiements correspondants n'ont pas donné lieu à charges déductibles dans le pays de résidence de la filiale distributrice,

et ont fixé au 31 décembre 2015 la date-limite de transposition par les Etats dans leur droit interne de cette nouvelle disposition.

En tout état de cause, ces travaux déboucheront notamment sur une profonde évolution tant de la lettre que de l'esprit des conventions fiscales bilatérales pour les adapter aux évolutions majeures de l'économie de notre temps. Les exemples précités montrent néanmoins la nécessité de bien encadrer ces ajustements pour éviter des dérives qui pourraient aller à l'encontre des objectifs fixés et entraîneraient des conséquences dommageables disproportionnées par rapport aux buts recherchés, notamment dans les pays peu habitués à manier des notions comme l'abus de droit, l'établissement stable ou encore la double résidence.

En outre, tout cela ne pourra se faire dans de bonnes conditions que si la coopération entre Etats ne vise pas qu'à prévenir la fraude et l'évasion fiscale, mais aussi à garantir l'absence de doubles impositions et plus généralement l'apparition d'entraves fiscales injustifiées au développement des échanges internationaux. Le renforcement de cette coopération est un autre axe majeur d'évolution de la politique fiscale internationale et des pratiques qui en découlent, et fera l'objet de la suite de cet article à paraître dans le prochain numéro. ●

1. C'était le thème 2014.

2. Action 6, pages 98 à 101 du projet de rapport du 16 septembre 2014.

3. Action 6, pages 102 et suivantes du projet de rapport du 16 septembre 2014.

4. Action 6, § 39 page 80 du projet de rapport du 16 septembre 2014.

5. Action 1, § 8.2.1.1 page 143 du rapport du 16 septembre 2014.

6. Action 1, § 8.2.1.2 pages 143 et suivantes du rapport du 16 septembre 2014.

7. Action 6, pages 24 à 65 du projet de rapport du 16 septembre 2014.

8. Action 6, pages 66 à 74 du projet de rapport du 16 septembre.

10. Prise lors de la réunion du Conseil des ministres des finances à Luxembourg le 20 juin 2014.

11. Directive 2011/96/EU.