



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

# La convention multilatérale de l'OCDE : la montagne accouchera-t-elle d'une souris ?

Cette convention, contenant 39 articles et comptant 50 pages, est censée donner aux administrations un nouvel outil performant de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, et favoriser l'application cohérente des règles correspondantes au niveau international. Qu'en est-il au vu de son contenu et des explications données notamment sur l'approche retenue pour y aboutir ?

**L**e 24 novembre 2016, l'OCDE publiait un communiqué annonçant fièrement que plus de cent pays avaient participé aux négociations pour la conclusion d'un instrument multilatéral ayant pour objet de mettre rapidement en œuvre une série de mesures relatives aux conventions fiscales bilatérales pour actualiser les règles internationales en la matière, et réduire les possibilités d'évasion fiscale par les entreprises multinationales.

L'Organisation y précisait que ce nouvel instrument, que nous appellerons la « Convention », est destiné à transposer les résultats du projet sur l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéfices (le « Plan BEPS ») dans plus de 2 000 conventions bilatérales à l'échelle mondiale. Elle y dévoilait également qu'une cérémonie de signature rassemblant les représentants au plus haut niveau de tous les pays impliqués se tiendrait à Paris en juin 2017.

### LES BÉNÉFICES DOIVENT ÊTRE IMPOSÉS LÀ OÙ LA VALEUR EST CRÉÉE

Elaboré par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE et approuvé par les dirigeants du G20 en septembre 2013, le Plan BEPS identifiait 15 actions à engager pour apporter une réponse globale aux pratiques abusives d'évasion et de fraude fiscales, et fixait des délais pour la réalisation de ces actions. En particulier, l'action 15 de ce plan analysait la possibilité d'élaborer un instrument multilatéral en vue de déployer les mesures BEPS relatives aux conventions

fiscales, essentiellement issues des actions 2, 6, 7 et 14. Un tel outil devait permettre aux juridictions qui le souhaitaient de mettre en œuvre les mesures mises au point dans le cadre des travaux relatifs au Plan BEPS et de modifier en conséquence leurs conventions fiscales bilatérales. Après deux années de travaux, chacune des 15 actions a fait l'objet d'un rapport final en septembre 2015, l'ensemble de ces rapports ayant été entériné par le Conseil de l'OCDE et par les dirigeants du G20 en novembre 2015.

Un an après leur adoption, la « convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures liées aux conventions fiscales et destinées à prévenir l'évasion fiscale et les transferts de bénéfices », telle que cette Convention est officiellement intitulée, a donc vu le jour.

La note explicative rendue publique par l'OCDE insiste bien, dès son introduction, sur le double objectif de ce document : il s'agit, certes, de « garantir l'imposition des bénéfices là où s'exercent réellement les activités économiques qui génèrent ces bénéfices et là où la valeur est créée », mais aussi « d'offrir aux entreprises une sécurité accrue grâce à la réduction du nombre de différends relatifs à l'application des règles fiscales internationales et à une harmonisation des obligations de conformité » : d'un côté le bâton pour supprimer les failles repérées dans le système fiscal international qui ont permis à certains groupes multinationaux de faire descendre leur taux effectif d'imposition de façon artificielle à un niveau manifestement trop bas ;

de l'autre la carotte pour donner une meilleure visibilité aux entreprises en matière de politique fiscale lors de leur développement à l'international.

### LA CONVENTION REND LES RÈGLES DE FISCALITÉ INTERNATIONALE PLUS COMPLEXES

Pour parvenir à ce double objectif, l'alternative était la suivante : par souci de simplification, la Convention aurait purement et simplement remplacé toutes des conventions bilatérales en vigueur pour les Etats signataires, et fixé l'ensemble des règles applicables en matière de fiscalité internationale, quels que soient les Etats signataires concernés par les transactions en cause. Dans ce scénario, on aurait alors abouti à un seul document au lieu des 2 000 existants aujourd'hui !

Il aurait alors fallu, en sus des dispositions ciblées résultant du Plan BEPS qui y figurent, intégrer dans la Convention toutes les dispositions du Modèle OCDE ne faisant l'objet d'aucune modification particulière en vertu dudit plan.

Si cette solution était techniquement possible, elle présentait toutefois plusieurs inconvénients : tout d'abord, elle excédait sensiblement la mission assignée lors de la mise en place du Plan BEPS, dès lors qu'il n'avait jamais été question de supprimer les conventions bilatérales existantes ; ensuite, une telle accumulation de dispositions l'aurait rendue extrêmement touffue, et donc très difficile à bien maîtriser tant pour les entreprises que pour les administrations ou les praticiens ; enfin et surtout, elle ne permettait plus à chaque Etat d'adapter les règles ainsi fixées au contexte spécifique de ses relations bilatérales avec l'autre Etat concerné et à la politique fiscale globale qu'il souhaitait mener.

En conséquence, l'option retenue traduit donc une ambition plus modeste, bien que très novatrice malgré tout : la Convention s'appliquera en parallèle avec les conventions fiscales existantes, dont elle modifiera l'application afin de mettre en œuvre les mesures spécifiques destinées à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales dans un contexte international, telles qu'elles ont été identifiées dans le cadre des rapports du Plan BEPS de septembre 2015. Elle ajoute ainsi encore une couche à un millefeuille dans lequel il est déjà bien difficile de se retrouver, mais présente l'avantage d'offrir plus de flexibilité aux Etats signataires pour traduire lesdites mesures.

### UN CADRE À GÉOMÉTRIE VARIABLE QUI DONNE BEAUCOUP DE FLEXIBILITÉ AUX ETATS SIGNATAIRES ET PRÉSERVE LEUR SOUVERAINÉTÉ FISCALE

La Convention aménage cette souplesse de différentes façons.

• **Tout d'abord, chaque Etat signataire doit indiquer les conventions fiscales bilatérales** auxquelles il souhaite voir la Convention s'appliquer.

## LA RÉFÉRENCE POUR VOS FORMATIONS FINANCE-GESTION



- Des professionnels de vos métiers assurent les formations
- Un comité de dirigeants financiers valide le contenu et la formation
- Partage d'expérience entre pairs, avec l'éclairage d'un professionnel
- Des formations certifiées pour leur qualité



DFCG  
FORMATION

Contact : Valérie Saint-Yves au 01.70.36.34.97  
ou formation@dfcg.asso.fr

Il peut donc exclure, sans avoir à consulter quiconque, une ou plusieurs conventions bilatérales qu'il applique du champ de la Convention.

- **Ensuite, s'agissant des normes minimales** définies dans le cadre du Plan BEPS, l'option de ne pas les appliquer n'est possible que dans des circonstances bien précises, par exemple lorsque les conventions bilatérales concernées y satisfont déjà. Lorsqu'il existe plusieurs options différentes pour satisfaire à une norme minimale, la Convention ne privilégie aucune option plutôt qu'une autre, mais invite les Etats concernés par une transaction donnée adoptant une approche différente à parvenir à une solution mutuellement satisfaisante et conforme à ladite norme.

- **Tel est par exemple le cas des dispositions de l'article 7** de la Convention, qui traite de l'utilisation abusive des conventions bilatérales. Il offre en effet une option entre une version de notre abus de droit français élargie aux montages dont l'un des objets principaux – et pas seulement exclusifs – est l'obtention de l'avantage fiscal accordé par la convention bilatérale applicable, d'une part ; ou des dispositions dénommées « *règle simplifiée de limitation des avantages* » (ou « LOB » en acronyme anglo-saxon), d'autre part. Il précise néanmoins que cette dernière règle ne peut être mise en œuvre que si tous les Etats concernés choisissent de l'utiliser.

- **Mais surtout, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une norme minimale**, chaque Etat peut opter, en émettant une réserve, pour ne pas appliquer des dispositions ou des parties de dispositions de la Convention à toutes les conventions bilatérales qu'il a préalablement choisi de placer dans son champ. Il peut aussi décider unilatéralement de ne pas appliquer des dispositions ou des parties de dispositions de la Convention aux conventions bilatérales dont il est partie et qui contiennent des dispositions présentant des caractéristiques spécifiques et définies de façon objective, notamment si elles sont proches de celles retenues par la Convention en la matière.

- **Ainsi, l'article 8 de la Convention**, traitant des transactions relatives au transfert de dividendes, conditionne-t-il l'exonération ou l'application du taux réduit de retenue à la source prévu par la convention bilatérale pertinente à la détention des titres de sa filiale par la société bénéficiaire de la distribution concernée tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement. Mais il prévoit que tout Etat signataire peut se réserver le droit de ne pas appliquer l'intégralité de ses dispositions soit à toutes les conventions bilatérales qu'il a préalablement placées dans le champ de la Convention, soit à celles d'entre elles qui font déjà référence à une période minimale de détention, qu'elle soit inférieure ou supérieure à 365 jours.

- **Enfin, chaque Etat peut opter pour appliquer les dispositions** de la 6<sup>e</sup> partie de la Convention, relatives à l'arbitrage, auquel tout contribuable qui

s'estime lésé peut demander de recourir si les deux Etats concernés ne parviennent pas à se mettre d'accord dans le cadre de la procédure amiable après deux ans de concertation. Il s'agit donc d'une démarche volontariste, et aucun Etat ne peut se voir contraint de recourir à cette procédure spécifique s'il n'a pas donné son accord en ce sens. En revanche, une fois que l'option a été dûment enregistrée, un tel arbitrage a un caractère obligatoire et contraignant pour les parties opposées lors du différend en cause.

## CONCLUSION

Les objectifs fixés à la Convention étaient initialement très ambitieux, dès lors qu'il s'agissait de mettre fin aux failles identifiées en matière de fiscalité internationale, qui permettaient notamment aux groupes multinationaux de ne pas payer une charge globale d'impôt pouvant être considérée comme équitable compte tenu de la valeur ajoutée produite, tout en apportant aux contribuables des garanties supplémentaires quant à la résolution effective et efficace des différends conduisant notamment à des doubles impositions.

Le texte retenu remplit en partie ces objectifs, dès lors que les mesures techniques qu'il contient apparaissent pour la plupart pertinentes et bienvenues pour lutter contre les pratiques manifestement abusives tout en généralisant notamment la procédure obligatoire et contraignante d'arbitrage. Il y manque toutefois plusieurs règles qui figuraient pourtant expressément dans les recommandations des rapports de septembre 2015, telle une partie de celles relatives aux instruments hybrides.

Mais surtout, la très grande faculté laissée aux Etats signataires quant au périmètre d'application de la Convention fait craindre que la plupart de ces dispositions ne soient jamais appliquées à suffisamment grande échelle pour devenir de réelles normes internationales. Certains y verront une victoire de la souveraineté des Etats dans un domaine où combien sensible en termes budgétaires, la Convention permettant en réalité à chacun de « *faire son marché* » au gré de ses propres intérêts, mais d'autres n'y verront que la traduction de la faiblesse chronique de telles institutions, qui ne sont habilitées qu'à délivrer de simples recommandations (*guidelines* comme disent les Anglo-Saxons) sans aucun caractère contraignant.

En tout état de cause, il faudra une volonté politique forte et sans faille sur le long terme pour que les mesures ainsi adoptées produisent leur plein effet. L'avenir dira donc s'il s'agit d'un simple coup d'épée dans l'eau, ou si, au contraire, l'essentiel des mesures préconisées dans la Convention seront appliquées. Les récents résultats électoraux dans quelques pays phares de l'OCDE ne plaident pas forcément en ce sens...●