

COMMISSION DES FINANCES

PROJET DE LOI AUTORISANT LA RATIFICATION DE 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

Rapport n° 410 (2017-2018) de M. Albéric de MONTGOLFIER, sénateur d'Eure-et-Loir

Réunie le mercredi 11 avril 2018 sous la présidence de M. Vincent ÉBLÉ, président, la commission des finances a examiné, sur le rapport de M. Albéric de MONTGOLFIER, le projet de loi n° 227 (2017-2018).

La convention multilatérale dont le projet de loi propose d'autoriser la ratification vise à favoriser l'application des dispositions du « paquet BEPS » au sein du réseau conventionnel bilatéral

- Conduit sous l'égide de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) à l'initiative du G20, **le projet BEPS, pour « Base Erosion and Profit Shifting »** (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices), a agrégé **plus d'une centaine de juridictions afin de lutter contre les phénomènes d'évitement de l'impôt** en mettant à niveau les règles fiscales internationales.
- Le périmètre des travaux a été défini en écartant la question de la répartition des droits d'imposition entre États de la source et de la résidence, **ainsi que le régime fiscal applicable au secteur numérique.**
- Finalisé en octobre 2015, le « paquet BEPS » a été **endossé par les chefs d'État du G20** au sommet d'Antalya en novembre 2015. **Il comprend quinze actions**, retracées dans le tableau ci-après, articulées autour de **trois piliers** : l'amélioration de la **cohérence** des règles fiscales, le renforcement des exigences de **substance** des activités, et la garantie d'une meilleure **transparence**.

Les quinze actions du projet BEPS

Les quinze actions du projet BEPS se déclinent de la façon suivante :

- action 1 : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ;
- **action 2 : neutraliser les effets des dispositifs hybrides ;**
- action 3 : concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées ;
- action 4 : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers ;
- action 5 : lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ;
- **action 6 : empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages ;**
- **action 7 : empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable ;**
- action 8 à 10 : aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur ;
- action 11 : mesurer et suivre les données relatives au BEPS ;
- action 12 : règles de communication obligatoire d'information ;
- action 13 : documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays ;
- **action 14 : accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends ;**
- action 15 : élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.

NB : Les actions en gras correspondent aux actions visées par la convention multilatérale.

Source : commission des finances du Sénat, à partir des rapports finaux de l'OCDE.

- Ces actions constituent toutefois **un ensemble de bonnes pratiques et de recommandations qui doivent être transcrites par les États** dans leur droit national ainsi que dans leur réseau de conventions fiscales bilatérales. Une difficulté spécifique se présentait en la matière, puisque la méthode traditionnelle de négociation bilatérale, convention par convention, aurait pris de nombreuses années à la France pour opérer ces évolutions dans l'ensemble de son réseau.
- C'est pourquoi l'action 15 du paquet BEPS envisageait l'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales. Deux ans de négociation ont abouti à la définition de cet « **accélérateur juridique** », qui permet aux États signataires et s'accordant sur les modifications, d'intégrer les recommandations du projet BEPS pour **quatre actions** : l'action 2 sur la neutralisation des effets des dispositifs hybrides, l'action 6 sur l'utilisation abusive des conventions fiscales, l'action 7 sur l'utilisation artificielle du statut d'établissement stable et l'action 14 sur les mécanismes de règlement des différends. Elle pose également, pour cette dernière action, les modalités de la procédure d'arbitrage (partie VI).

Démarche inédite en matière fiscale, la convention multilatérale est conçue pour permettre une grande flexibilité d'application de ses dispositions et permet ainsi de faciliter l'adhésion des États et de préserver leur souveraineté fiscale

- La convention multilatérale dont le projet de loi propose d'autoriser la ratification constitue l'aboutissement de plus de vingt mois de travaux. Elle a été signée à Paris le 7 juin 2017 par 67 États réunissant 68 territoires et réunit, au 22 mars 2018, la signature de 78 États. Elle entrera en vigueur le 1^{er} juillet 2018.

États et territoires ayant signé la convention multilatérale du 7 juin 2017 au 22 mars 2018



NB : Sont représentées en gris foncé les juridictions ayant signé la convention multilatérale.

Source : commission des finances du Sénat, à partir des données de l'OCDE

- La convention multilatérale comporte une **grande flexibilité d'application**, répondant à un double objectif : agréger davantage de signataires d'une part, préserver la souveraineté fiscale des États d'autre part.

- Composée de trente-neuf articles, **elle comprend à la fois des normes minimales**, que les juridictions signataires sont tenues d'appliquer, **et des normes non minimales**, pouvant faire l'objet de réserves des États. **Seules trois dispositions revêtent ainsi le caractère de standard minimum**, visant à prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales (articles 6 et 7) et à prévoir une procédure amiable de règlement des différends (article 16).
Des **options** sont également prévues pour certaines dispositions contenues dans la convention.
- La convention multilatérale agrège des **stipulations** de fond nouvelles, formulées de manière générale, **qui se superposent aux conventions fiscales bilatérales existantes**. De fait, pour qu'une disposition d'une convention fiscale bilatérale soit modifiée par l'instrument multilatéral, il faut que les deux partenaires conventionnels l'aient ratifié, qu'ils aient accepté de couvrir la convention fiscale les liant par l'instrument multilatéral, qu'ils aient notifié la disposition concernée et qu'ils aient opéré des choix en termes de réserves et d'options qui permettent l'application des mesures concernées. Toutes ces caractéristiques traduisent le **caractère hybride et inédit de l'instrument multilatéral**, qui ne modifie pas directement le texte des conventions fiscales en vigueur, ni ne constitue un simple modèle que les négociateurs peuvent reprendre.
- En conséquence, **la portée de l'instrument s'avère difficile à appréhender**, car elle varie selon les choix des partenaires conventionnels et selon leur évolution dans le temps. En outre, la convention multilatérale repose sur une **flexibilité inédite en droit international public**, ce qui conduit à la ratifier alors que les nombreuses options et réserves possibles peuvent encore être modifiées et son application évoluer.

Face aux caractéristiques de l'instrument multilatéral, il importe de rester vigilant pour concilier la lutte contre l'évitement de l'impôt et la préservation des intérêts de la France

- **Deux caractéristiques** de l'instrument multilatéral peuvent en particulier être relevées :
 - d'une part, **la flexibilité laissée aux États traduit**, au-delà du caractère multilatéral de l'instrument, **l'importance des choix mis en œuvre par chaque juridiction**, correspondant à la stratégie fiscale souhaitée ;
 - d'autre part, **la complexité de l'articulation entre les différentes conventions rendent plus difficile l'appréhension des dispositions applicables par les acteurs économiques**, soulevant des risques en matière de sécurité juridique.
- À cet égard, **la France a retenu une conception large de l'application** de la convention multilatérale, en n'émettant que peu de réserves. **Ces choix, provisoires jusqu'au dépôt des instruments de ratification, posent question en particulier s'agissant des articles 12 à 15 relatifs à la qualification des établissements stables**, dans la mesure où :
 - **peu de pays comparables à la France ont procédé au même choix** ;
 - ces dispositions pourraient **exposer les entreprises françaises à une utilisation** dans des États où elles opèrent **sans offrir les mêmes possibilités à l'administration française** vis-à-vis de groupes relevant d'autres États ;
 - **les conséquences de la modification du seuil de qualification d'un établissement stable pour l'attribution de profit**, non prévues par le « paquet BEPS », **sont toujours en négociation à l'OCDE**.
- **Par ce choix, la France pourrait s'exposer à un double risque, à la fois pour ses entreprises**, inquiètes en particulier des dispositions relatives à la pratique du fractionnement des contrats par lots pour les chantiers (article 14), **et pour ses recettes fiscales nationales**, qui pourraient être plus ou moins réduites selon l'issue des discussions à l'OCDE.

Si la convention multilatérale doit être ratifiée pour appliquer le « paquet BEPS » et favoriser la lutte contre l'évitement de l'impôt, il convient de rester attentif aux évolutions futures et la commission des finances attend certains engagements du Gouvernement

- La commission propose d'autoriser la **ratification de la convention multilatérale** qui permet de mettre en œuvre, dans des délais les plus rapides possibles, les dispositions du projet BEPS dans le **réseau conventionnel fiscal**, en vue de favoriser la lutte contre l'évitement de l'impôt.
- Pour autant, **il convient** :
 - d'**adopter une approche prudente sur les dispositions choisies** pour être appliquées, en particulier celles relatives à la **qualification des établissements stables**, d'autant que les négociations sur leurs conséquences en matière d'attribution de profits ne sont pas conclues. La **flexibilité** offerte par l'instrument multilatéral doit permettre de concilier lutte contre l'évitement de l'impôt et préservation de nos intérêts nationaux par une **démarche volontariste mais aussi progressive et mesurée**.
 - d'**assurer la sécurité juridique pour les acteurs économiques**. Ces derniers doivent pouvoir disposer d'une information lisible des dispositions conventionnelles applicables et s'appuyer sur l'interprétation que l'administration en retient, afin de **sécuriser le traitement fiscal qui leur sera appliqué**. Plusieurs documents d'information devraient être publiés par le Gouvernement, en particulier une fiche présentant les effets de la convention multilatérale sur chaque convention fiscale bilatérale, ainsi qu'une version consolidée permettant la lecture en un document unique des dispositions conventionnelles résultant de l'articulation des deux conventions. **Cependant, l'administration considère à ce stade que ces documents ne relèveront pas de la doctrine fiscale et ne pourront donc pas lui être opposés**. Ce choix se révèle **paradoxal**, puisque la France opte ainsi pour la consolidation - ce que l'OCDE ne prévoit pas - sans consacrer la valeur juridique de ces textes, s'exposant ainsi à un **risque de contentieux futur**.
 - de **garantir l'information du Parlement** sur l'application de la convention multilatérale, dans la mesure où la portée réelle de l'instrument lui échappe en partie à l'heure d'autoriser sa ratification. Partageant cette nécessité, le Gouvernement envisage de compléter à cet effet un rapport annexé au projet de loi de finances initiale, lequel n'est toutefois plus remis depuis 2014.

Ce rapport annuel du gouvernement portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements doit donc être effectivement remis et complété, afin de présenter les modalités d'application de la convention multilatérale, s'agissant de l'état des réserves, options et notifications formulées par la France, des conventions fiscales bilatérales couvertes et, enfin, des dispositions des conventions fiscales bilatérales effectivement modifiées en fonction des réserves, options et notifications formulées par les partenaires de la France.

Sous le bénéfice de ces observations, la commission des finances du Sénat a adopté le projet de loi sans modification.



Commission des finances
<http://www.senat.fr/commission/fin/index.html>
 Téléphone : 01.42.34.23.28
secretariat.finances@senat.fr

Albéric de MONTGOLFIER
Rapporteur
Sénateur d'Eure-et-Loir
(Groupe Les Républicains)



Le présent document et le rapport complet n° 410 (2017-2018) sont disponibles sur le site du Sénat :

<http://www.senat.fr/dossier-legislatif/pjl17-227.html>