



N° 1099

---

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 20 juin 2018

## RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES SUR LE PROJET DE LOI, ADOPTÉ PAR LE SÉNAT, *autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,*

PAR M. BENJAMIN DIRX  
Député

---

ET

**ANNEXE : TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES  
ÉTRANGÈRES**

---

Voir les numéros :

*Sénat* : 227, 410, 411 et T.A. 99 (2017-2018).

*Assemblée nationale* : 901, 1093.



## SOMMAIRE

|  | Pages |
|--|-------|
| <b>INTRODUCTION</b> .....  | 7     |
| <b>I. UNE CONVENTION FISCALE MULTILATÉRALE SANS PRÉCÉDENT DONT LE FONCTIONNEMENT PARTICULIER APPELLE UNE INFORMATION RENFORCÉE DES OPÉRATEURS ET DU PARLEMENT</b> ....       | 9     |
| <b>A. UNE CONVENTION QUI RÉPOND À DES ENJEUX MAJEURS ET CONSTITUE UN VOLET DU PLAN « BEPS » PILOTÉ PAR L’OCDE</b> .....  | 9     |
| 1. La lutte contre l’optimisation fiscale : un enjeu politique et économique majeur..  | 9     |
| 2. Le projet BEPS : un chantier de grande ampleur contre l’optimisation fiscale confié à l’OCDE.....   | 9     |
| 3. La mise en œuvre de certaines actions du projet BEPS passe par l’adoption d’une convention multilatérale inédite.....   | 12    |
| <b>B. UN OUTIL PARTICULIÈREMENT INNOVANT, VECTEUR D’UN VÉRITABLE CHANGEMENT DE PARADIGME DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE</b> .....  | 13    |
| 1. Un nouveau cadre multilatéral inclusif.....   | 13    |
| 2. Un « accélérateur juridique », permettant de moderniser, rapidement et uniformément, des milliers de conventions fiscales bilatérales.....                                | 13    |
| 3. Des standards minimums d’application obligatoire pour contrer l’utilisation abusive des conventions fiscales et améliorer les procédures de règlement des différends..... | 14    |
| 4. Une convention d’une grande flexibilité, condition d’une large adhésion des États.....  | 16    |
| 5. Une convention qui apporte de premières réponses au défi de la fiscalité du numérique.....  | 16    |
| <b>C. UN INSTRUMENT DONT LE FONCTIONNEMENT JUSTIFIE UNE INFORMATION PARTICULIÈRE DES ENTREPRISES COMME DU PARLEMENT</b> .....  | 17    |
| 1. Un fonctionnement atypique.....   | 17    |
| 2. La nécessité d’une information particulière du Parlement sur les évolutions et la portée d’un instrument vivant .....   | 18    |

|   |    |
|---|----|
| 3. Des engagements bienvenus du gouvernement pour assurer une sécurité juridique maximale aux entreprises .....   | 19 |
| 4. L'opportunité de prévoir un accompagnement spécifique pour les entreprises .....   | 20 |
| <b>II. LES CHOIX DE LA FRANCE : UNE INTENTION D'APPLICATION LA PLUS LARGE POSSIBLE DE LA CONVENTION, CONFORME À LA PRIORITÉ ACCORDÉE À LA LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE</b> .....           | 21 |
| <b>A. LA VOLONTÉ DE DONNER LA PORTÉE GÉOGRAPHIQUE LA PLUS LARGE POSSIBLE À LA CONVENTION</b> .....  | 21 |
| 1. L'ambition d'une couverture maximale du réseau conventionnel français .....  | 21 |
| 2. Une ambition limitée par les choix de nos partenaires .....  | 22 |
| <b>B. DES RÉSERVES EN FAIBLE NOMBRE CONCERNANT DES ARTICLES QUI N'APPORTENT PAS DE RÉEL PROGRÈS EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION OU DONT LES EFFETS SONT JUGÉS TROP INCERTAINS</b> ..... | 23 |
| <b>C. UNE VOLONTÉ D'APPLICATION TRÈS AMBITIEUSE DE LA CONVENTION QUI DOIT NÉANMOINS S'APPUYER SUR UNE ANALYSE D'IMPACT COMPLÉMENTAIRE S'AGISSANT DE L'ARTICLE 14</b> .....                        | 24 |
| 1. Une intention d'application la plus large possible des dispositions destinées à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales .....   | 24 |
| 2. Des options volontaristes concernant le statut d'établissement stable dont l'une, relative au fractionnement des contrats, appelle une étude d'impact complémentaire .....                     | 26 |
| a. Le choix du Gouvernement de retenir l'ensemble des dispositions visant le contournement du statut d'établissement stable .....   | 26 |
| b. Les interrogations du rapporteur concernant l'article 14 relatif au fractionnement des contrats.....   | 27 |
| 3. Le choix d'appliquer les dispositions relatives à l'arbitrage .....  | 29 |
| <b>TRAVAUX DE LA COMMISSION</b> .....   | 31 |
| <b>ANNEXES</b> .....  | 43 |
| <b>ANNEXE N° 1 : LISTE DES ETATS ET JURIDICTIONS SIGNATAIRES DE LA CONVENTION MULTILATÉRALE AU 25 MAI 2018</b> .....  | 45 |
| <b>ANNEXE N° 2 : LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR</b> .....   | 47 |
| <b>ANNEXE N° 3 : APPLICATION DES ARTICLES DE LA CONVENTION</b> .....  | 49 |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ANNEXE N°4 : APPARIEMENT ENTRE LA CONVENTION MULTILATÉRALE ET LA CONVENTION FRANCO-NÉERLANDAISE .....</b>                      | <b>51</b> |
| <b>ANNEXE N°5 : CLAUSES DE COMPATIBILITÉ.....</b>   | <b>53</b> |
| <b>ANNEXE N°6 : TABLEAU SYNTHÉTIQUE DES ARTICLES DE LA CONVENTION MULTILATÉRALE ET DES CHOIX PRÉ-NOTIFIÉS PAR LA FRANCE .....</b> | <b>55</b> |
| <b>ANNEXE : TEXTE ADOPTÉ PAR LA COMMISSION.....</b>   | <b>61</b> |



## INTRODUCTION

L'Assemblée nationale est saisie du projet de loi, adopté à l'unanimité par le Sénat le 19 avril 2018 <sup>(1)</sup>, autorisant la ratification de la convention 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.

Cette convention, signée à Paris le 7 juin 2017 par 67 États couvrants 68 territoires et réunissant désormais 78 États, constitue l'aboutissement d'une partie des conclusions du projet de lutte contre l'érosion des bases fiscales d'imposition et les transferts de bénéfices (projet dit « BEPS ») conduit par l'OCDE. Elle a pour objet de mettre rapidement en œuvre une série de mesures relatives aux conventions fiscales, pour actualiser les règles internationales et réduire les possibilités de fraude et d'évasion fiscales par les entreprises multinationales.

Le rapporteur appelle à adopter ce projet de loi, étant précisé que :

- la convention multilatérale s'inscrit dans une démarche sans précédent, vecteur d'un véritable changement de paradigme de la fiscalité internationale, au service de l'impératif que constitue la lutte contre l'optimisation et l'évasion fiscales. Son fonctionnement particulier appelle néanmoins une information renforcée des entreprises comme du Parlement (I) ;

- il se félicite des choix pré-notifiés par la France, s'agissant d'une convention qui offre de nombreuses possibilités de réserves et d'options aux États signataires. Les options retenues témoignent d'une approche particulièrement ambitieuse, conforme à la priorité accordée à la lutte contre l'optimisation et l'évasion fiscales et au rôle moteur que notre pays entend jouer en ce domaine. Néanmoins, s'agissant de l'**article 14**, relatif à la lutte contre la fragmentation artificielle des contrats sur un même chantier dans le but d'échapper à la reconnaissance d'un établissement stable, les inquiétudes formulées au cours des auditions qu'il a conduites le conduisent à recommander une position de prudence, ou à tout le moins une analyse d'impact complémentaire (II).

---

(1) [https://www.senat.fr/espace\\_presse/actualites/201804/prevention\\_de\\_lerosion\\_de\\_la\\_base\\_dimposition.htm](https://www.senat.fr/espace_presse/actualites/201804/prevention_de_lerosion_de_la_base_dimposition.htm)



## **I. UNE CONVENTION FISCALE MULTILATÉRALE SANS PRÉCÉDENT DONT LE FONCTIONNEMENT PARTICULIER APPELLE UNE INFORMATION RENFORCÉE DES OPÉRATEURS ET DU PARLEMENT**

### **A. UNE CONVENTION QUI RÉPOND À DES ENJEUX MAJEURS ET CONSTITUE UN VOLET DU PLAN « BEPS » PILOTÉ PAR L’OCDE**

#### **1. La lutte contre l’optimisation fiscale : un enjeu politique et économique majeur**

Le principal objet de la convention multilatérale, à savoir la lutte contre l’optimisation fiscale des entreprises, constitue un enjeu majeur au plan international. Si les estimations chiffrées des pertes causées aux États par la fraude et l’évasion fiscales sont par nature très difficiles, l’OCDE estime que les pratiques par lesquelles les entreprises multinationales soustraient leurs bénéfices à l’impôt sur les sociétés par des transferts vers des destinations à faible fiscalité, où elles exercent peu ou pas d’activités économiques, représentent un manque à gagner pour les recettes publiques de 100 à 240 milliards d’euros, soit 4 à 10% des recettes d’impôt sur les sociétés dans le monde <sup>(1)</sup>.

Votre rapporteur souhaite rappeler que la lutte contre l’optimisation fiscale constitue un impératif pour des raisons tant politiques qu’économiques. Au plan politique, il s’agit à la fois d’agir contre le comportement peu coopératif de certains États et de veiller à l’effectivité du consentement à l’impôt des contribuables, fortement fragilisé par les pratiques d’optimisation des multinationales dont il convient de rappeler qu’elles sont de grandes utilisatrices d’infrastructures publiques. Au plan économique, il s’agit à la fois de lutter contre la concurrence déloyale subie par nos entreprises face à des concurrents pratiquant l’évitement de l’impôt, et de favoriser l’expansion à l’étranger des entreprises françaises en homogénéisant les règles fiscales.

#### **2. Le projet BEPS : un chantier de grande ampleur contre l’optimisation fiscale confié à l’OCDE**

La nécessité pour les États d’agir contre ces pratiques a fait l’objet d’une prise de conscience croissante au lendemain de la crise financière de 2008, et c’est lors du sommet de Los Cabos (18 et 19 juin 2012) que les États du G20, sous l’impulsion de la France notamment, ont décidé d’engager des travaux pour mettre en place un plan d’action contre l’érosion des bases d’imposition et les transferts de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*). Il s’agissait d’adapter les règles fiscales internationales et de fournir aux États de nouveaux moyens pour répondre aux pratiques d’optimisation par lesquelles les multinationales peuvent rechercher une imposition faible ou nulle, notamment en transférant leurs bénéfices vers des territoires à fiscalité privilégiée alors qu’elles n’y exercent que des activités

---

(1) Comme indiqué à votre rapporteur en audition par le Centre de politique et d’administration fiscales de l’OCDE, l’OCDE travaille en ce moment à l’élaboration d’estimations par pays.

limitées ou inexistantes. La mise en œuvre du plan d'action a été confiée à l'OCDE.

### **Le projet BEPS**

Le plan d'action BEPS s'est structuré autour de trois volets, le premier volet concernait plus particulièrement les sujets relatifs aux mesures anti-abus, aux montages reposant sur des divergences de qualification entre États (hybrides), aux abus des conventions ainsi qu'à la déductibilité des paiements et aux régimes préférentiels. Le second volet ciblait les règles de territorialité et plus précisément la notion d'établissement stable, le concept de résidence, les régimes de sociétés étrangères contrôlées, en particulier dans le concept de l'économie numérique. Enfin, le troisième volet concernait les prix de transfert.

Le plan d'action s'est décliné en un ensemble de mesures structurées autour de 15 actions visant à faire évoluer les règles de la fiscalité internationale. Les conclusions des 14 premières actions du projet BEPS ont été adoptées par l'OCDE et endossées par les dirigeants du G20 lors du sommet d'Antalya les 15 et 16 novembre 2015. Elles modifient en premier lieu les lignes directrices de prix de transfert et le modèle de convention fiscale de l'OCDE qui constituent des normes techniques reconnues au plan international.

Elles comportent également quatre standards minimums dont la mise en œuvre par tous les participants est impérative. Il s'agit des mesures destinées à mettre fin aux régimes de concurrence fiscale dommageable (action 5), de celles relatives à l'insertion dans les conventions fiscales d'une clause anti-abus (action 6), de l'échange automatique des déclarations pays par pays (action 13) et de l'amélioration du règlement des différends (action 14). Une série de recommandations et de bonnes pratiques s'y ajoutent, par exemple pour lutter contre l'usage des instruments hybrides ou des schémas d'endettement à des fins d'optimisation fiscale ou pour mettre en place une déclaration de montages.

#### **Les quinze actions du projet BEPS**

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.

L'**action 13** du BEPS, standard minimum, a revu la norme documentaire en matière de prix de transfert et instauré une déclaration pays par pays. La France a intégré ces évolutions en modifiant à la marge les articles 223 *quinquies* B du code général des impôts et L13 AA du livre des procédures fiscales pour être en cohérence avec cette nouvelle norme. Surtout, la France a introduit, dans le cadre de la loi de finances pour 2016, une obligation relative à la déclaration par pays des groupes ayant leur société mère sur notre territoire et ce pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.

En matière de pratiques fiscales dommageables, le rapport établi dans le cadre de l'**action 5** définit un autre standard minimum qui s'appuie sur une méthodologie approuvée par les pays pour établir l'existence d'une activité substantielle aux fins de l'application d'un régime préférentiel. Par ailleurs, afin d'accroître la transparence, un cadre d'échange spontané de renseignements couvrira les décisions de l'administration qui seraient susceptibles, en l'absence d'un tel échange, de soulever des préoccupations en matière de BEPS. Ce cadre est mis en place par la France, au moyen des articles L.114 et L.114 A du livre des procédures fiscales.

L'**action 1**, qui vise à identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes et à élaborer des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte, a permis l'adoption d'un premier rapport en 2015, et d'un rapport intérimaire sur « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie » en 2018.

Enfin, la convention multilatérale (dont l'élaboration correspond à l'action 15) a pour objet de mettre en œuvre les actions 2, 6, 7 et 14.

### **3. La mise en œuvre de certaines actions du projet BEPS passe par l'adoption d'une convention multilatérale inédite**

La mise en œuvre de certaines actions du plan BEPS passe par la modification des conventions fiscales bilatérales, conçues initialement pour répartir le droit d'imposer entre deux États et éviter les situations de double imposition mais qui sont, faute de dispositions destinées à lutter contre les abus, utilisées massivement pour éluder l'impôt.

Il s'agit des **actions 2** (neutraliser les effets des dispositifs hybrides), **6** (empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages), **7** (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable), **14** (accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends).

À cet effet, l'action **15** prévoyait l'adoption d'un instrument multilatéral inédit. Un mandat pour la formation d'un groupe *ad hoc* chargé de l'élaboration de cet instrument a été adopté par l'OCDE et endossé par les ministres des finances du G 20 les 9 et 10 février 2015. Les négociations ont abouti en un temps très limité le 24 novembre 2016 avec l'adoption par tous les États de la première

convention fiscale multilatérale signée le 7 juin 2017 par 68 États et dont la ratification est proposée par le présent projet de loi.

## **B. UN OUTIL PARTICULIÈREMENT INNOVANT, VECTEUR D'UN VÉRITABLE CHANGEMENT DE PARADIGME DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE**

Pour reprendre les termes du Secrétaire général de l'OCDE Angel Gurría, « *l'adoption de cet instrument multilatéral marque un tournant dans l'histoire de la fiscalité internationale* » <sup>(1)</sup>. La convention multilatérale constitue en effet à plusieurs égards un instrument particulièrement novateur, vecteur d'un véritable changement de paradigme de la fiscalité internationale.

### **1. Un nouveau cadre multilatéral inclusif**

Le multilatéralisme dans un domaine traditionnellement marqué par le bilatéralisme constitue en soi une novation très importante. Les travaux BEPS ont été reconnus et endossés par plus de 100 pays. Un « comité des affaires fiscales » a été constitué au sein de l'OCDE, plaçant l'ensemble de ces pays sur un pied d'égalité, qu'ils soient membres ou non membres de l'Organisation. Les 68 États qui ont signé la convention le 7 juin 2017 ont été rejoints depuis par 10 États <sup>(2)</sup>, ce qui représente potentiellement environ 1 300 conventions bilatérales, soit plus du tiers du réseau de conventions au plan mondial <sup>(3)</sup>.

L'une des avancées majeures de la convention repose ainsi sur son caractère englobant, intégrant les pays émergents là où les règles de la fiscalité internationale étaient traditionnellement déterminées par un nombre limité d'acteurs <sup>(4)</sup>.

### **2. Un « accélérateur juridique », permettant de moderniser, rapidement et uniformément, des milliers de conventions fiscales bilatérales**

Outre qu'elle constitue un tournant dans l'histoire de la fiscalité internationale, la convention permet à la lutte contre l'optimisation fiscale de gagner des décennies. La convention permettra en effet de modifier de façon synchronisée et uniforme le réseau de conventions fiscales bilatérales d'élimination des doubles impositions soumis par l'ensemble des États signataires. Cet outil constitue ainsi, pour reprendre les termes de Philippe Martin, un

---

(1) Cité par *Éric Lesprit, Marie-Charlotte Mahieu, Julie Mussard* in « *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre États : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ?* », Revue européenne et internationale de droit fiscal, décembre 2017.

(2) 78 États et territoires étaient signataires de l'accord à la date de la dernière mise à jour de l'OCDE. Au 5 juin 2018, les États suivants avaient manifesté leur intention de signer la convention : Algérie, Estonie, Kazakhstan, Liban, Oman, Swaziland.

(3) Comme cela a été souligné par Mme Sophie Chatel en audition.

(4) Comme cela a été rappelé à votre rapporteur par Édouard Marcus en audition.

« accélérateur juridique »<sup>(1)</sup> remarquable : la France, qui dispose du second réseau conventionnel fiscal au monde avec 121 conventions bilatérales en vigueur, aurait mis vingt à trente ans pour renégocier une à une ces conventions<sup>(2)</sup>.

### **3. Des standards minimums d'application obligatoire pour contrer l'utilisation abusive des conventions fiscales et améliorer les procédures de règlement des différends**

La convention comporte des standards minimums que tous les États signataires doivent adopter :

– l'**article 6§1**, qui vise à modifier le préambule des conventions fiscales couvertes en marquant que l'objet des conventions est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscales ;

– l'**article 7**, qui crée un mécanisme anti-abus, permettant de refuser l'octroi d'avantages conventionnels en cas de situation abusive. Deux options sont possibles : un mécanisme *a posteriori* retenu par la France, la règle du critère des objets principaux, et un mécanisme *a priori*, la règle de limitation des bénéficiaires ;

– et l'**article 16**, qui prévoit une procédure amiable de règlement des différends, et dont les stipulations correspondent à la pratique conventionnelle suivie de longue date par la France<sup>(3)</sup>.

Plusieurs interlocuteurs ont notamment insisté sur la portée de la clause anti-abus de conventions fiscales, portée par l'**article 7**<sup>(4)</sup>. Il s'agit sans nul doute de la plus fondamentale des stipulations de la convention.

Cette clause permettra de lutter contre le *treaty shopping* ou chalandage fiscal. On parle de chalandage fiscal lorsqu'une personne cherche à bénéficier des avantages d'une convention fiscale liant deux juridictions pour obtenir des bénéfices auxquels elle n'aurait pas droit autrement. La règle du critère des objets principaux ou règle COP, retenue par la France, permettra, si l'un des objets principaux d'une transaction est d'obtenir des avantages au titre de la convention fiscale, de refuser l'octroi de ces avantages, sauf à ce qu'il soit établi que ces avantages ont été accordés conformément à l'objet et au but des stipulations de la convention fiscale.

---

(1) « La convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ? », Actes de la soirée d'étude annuelle de l'International fiscal association, 4 octobre 2017, in *Droit fiscal* n°51-52, décembre 2017.

(2) Selon les estimations indiquées dans l'étude d'impact du projet de loi.

(3) L'article 16 reprend les stipulations de l'article 25 du modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE (version 2014).

(4) Mme Sophie Chatel et Mme Jessica di Maria, du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, ont notamment présenté cette clause comme l'une des avancées majeures permises par la convention.

La clause anti-abus de l'**article 7** s'appliquera à l'ensemble des conventions couvertes par l'instrument multilatéral. Plus encore, sa portée permettra de couvrir des cas d'abus plus spécifiques ciblés par d'autres articles de la convention, mais facultatifs.

**Illustration du phénomène de « treaty shopping » et de l'impact potentiel de la clause anti-abus – Extrait de l'audition de M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE par la Commission des finances du Sénat le 28 juin 2017**

*« Tous les pays se sont engagés à appliquer un « standard minimum », fondé sur le principe que les conventions fiscales doivent être réparées pour mettre fin à leur utilisation abusive, le treaty shopping. Par exemple, les investisseurs français qui veulent investir en Inde passent tous par l'île Maurice aujourd'hui, ce qui est contraire à l'esprit à des conventions, mais non à leur lettre. Ce phénomène est massif, puisque 27 % des investissements directs réalisés en Inde depuis l'ensemble du monde transitent aujourd'hui par l'île Maurice. De fait, la convention fiscale entre l'Inde et l'île Maurice, conçue à l'époque où le pays n'était pas encore devenu un centre financier et dont l'économie se limitait à la canne à sucre et au textile, prévoit qu'il n'y a pas de retenue à la source ni d'imposition en Inde sur les revenus passifs qui y sont réalisés par des étrangers. Ainsi, une entreprise constituée à l'île Maurice pour investir en Inde, une global business company (GBC), ne sera pas taxée sur ses revenus réalisés en Inde et « remontés » vers l'île Maurice. La convention fiscale entre l'île Maurice et la France, quant à elle, prévoit que ces mêmes revenus ne sont taxables qu'à l'île Maurice - où, comme par hasard, ceux-ci ne sont pas taxés. Il en résulte qu'une entreprise française désirant investir en Inde, au lieu d'investir directement, ce qui donnerait lieu à la fois à une retenue à la source en Inde et à une imposition en France (avec élimination de la double imposition par l'application d'un crédit d'impôt égal à l'impôt déjà payé en Inde), est incitée à passer par l'île Maurice, ce qui lui permet d'échapper à la fois à la retenue à la source indienne et à l'imposition en France. Ce montage aboutit donc à une situation de double non-imposition. Il faut dire que les principes conventions fiscales ont été conçus voilà à peu près un siècle, alors que l'inventivité des juristes n'était pas aussi puissante qu'aujourd'hui.*

*Il est assez facile de résoudre ce problème. Pour ce faire, deux options figurent dans l'instrument multilatéral. Premièrement, l'introduction d'une clause de « limitation des avantages » (LOB, limitation of benefits) dans toutes les conventions fiscales, qui permet de n'accorder les avantages de celles-ci qu'à hauteur des intérêts détenus par les personnes qui contrôlent la chaîne de société en bout de chaîne - ainsi, l'Inde n'accorderait les bénéfices de sa convention fiscale qu'aux investisseurs effectivement établis à l'île Maurice, et non à ceux qui sont in fine établis en France. La seconde option et l'introduction d'une clause permettant d'écarter les montages à but principalement fiscal (COP, critère des objets principaux) - ainsi, le bénéfice de la convention fiscale entre l'Inde et l'île Maurice pourrait être refusé dès lors qu'il est démontré que le recours à une société mauricienne obéit à un but principalement fiscal, ce qui est relativement aisé. »*

Il convient de souligner que la mise en œuvre des standards minimums fera l'objet de **processus d'évaluation par les pairs** qui ont pour objet d'assurer

le respect des engagements des États. Ces revues seront menées par le dépositaire de l'instrument, à savoir l'OCDE.

#### **4. Une convention d'une grande flexibilité, condition d'une large adhésion des États**

Les États sont tout d'abord libres de choisir les conventions bilatérales qu'ils entendent « couvrir » par l'instrument multilatéral.

La multiplicité des options et des réserves constitue une seconde spécificité de la convention multilatérale, qui en fait en grande partie un « menu à la carte ». Ces options et réserves se sont avérées nécessaires pour obtenir la signature du plus grand nombre possible de pays et tenir compte des spécificités des systèmes fiscaux et pratiques conventionnelles nationaux. Les États parties peuvent choisir d'appliquer ou non les dispositions facultatives <sup>(1)</sup>, en émettant des réserves. Par un effet cliquet, une réserve peut être levée une fois la convention ratifiée, mais il n'est plus possible d'en émettre. De plus, certains articles offrent un choix entre plusieurs stipulations alternatives.

#### **5. Une convention qui apporte de premières réponses au défi de la fiscalité du numérique**

Votre rapporteur tient à souligner qu'en dépit de l'absence de dispositions ciblant spécifiquement l'optimisation fiscale des entreprises du numérique, certaines stipulations de la convention permettront de toucher ces pratiques. C'est le cas des dispositions de l'**article 7** qui permettent de lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et de l'**article 12**, qui vise les accords de commissionnaires et d'autres stratégies permettant d'éviter artificiellement le statut d'établissement stable <sup>(2)</sup>.

Par ailleurs, les choix ambitieux de la France s'agissant des dispositions permettant de lutter contre les stratégies d'évitement artificiel du statut d'établissement stable (**partie IV**) reflètent l'engagement de la France à œuvrer à la construction d'une fiscalité adaptée à l'ère numérique, qui pourrait reposer sur une conception élargie de l'établissement stable. La convention multilatérale pourra d'ailleurs être modifiée et servir de véhicule pour l'introduction de dispositions relatives à la fiscalité numérique.

---

(1) Les normes non minimales de la convention sont les suivantes : articles 3 à 5, articles 8 à 11, articles 12 à 15, article 17 et articles 18 à 26.

(2) Ce point a été mis en avant en audition par Nicolas Gelli, chef du bureau E1 à la Direction de la législation fiscale.

## C. UN INSTRUMENT DONT LE FONCTIONNEMENT JUSTIFIE UNE INFORMATION PARTICULIÈRE DES ENTREPRISES COMME DU PARLEMENT

### 1. Un fonctionnement atypique

La convention laissant d'importantes marges de manœuvre aux parties pour la détermination des conventions « couvertes » et des réserves et options retenues, il en résulte que les compléments et modifications qu'elle apporte aux conventions fiscales bilatérales signées par la France dépendront de la concordance des choix de mise en œuvre faits par la France et par chacun des États auxquels elle est liée.

Pour qu'une convention bilatérale soit modifiée, plusieurs conditions devront en effet être réunies.

Les deux États parties doivent être signataires de la convention multilatérale, l'avoir ratifiée et avoir décidé de notifier auprès de l'OCDE la convention bilatérale en question, en vertu de l'**article 29**.

Les conventions notifiées ne seront effectivement touchées qu'une fois la convention multilatérale entrée en vigueur et les démarches de ratification internes des États achevées. En application de l'**article 34**, la convention entrera en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2018, un an seulement après la première signature, et conséquemment au dépôt du cinquième instrument de ratification par la Slovaquie en mars dernier. En France, l'entrée en vigueur de la convention interviendra le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois calendaires à compter de la date de dépôt de son instrument de ratification.

Pour que l'effet modificatif de la convention multilatérale se produise, il faut que les deux États fassent les mêmes choix dans cette convention (voir annexe n°3 sur l'**article 13**).

Par exemple, la France et l'Irlande sont toutes deux signataires. L'Irlande ayant émis une réserve sur l'**article 12**, contrairement à la France, la convention multilatérale produira ses effets sur la convention bilatérale franco-irlandaise, mais pas l'**article 12** sur lequel l'Irlande a émis une réserve.

L'OCDE, dépositaire des instruments de ratification de la convention, a mis en ligne un récapitulatif des choix réalisés par les États en termes de conventions notifiées et de dispositions retenues<sup>(1)</sup>, ainsi qu'une base de données d'appariement entre États signataires (voir annexe n°4).

Si au sens de l'**article 1** la convention multilatérale « modifie toutes les conventions couvertes », elle ne les modifie pas directement comme le ferait un avenant, mais selon trois modes, précisés dans chaque article :

---

(1) <http://www.oecd.org/fir/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf>

- par **remplacement** : la clause de la convention multilatérale remplace une stipulation préexistante de la convention bilatérale ;

- par **amendement** : la convention multilatérale conduit à l'ajout de stipulations dans la convention bilatérale ;

- par **adjonction** : un paragraphe de la convention multilatérale s'insère dans un article de la convention bilatérale pour créer un alinéa ou paragraphe supplémentaire.

Plus précisément, la convention s'applique selon quatre clauses de compatibilité (définissant la relation entre les dispositions de la convention multilatérale et les conventions fiscales en vigueur) qui donnent lieu à des notifications des parties (voir annexe n°5) :

- « **s'appliquer à la place de** » : les dispositions de l'instrument multilatéral remplacent une disposition existante et ne s'appliquent pas en l'absence de dispositions existantes ;

- « **s'appliquer à ou modifier** » : les dispositions de l'instrument multilatéral modifient une disposition existante sans la remplacer, de sorte qu'elles s'appliquent uniquement lorsqu'une telle disposition existe déjà ;

- « **s'appliquer en l'absence de** » : les dispositions de l'instrument multilatéral s'appliquent uniquement si les conventions fiscales bilatérales ne comprennent pas déjà de dispositions portant sur le sujet ;

- « **s'appliquer à la place ou en l'absence de** » : les dispositions de l'instrument multilatéral s'appliquent de manière systématique, aucune notification préalable n'étant nécessaire.

La convention multilatérale présente ainsi un fonctionnement innovant et son entrée en vigueur aura un effet « *big bang* », pour reprendre la formule d'Édouard Marcus <sup>(1)</sup>, tant par sa portée immédiate que par sa capacité à évoluer dans le temps, au gré des réserves levées et des conventions notifiées.

## **2. La nécessité d'une information particulière du Parlement sur les évolutions et la portée d'un instrument vivant**

Du fait de la nature particulière de la convention multilatérale, une vigilance particulière doit être apportée à l'information du Parlement, comme a pu le souligner l'avis du Conseil d'État sur le projet de loi autorisant la ratification de la convention. Pour l'avenir, comme l'indique le Conseil d'État, « *dès lors que la portée et l'effet pour la France de la convention peuvent évoluer dans le temps, si des conventions bilatérales supplémentaires entrent dans son champ ou si les*

---

(1) Lors d'une audition menée le 12 juin 2018.

*choix de mises en œuvre faits par les parties sont modifiés, par exemple par la levée d'une réserve, le Conseil d'État estime très souhaitable que soit assurée une information précise et régulière du Parlement sur les effets et conséquences de l'application de ce mécanisme, que la France soit à l'origine des changements en cause ou que l'autre partie le soit ».*

Il importe en ce sens de saluer l'engagement pris par le gouvernement de tenir informé chaque année le Parlement des évolutions liées à la convention. Cette information, qui sera apportée sous la forme d'un jaune budgétaire <sup>(1)</sup> annexé au projet de loi de finances, devra porter sur le nombre de conventions bilatérales concernées, l'entrée en vigueur de la convention multilatérale relativement à chaque convention couverte en fonction des ratifications de nos partenaires, et sur l'éventuelle évolution des réserves, options et notifications <sup>(2)</sup>. Si la décision de lever une réserve est une compétence discrétionnaire du gouvernement, l'engagement a été pris de tenir informer le Parlement des éventuelles levées, ce qui n'est pas le cas pour les autres traités multilatéraux auxquels la France est partie <sup>(3)</sup>.

### **3. Des engagements bienvenus du gouvernement pour assurer une sécurité juridique maximale aux entreprises**

Le Gouvernement est parfaitement conscient de l'importance de garantir la sécurité juridique de nos opérateurs économiques et souhaite lever toute ambiguïté quant à l'interprétation qui devra être faite de l'articulation entre la convention multilatérale et les conventions fiscales bilatérales.

C'est pourquoi l'administration fiscale publiera des versions consolidées des conventions fiscales bilatérales qui intégreront les effets de la convention multilatérale. Ces versions consolidées garantiront l'intelligibilité de la norme et participeront à la bonne information des contribuables sur leurs obligations fiscales.

Comme l'a précisé Mme Delphine Gény-Stephann, Secrétaire d'État auprès du ministre de l'économie et des finances, lors de l'examen en séance publique le 19 avril 2018 du projet de loi au Sénat, *« dans le cadre de l'élaboration de ces conventions consolidées, l'administration fiscale va recenser les difficultés nécessitant une interprétation, qui feront l'objet d'une publication au BOFiP. Dans le cadre de ce travail de préparation de cette publication, une consultation en amont des acteurs économiques permettra non seulement d'identifier les questions qu'ils se posent, mais aussi de les couvrir par cette publication interprétative et donc opposable. Par ailleurs, les réponses aux demandes de rescrit et, le cas échéant, les instructions fiscales commentant la*

---

(1) Le rapport annuel relatif au réseau conventionnel, selon l'avis du Conseil d'État, confirmé par les informations de la DLF.

(2) Ces indications ont été fournies dans l'étude d'impact du projet de loi.

(3) Selon les informations transmises à votre rapporteur par le Ministère de l'Europe et des Affaires étrangères.

*convention multilatérale constitueront une garantie opposable à l'administration de nature à assurer la pleine sécurité juridique des opérateurs économiques. »*

En outre, l'accessibilité de la convention multilatérale sera assurée par un renvoi, sur le décret de publication au Journal officiel de cette convention, au site Internet de l'OCDE afin que le public puisse disposer des informations nécessaires sur l'état des ratifications de la convention multilatérale et des options retenues par les États parties. Votre rapporteur rappelle en effet qu'il appartient à l'OCDE, organisme dépositaire, de publier et de tenir à jour un état de l'ensemble des « conventions bilatérales couvertes » et des choix de mise en œuvre retenus par les États parties. Il rappelle également que la convention s'accompagne d'une notice explicative permettant d'éclairer chacune de ses dispositions <sup>(1)</sup>.

#### **4. L'opportunité de prévoir un accompagnement spécifique pour les entreprises**

Pour assurer un maniement aisé de la convention multilatérale par les entreprises, plusieurs outils existant pourront être mobilisés : l'interlocuteur fiscal unique, mais aussi le recours à des rescrits fiscaux opposables à l'administration.

Au-delà, votre rapporteur souhaite attirer l'attention sur la nécessité d'adopter une démarche plus proactive auprès des entreprises, afin de les sensibiliser, en particulier les petites et moyennes entreprises (PME) et entreprises de taille intermédiaire (ETI) présentes à l'international, aux enjeux et conséquences de la convention et d'apporter une assistance le plus en amont possible sur sa mise en œuvre.

---

(1) <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>

## **II. LES CHOIX DE LA FRANCE : UNE INTENTION D'APPLICATION LA PLUS LARGE POSSIBLE DE LA CONVENTION, CONFORME À LA PRIORITÉ ACCORDÉE À LA LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE**

La France a activement participé au lancement du projet BEPS en 2012 et lui a apporté son soutien constant, en particulier s'agissant de l'adoption de l'instrument multilatéral. Le Gouvernement ayant fait de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales une priorité, il n'est pas surprenant de constater que les options qu'il a pré-notifiées à l'OCDE témoignent d'une approche particulièrement ambitieuse en la matière, ce dont le rapporteur ne peut que se féliciter. L'**annexe 6** au présent rapport présente de manière synthétique les stipulations de la convention et les choix pré-notifiés par la France.

Il convient de souligner qu'à ce stade, la liste des réserves, options et notifications transmise à l'OCDE préalablement à la signature de la convention multilatérale est provisoire. Cette liste ne deviendra définitive qu'au moment du dépôt de l'instrument de ratification.

Comme l'a souligné Pascal Saint-Amans, directeur du centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE, lors d'une audition devant la Commission des finances du Sénat le 28 juin 2017, « *la France a une conception très large de la convention. Elle a émis assez peu de réserves, pour une faible part, sur les dispositions relatives à l'établissement stable, et, en partie également, sur celles qui concernent les produits hybrides, dont notre pays n'a pas besoin puisqu'elles existent en droit interne* ». On peut relever qu'à l'inverse, le Royaume-Uni n'a par exemple retenu que les standards minimums. Cependant, eu égard aux interrogations formulées sur l'**article 14** (relatif au contournement du statut d'établissement stable par fractionnement des contrats) et compte tenu de l'effet de cliquet qui interdit d'émettre une réserve après le dépôt de l'instrument de ratification, le rapporteur souhaite inviter le Gouvernement à fournir des éléments d'analyse complémentaires sur l'impact de cet article.

### **A. LA VOLONTÉ DE DONNER LA PORTÉE GÉOGRAPHIQUE LA PLUS LARGE POSSIBLE À LA CONVENTION**

#### **1. L'ambition d'une couverture maximale du réseau conventionnel français**

La France a fait le choix de notifier à ce jour les 88 conventions fiscales conclues avec les pays membres du groupe *ad hoc* d'élaboration de la convention multilatérale, s'agissant de pays susceptibles de la signer.

**La liste des conventions fiscales couvertes que la France a déposée à l'OCDE vise les conventions fiscales conclues avec les États ou juridictions suivantes :**

Afrique du Sud, Albanie, Allemagne, Andorre, Arabie Saoudite, Argentine, Arménie, Australie, Autriche, Azerbaïdjan, Bangladesh, Belgique, Bénin, Bosnie-Herzégovine, Brésil, Bulgarie, Burkina-Faso, Cameroun, Canada, Chili, Chine, Chypre, Colombie, Corée du Sud, Côte d'Ivoire, Croatie, Égypte, Espagne, Estonie, États-Unis, Finlande, Gabon, Géorgie, Grèce, Hong Kong, Hongrie, Ile Maurice, Inde, Indonésie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Jamaïque, Japon, Jordanie, Kazakhstan, Kenya, Koweït, Lettonie, Liban, Lituanie, Luxembourg, Malaisie, Malte, Maroc, Mauritanie, Mexique, Monaco, Mongolie, Nigeria, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Pays-Bas, Philippines, Pologne, Portugal, Qatar, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Russie, Sénégal, Serbie, Singapour, Slovaquie, Slovénie, Sri Lanka, Suède, Suisse, Thaïlande, Tunisie, Turquie, Ukraine, Viêt Nam, Zambie et Zimbabwe.

Comme l'indique Édouard Marcus, alors sous-directeur de la sous-direction prospective et relations internationales à la Direction de la législation fiscale (DLF)<sup>(1)</sup>, « *il y a d'abord les pays avec lesquels nous avons signé une convention fiscale, qui sont adhérents au cadre inclusif de BEPS et qui ont signé la convention multilatérale : dès que les ratifications de la convention seront effectuées, le nouveau dispositif sera applicable. Ensuite, il y a les pays avec lesquels nous avons une convention fiscale, qui ont adhéré au cadre BEPS mais qui n'ont pas encore signé la convention multilatérale : nous attendons donc qu'ils signent la convention multilatérale puisqu'ils se sont engagés à appliquer les recommandations du projet BEPS. Enfin, il y a les pays avec lesquels nous avons une convention mais qui n'ont pas encore adhéré au cadre inclusif de BEPS et donc pas encore signé l'instrument multilatéral : nous les invitons à adhérer au cadre inclusif de BEPS. D'autres pays ont eu des approches plus restrictives que celle de la France.* »

L'étude d'impact précise qu'« *au fur et à mesure que de nouvelles parties adhéreront au groupe ad hoc ou qu'elles s'engageront à signer la convention multilatérale, la liste des conventions bilatérales couvertes sera complétée, comme le permet le texte, dans la limite des conventions fiscales en vigueur pour la France, qui sont au nombre de 121* ».

## **2. Une ambition limitée par les choix de nos partenaires**

Néanmoins, comme indiqué précédemment, pour que la convention produise ses effets sur une convention bilatérale, encore faut-il que l'État partenaire ait également fait le choix de « couvrir » cette convention. Selon les précisions transmises par la Direction de la législation fiscale, à ce jour, sur les 88 conventions fiscales bilatérales que la France a choisi de couvrir, 61 seront également couvertes par les autres États signataires et seront ainsi modifiées par la convention multilatérale.

---

(1) « *La convention multilatérale de l'OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ?* », Actes de la soirée d'étude annuelle de l'IFA, 4 octobre 2017.

On peut relever que certains pays préfèrent mettre en place les mesures prévues par la convention multilatérale par la voie d'une négociation bilatérale en cours ou à venir. Il en va ainsi de la Norvège, avec laquelle des négociations sont en cours, ou de la Suède, qui souhaiterait lancer des négociations bilatérales. On notera également que la nouvelle convention signée avec le Luxembourg le 30 mars 2018 contient la plupart des stipulations de la convention multilatérale que la France retient alors même que le Luxembourg a émis des réserves à l'égard de ces stipulations dans la convention multilatérale.

## **B. DES RÉSERVES EN FAIBLE NOMBRE CONCERNANT DES ARTICLES QUI N'APPORTENT PAS DE RÉEL PROGRÈS EN MATIÈRE DE LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION OU DONT LES EFFETS SONT JUGÉS TROP INCERTAINS**

Selon les informations recueillies par votre rapporteur, le Gouvernement a fait le choix de ne pas retenir les dispositions qui ne constitueraient pas un réel progrès en matière de lutte contre l'optimisation fiscale, les dispositions jugées inutiles ou non pertinentes, compte tenu du système fiscal français, et porteuses d'un risque jugé excessif d'insécurité juridique pour les opérateurs.

Comme l'indique la Direction de la législation fiscale en réponse au questionnaire du rapporteur, « *Ainsi, la France ne retient pas les dispositions relatives aux dispositifs hybrides (article 3) conçues au plan technique pour l'usage de pays reconnaissant la transparence fiscale et pratiquant d'autres méthodes d'élimination des doubles impositions que la France.*

*Par ailleurs, la France n'est pas favorable à la nouvelle méthode de résolution des conflits de résidence des personnes morales (article 4) et souhaite maintenir le simple critère du siège de direction effective applicable sous la responsabilité du contribuable et avec la possibilité d'un contrôle fiscal ultérieur. La nouvelle méthode consisterait à régler systématiquement ces situations par des procédures amiables entre les États créant une charge administrative supplémentaire, une plus grande complexité des règles de fond, et donc des risques d'évasion fiscale et une insécurité juridique accrue pour les entreprises.*

*La France a formulé une réserve sur l'article 5 (application des méthodes d'élimination de la double imposition) au motif qu'elle a déjà inséré dans un grand nombre de ses conventions fiscales existantes des mécanismes d'élimination de la double imposition répondant à l'objectif d'éviter les doubles exonérations. Il n'apparaît donc pas nécessaire de remettre en cause ces derniers, qui fondent sa pratique actuelle et sont adaptés à sa situation et à celles de ses partenaires.*

*La France ne retient pas la règle anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces par rapport à une convention fiscale (article 10) en raison des difficultés d'articulation que cette règle pourrait faire naître avec l'application des stipulations des conventions fiscales dans le cas des établissements stables ». L'étude d'impact précise que pour pallier ce type de*

situation, « *la France entend notamment appliquer la mesure anti-abus prévue à l'article 7 de la convention qui constitue une réponse aux pratiques d'optimisation reposant sur la localisation d'un établissement stable ou d'une entité* ».

En réponse aux questions posées par votre rapporteur, la Direction de la législation fiscale précise que « *L'insertion d'une clause de sauvegarde générale pour préserver dans tous les cas l'imposition de ses résidents par chaque État (article II) ne sera pas retenue par la France puisque sa méthode d'élimination des doubles impositions insérée dans ses conventions depuis plusieurs décennies, consistant à appliquer l'impôt au contribuable puis à l'effacer par un crédit d'impôt si les conditions sont remplies, offre déjà une protection efficace.* »

Il convient de souligner que notre pays pourra décider, à n'importe quel moment de lever les réserves formulées à ce stade, si ces éléments d'analyse venaient à évoluer. Il conviendra que le Parlement en soit dûment informé et que ces évolutions s'accompagnent également d'une étude d'impact.

### **C. UNE VOLONTÉ D'APPLICATION TRÈS AMBITIEUSE DE LA CONVENTION QUI DOIT NÉANMOINS S'APPUYER SUR UNE ANALYSE D'IMPACT COMPLÉMENTAIRE S'AGISSANT DE L'ARTICLE 14**

#### **1. Une intention d'application la plus large possible des dispositions destinées à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales**

Le **paragraphe 1<sup>er</sup>** de l'**article 6** vise à modifier le préambule des conventions fiscales couvertes afin d'y préciser que leur objet est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilité de non-imposition via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscales. Comme indiqué précédemment, il s'agit là d'un standard minimum. Nous avons également opté pour l'application du **paragraphe 3** qui conduit à préciser que l'objectif est également de favoriser les relations économiques et la coopération fiscale entre les parties. Il s'agit de mettre en avant une nouvelle politique conventionnelle et de donner des clés d'interprétation, y compris aux juridictions. Comme le précise Philippe Martin, « *en raison de l'existence de la clause anti-abus de l'article 7, qui par définition aura l'efficacité maximale le préambule jouera surtout dans les cas où la situation ne serait pas couverte par l'article 7* »<sup>(1)</sup>.

Comme indiqué précédemment, l'**article 7**, clé de voûte de cette convention, permet de refuser l'octroi des avantages conventionnels en cas de situation abusive. Comme les trois quarts des États signataires, la France fait le choix d'appliquer le critère des objets principaux (**paragraphe 1**) plutôt que la règle complexe définie aux **paragraphe 8 à 13** (règle simplifiée de limitation des avantages conventionnels inspirée des pratiques américaines et japonaises). Comme l'indique l'étude d'impact, ce dispositif est compatible avec la pratique française qui connaît de longue date l'abus de droit et a introduit des stipulations

---

(1) *Ibid.*

similaires dans ses conventions fiscales les plus récentes. Lorsqu'il ressort des circonstances de l'espèce que l'un des objets principaux du montage ou de la transaction est d'obtenir un avantage concurrentiel, alors ce dernier pourra être remis en cause.

Comme un quart des États, la France choisit d'appliquer la clause anti-abus relative aux dividendes de l'**article 8**, qui prévoit une détention minimale de 365 jours pour l'exonération de retenue à la source sur les dividendes versés par une filiale. Il s'agit de faire échec aux prises de participation qui interviennent peu avant le versement des dividendes dans le seul objectif de bénéficier d'un taux réduit ou nul de retenue à la source, alors que l'objectif des conventions n'est d'octroyer de tels avantages qu'aux investissements de long terme. Cette règle n'est pas nouvelle au sein de l'Union européenne puisqu'elle existe dans la directive mère-fille depuis 1990. Comme le précise Édouard Marcus dans l'article précité, *« la durée de détention n'a pas à être antérieure à la distribution. L'instrument multilatéral prévoit seulement une durée de détention de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes »*.

Comme la moitié des États signataires, la France choisit également de retenir l'**article 9** sur la prépondérance immobilière, conformément à sa pratique conventionnelle. L'objectif est d'assurer une neutralité du lieu d'imposition des revenus entre les immeubles détenus directement et ceux détenus par l'intermédiaire d'une structure. Comme souligné par Édouard Marcus, *« la clause est extrêmement large puisqu'elle traite aussi la question des entités qui pourraient être des trusts ou d'autres types de droits permettant la détention indirecte. Par ailleurs, le seuil de prépondérance immobilière s'apprécie à n'importe quel moment sur une période de 365 jours précédant l'aliénation des droits, ce qui permet de taxer les plus-values sur les sociétés de prépondérance immobilière dans le pays de situation des immeubles de la même manière que les immeubles. Cette clause est celle que nous avons insérée dans nos dernières conventions, comme celle conclue avec le Luxembourg suite à l'avenant de 2014. Elle est donc directement issue de la pratique française et n'a pas de caractère réellement nouveau, à l'exception peut-être de son champ très extensif »*<sup>(1)</sup>. Selon les précisions transmises par la DLF, cette clause continuera à s'appliquer selon la pratique conventionnelle, sans prise en compte des biens immeubles affectés à l'exploitation industrielle de la société.

---

(1) *Ibid.*

## 2. Des options volontaristes concernant le statut d'établissement stable dont l'une, relative au fractionnement des contrats, appelle une étude d'impact complémentaire

### a. Le choix du Gouvernement de retenir l'ensemble des dispositions visant le contournement du statut d'établissement stable

Il convient de rappeler que les bénéficiaires d'une entreprise sont imposables dans l'État de sa résidence sauf s'ils sont réalisés dans un autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui peut être matérialisé par une installation fixe d'affaires ou par un agent dépendant. Ce sont notamment ces deux notions qui ont été revues dans le cadre de l'action 7 du programme BEPS qui portait sur le contournement artificiel du statut d'établissement stable et qui ont abouti aux dispositions des **articles 12 à 15** de la convention multilatérale.

La France s'est activement impliquée dans la révision du concept et le Gouvernement a choisi de retenir l'ensemble des articles de la convention relatifs aux mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable : l'**article 12** sur les accords de commissionnaires et stratégies similaires, l'**article 13** sur les exceptions permettant d'échapper à la caractérisation d'un établissement stable et l'**article 14** sur le fractionnement des contrats. L'**article 15** définit quant à lui la notion d'entreprise étroitement liée à une autre entreprise, notion commune aux **articles 12, 13 et 14**. L'ensemble de ces stipulations vise d'une manière générale à abaisser le seuil de qualification d'un établissement stable dans ces trois domaines.

En réponse aux questions de votre rapporteur, la Direction de la législation fiscale indique qu'« *en retenant ces quatre articles dans la convention multilatérale, la France souhaite mettre un terme aux stratégies utilisées par des sociétés afin d'échapper à la taxation en France où elles réalisent, pourtant, une partie de leur activité.*

*En effet, dans la mesure où le juge de l'impôt français interprétait littéralement les anciens paragraphes 5 et 6 de l'article 5 du modèle OCDE, il était aisé pour des entreprises étrangères de réduire significativement l'impôt dû en France tout en continuant à réaliser sur notre sol d'importantes activités de commercialisation. Échappait, par exemple, à la détermination d'« établissement stable » en France la situation d'un commissionnaire agissant pour le compte d'une entreprise non-résidente et engageant, dans les faits, cette entreprise dans une relation commerciale avec des clients français. De même, le fait pour des personnes en France de préparer et exécuter des contrats n'était pas constitutif d'un « établissement stable » si ces contrats étaient formellement signés par une société étrangère. L'article 12 de la convention multilatérale, qui clarifie sur la base d'éléments factuels, l'appréciation d'un « agent dépendant » permettra de remédier à ces difficultés antérieures, auxquels d'autres États pouvaient ne pas être confrontés au regard de leurs propres décisions jurisprudentielles.*

*Ensuite, les articles 13 et 14 de la convention multilatérale s'inscrivent dans une démarche anti-abus pour éviter que certaines dérogations à la*

*qualification d'un « établissement stable » soient indûment octroyées à une société étrangère. Si les activités de « nature auxiliaire et préparatoire » exécutées par une entreprise continuent de ne pas donner lieu à la détermination d'un « établissement stable », désormais un groupe international ne pourra plus fragmenter un ensemble cohérent d'activités en différentes opérations et prétendre que chacune d'elles ne présente qu'un caractère auxiliaire ou préparatoire. Dans la même logique, un chantier de construction sur lequel une entreprise non-résidente intervient moins de 12 mois continue à ne pas être considéré comme un établissement stable mais la nouveauté réside dans le fait d'intégrer dans le décompte de ce délai les activités connexes exercées sur le même chantier par des entreprises du même groupe.*

*Ainsi les articles relatifs aux établissements stables figurant dans la convention multilatérale viennent préciser la définition de l'agent dépendant/indépendant et insèrent des règles anti-abus, elles ne modifient cependant pas les règles d'allocation des profits aux établissements stables. Ces articles ne sont donc pas de nature à conduire à un transfert significatif de matière imposable au détriment des intérêts français. »*

Le rapporteur souscrit pleinement aux options retenues par le Gouvernement s'agissant des articles **12, 13 et 15**.

L'**article 12** vise en particulier à empêcher les entreprises étrangères de recourir au schéma dit « de commissionnaire » pour localiser artificiellement leurs activités commerciales à l'étranger et ne pas acquitter l'impôt sur les sociétés en France. Comme indiqué précédemment, il s'agit en particulier d'une première réponse aux pratiques d'optimisation fiscale des acteurs de l'économie numérique. Le rapporteur ne peut qu'inviter le Gouvernement à poursuivre ses efforts afin d'inciter les pays de siège d'entreprises ayant recours à ces schémas, en particulier l'Irlande, à lever leur réserve sur cet article.

S'agissant de l'**article 13**, qui porte sur les activités pour lesquelles le paragraphe 4 de l'article 5 du modèle de l'OCDE prévoit une exception au regard de la qualification d'établissement stable (achats, livraisons, recherche d'informations...), le choix de maintenir les exceptions à la qualification d'établissement stable pour certaines activités apparaît en cohérence avec la situation des conventions fiscales bilatérales de la France tout en permettant d'assurer la sécurité juridique indispensable aux opérateurs français présents à l'étranger. Selon les précisions transmises par la DLF, la France n'était pas favorable, par souci de clarté de la norme applicable, à l'ajout d'une condition hautement subjective comme celle du « caractère préparatoire ou auxiliaire » aux exceptions à la qualification d'établissement stable.

#### ***b. Les interrogations du rapporteur concernant l'article 14 relatif au fractionnement des contrats***

Le rapporteur comprend les raisons qui ont présidé au choix de ne pas émettre de réserve sur l'**article 14**, à savoir la volonté de lutter contre la

fragmentation artificielle des fonctions des entreprises au sein de plusieurs entités, quand elles œuvrent sur un même chantier dans le but d'échapper à la reconnaissance d'un établissement stable. Néanmoins, les inquiétudes formulées au cours des auditions qu'il a conduites le conduisent à recommander une position de prudence, ou à tout le moins une analyse d'impact complémentaire.

Selon les précisions transmises par la DLF, la clause anti-fractionnement de l'**article 14** *« doit faire l'objet d'une application de bonne foi de la part des administrations fiscales qui doivent l'interpréter à la lumière des commentaires du modèle OCDE mis à jour en 2017. Ainsi, seules les opérations dites connexes devront être prises en compte pour l'application de cette règle, soit celles réalisées par les « mêmes salariés » et qui feraient « l'objet d'un contrat unique en l'absence de considération de planification fiscale ».*

**Or, les représentants des entreprises et experts entendus par le rapporteur alertent sur le risque que les administrations fiscales de pays étrangers dans lesquels sont implantées des entreprises françaises, soucieuses de s'approprier de la base taxable, n'interprètent largement la notion de « connexité » et détournent ces stipulations pour s'adjuger, à notre détriment, une imposition plus importante que celle qui leur est due.**

Lors de l'examen du projet de loi au Sénat, où le rapporteur, M. Albéric de Montgolfier, a soulevé la question, Mme Delphine Geny-Stephann a nuancé ce risque : *« il convient de rappeler qu'en vertu de certaines de nos conventions bilatérales un établissement stable de chantier est aujourd'hui d'ores et déjà constaté lorsque la présence de l'entreprise à l'étranger est supérieure à six mois, voire trois mois pour certaines d'entre elles. Vous comprendrez donc bien que cette règle de fractionnement ne viendra pas changer l'état du droit pour les grands chantiers emblématiques, qui parce qu'ils durent plusieurs années, sont de toute façon déjà imposés dans l'État où ils sont localisés.*

*En outre, le fait de reconnaître un établissement stable ne conduira pas à attribuer l'ensemble des profits y afférent à l'État sur le territoire duquel le chantier est situé. Une répartition du profit sera réalisée en fonction de la valeur ajoutée créée sur place et en France. Une partie importante de ce profit restera donc taxable en France.*

*Par ailleurs comme l'a rappelé l'OCDE, la nouvelle définition de l'établissement stable a d'abord une visée anti-abus et ne modifie ni les règles d'application des profits aux établissements stables ni la répartition des droits d'imposer hors montages abusifs. De ce fait, elle ne devrait pas se traduire par un transfert significatif de la matière imposable ».*

Si la France n'est pas le seul pays développé à avoir retenu cette option sur la fragmentation des contrats (des États comme les Pays-Bas, l'Irlande, la Norvège, l'Australie, l'Argentine, Israël ou la Nouvelle-Zélande l'ayant également fait), le rapporteur relève que **la plupart des pays partenaires comparables au**

**nôtre ont émis une réserve sur cet article.** À cet égard, le rapporteur plaide pour **une approche plus coordonnée au sein de l'Union européenne**, ou à tout le moins entre la France et l'Allemagne, laquelle a émis une réserve sur l'article 14.

Attendu que l'absence de réserve sur un article est une décision irréversible alors qu'une réserve peut être levée à tout moment, **le rapporteur invite le Gouvernement à adopter une position de prudence et à apporter des compléments sur l'impact attendu de l'article 14 de la convention idéalement d'ici à la séance publique, ou à défaut, avant le dépôt de l'instrument de ratification, en assurant la bonne information du Parlement.** La prudence se justifie d'autant plus que, comme il a été indiqué précédemment, **la clause générale anti-abus de l'article 7 doit permettre d'appréhender le type d'abus que vise l'article 14.**

### **3. Le choix d'appliquer les dispositions relatives à l'arbitrage**

Comme indiqué précédemment, l'**article 16**, destiné à améliorer les procédures de règlement des différends, est un standard minimum qui devra être appliqué par l'ensemble des signataires. Ce standard minimum, déjà appliqué par la partie française, permettra notamment aux contribuables d'ouvrir une procédure dans l'un ou l'autre des deux États en cause.

En revanche, et les représentants des entreprises entendus par votre rapporteur ont eu l'occasion de le déplorer, la **partie VI** de la convention, relative à l'arbitrage obligatoire et contraignant, ne s'applique que si l'État fait le choix positif de l'appliquer à ses conventions couvertes.

Au 20 décembre 2017, selon les informations disponibles sur le site de l'OCDE, environ seulement un tiers des États signataires choisirait d'appliquer cette **partie VI**, la majorité d'entre eux étant des États de l'Union européenne.

Comme le permet la convention, la France a opté pour remplacer le délai de deux ans au-delà duquel les questions non résolues en procédure amiable peuvent être soumises à arbitrage par celui de trois ans, afin de donner une place suffisante aux discussions préalables entre autorités compétentes. Elle a par ailleurs retenu l'option de ne pas soumettre un cas à l'arbitrage ou de mettre fin à une telle procédure si une décision de justice a été rendue à son propos dans une des deux parties.

S'agissant de la méthode d'arbitrage (**article 23**), la France retiendra celle de la meilleure offre jugée plus efficace mais acceptera celle de l'opinion indépendante avec les pays qui la choisissent.

La France formulera des réserves limitant l'arbitrage aux situations de double imposition effective dont les redressements fiscaux ne sont pas assortis de pénalités graves et qui portent sur un montant supérieur à 150 000 euros en moyenne par exercice et par an.

Enfin, dans les cas qui entreraient dans le champ d'application du dispositif de la convention et de celui d'instruments européens de même portée, la France appliquera seulement les seconds.

## TRAVAUX DE LA COMMISSION

La commission examine le présent projet de loi au cours de sa séance du mercredi 20 juin 2018. Après l'exposé du rapporteur, un débat a lieu.

**Mme la Présidente Marielle de Sarnez.** Un grand merci pour ce rapport complexe, avec un objectif qui est très lourd, il doit rendre compte d'une sorte de « Big Bang » juridique dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale, qui vise au fond à faire payer les bénéficiaires là où les activités économiques les génèrent. Avant de procéder à l'échange de vues, je laisse la parole à Mme la rapporteure pour avis de la Commission des finances.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Merci Madame la Présidente et merci aux commissaires. Je ne ferai ici qu'un certain nombre de remarques sur les éléments qui me semblent importants. Au sujet de l'établissement stable, la définition de l'article 12 est extrêmement importante. Par exemple, dans l'affaire Google de l'année dernière, actuellement en appel, l'administration fiscale n'était pas dotée des outils juridiques adéquats et ne pouvait pas qualifier d'établissement stable les bureaux utilisés par Google en France. La définition fournie par la convention multilatérale contient des éléments qui nous permettraient de qualifier les établissements stables dans ce type de situations. Dans le cas particulier de Google, c'est l'Irlande qui est concernée. Or l'Irlande a émis une réserve sur l'article concerné, l'article 12. Mais elle pourra à tout moment lever cette réserve. C'est ce vers quoi nous devons aller, et il reste encore beaucoup à faire dans la lutte contre l'évasion fiscale. Cette convention est un pas très important, mais ce n'est pas tout. La question se pose au niveau de l'Union européenne, par exemple au sujet de l'établissement stable virtuel, de l'économie du numérique. Cela fait partie des actions BEPS en cours de discussion. Mais il n'y a pas de consensus, notamment entre les Etats émergents et les Etats de l'OCDE.

Un autre sujet est celui de la clause anti-abus, qui correspond à l'article 7 de la convention. En France, nous avons aussi des procédures anti-abus, la plus connue étant celle du L-64 du Livre des procédures fiscales, qui vise un but exclusivement fiscal. Le débat aujourd'hui concerne la clause anti-abus de la convention, plus large, qui viendrait soit compléter notre L-64, soit l'écraser. L'administration fiscale devra prendre position sur ce sujet ; pour ma part, j'ai déjà exprimé ma position sur ce que devrait être l'articulation entre ces deux clauses devant la Commission des finances. On a différents outils, mais leur articulation est incertaine, ce qui nuit à la sécurité juridique des entreprises. Sur l'information du Parlement, nous avons demandé à ce que l'information ne soit pas uniquement annuelle, mais que le Commissaire aux finances soit informé des avancées de la mise en œuvre de cette convention. Concernant enfin l'opposabilité, on a la convention multilatérale, que l'on conserve, on a les

conventions bilatérales, et enfin les notifications des Etats. On a donc trois éléments qui continuent à vivre, parce que la convention multilatérale ne se substitue pas aux conventions bilatérales. C'est un sujet très compliqué : l'administration fiscale s'est engagée à publier des versions consolidées, mais elles ne seront pas opposables à l'administration. J'invite donc l'administration fiscale et le gouvernement à engager un dialogue pour trouver une solution et garantir la sécurité juridique des entreprises. Enfin, sur l'article 14, nous ne disposons pas des analyses du gouvernement (celles-ci devraient être transmises avant la séance publique) ni des entreprises, alors qu'elles sont censées nous transmettre ces éléments depuis 6 mois. A défaut d'analyses chiffrées, il est très difficile de se prononcer sur l'opportunité des réserves que l'on pourrait formuler à l'égard de cet article.

**Mme la présidente Marielle de Sarnez.** Nous allons procéder à l'échange de vues, mais je tiens à souligner que je pense que ce texte devrait faire l'objet d'un débat en séance publique. Je comprends qu'il ne règle pas tous les problèmes en la matière, mais ce texte est loin d'être anecdotique. C'est un texte extrêmement important. En conférence des présidents, il a été décidé que nous consacrerons la journée du 5 juillet à l'examen de différentes conventions avec débats. Nous avons d'ores et déjà examiné l'accord de partenariat sur les relations et la coopération entre l'Union européenne et la Nouvelle-Zélande et le protocole contre la fabrication et le trafic illicites d'armes à feu additionnel à la convention des Nations unies contre la criminalité transnationale organisée. Ces deux conventions seront débattues jeudi 5 juillet après-midi dans l'hémicycle, et si nous en décidons ainsi après son adoption, cette convention serait débattue le 5 juillet au matin. J'ouvre le débat.

**M. Frédéric Petit.** C'est effectivement un « Big Bang ». J'ai deux questions. Comment est définie la différence entre certains pays et la convention à propos de l'impôt sur les sociétés (IS) et de l'impôt sur le revenu (IR) ? Il y a un moment où la différence entre ces impôts va rentrer dans le débat, or, à ma connaissance, cette convention ne traite que de l'impôt sur les sociétés. Ma deuxième question concerne les Etats-Unis, qui n'ont pas signé la convention, et les situations de billard à trois bandes (un pays lié aux Etats-Unis et à un Etat signataire de la convention).

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Pour la première question, la convention touche aussi bien l'IS que l'IR. Et pour la deuxième question, sachant que c'est une question que l'on a par exemple posée aux représentants de l'OCDE, on nous a dit qu'il ne fallait pas trop s'inquiéter. Les Etats-Unis ont été dans toutes les discussions, et sont sortis à la fin. Mais les conventions bilatérales des Etats-Unis sont déjà performantes.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** On n'a aujourd'hui que 77 États signataires, et ceux-ci doivent préciser quelles sont les conventions qu'ils entendent modifier. On a plusieurs conventions bilatérales qui ne vont pas être couvertes par la convention multilatérale. Votre question porte sur l'effectivité des

dispositions anti-abus de la convention fiscale. Concernant les Etats-Unis, rappelons que les schémas d'optimisation fiscale des GAFAs utilisent le marché européen, avec les failles des conventions bilatérales entre Etats européens. Donc le fait que les Etats-Unis ne soient pas parties à la convention ne rend pas totalement ineffectives ses dispositions. Par ailleurs, il y a eu une grande réforme fiscale américaine, qui inclut de nombreux dispositifs anti-abus prévus par la convention multilatérale, et inversement, la convention multilatérale a pris pour base plusieurs articles des conventions bilatérales des Etats-Unis.

**M. Alain David.** Cette convention constitue certainement une avancée, mais on est encore loin dans la lutte contre le fléau que représente l'évasion fiscale. Dans un récent article, l'économiste Gabriel Zucman estime que 80 % du patrimoine financier mondial est détenu dans des paradis fiscaux, soit, 7 900 milliards d'euros. En France, on évalue entre 30 et 40 milliards d'euros le manque à gagner annuel pour les finances publiques. Ma question est simple : dans quelle mesure cette convention peut-elle améliorer cette situation, et a-t-on déjà fait des simulations sur les conséquences que pourrait avoir ces dispositions ?

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Sur le deuxième point, la simulation, on n'a pas encore tous les éléments. Ce qu'il faut voir, c'est que c'est un premier pas, on a réuni tout le monde. Lorsqu'on voudra introduire des modifications, on ajoutera un article à cette convention. Si l'on avait voulu modifier toutes les conventions bilatérales, cela aurait pris plus de 30 ans. Il faudra ensuite entraîner d'autres pays, même ceux qui n'ont pas encore signé la convention, vers de nouvelles avancées, qui seront possibles du fait de cette convention.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Un premier point sur les chiffres que vous avez avancés, et que nous avons rencontrés dans le cadre de la mission d'information sur l'optimisation fiscale, pour laquelle je suis moi-même rapporteure. On souhaite comprendre ce que représentent ces chiffres, parce que nous avons tendance à envisager fraude, évasion et optimisation fiscale comme un bloc. Mais c'est très compliqué de calculer ce que l'on ne sait pas voir. Il faut être très prudent avec les chiffres, et préciser si l'on parle de fraude, d'optimisation ou d'évasion, afin d'avoir un bon diagnostic et trouver les bonnes solutions. Vous nous interrogez sur l'effectivité de l'ensemble de ces dispositions, en particulier des paradis fiscaux. Il faut avoir en tête le reste de la convention mais aussi les autres actions BEPS, ce projet n'étant pas totalement inclus dans la convention multilatérale. Par exemple, il y a un dispositif sur les sociétés étrangères contrôlées. En France, nous avons ce type de dispositif qui correspond au 209-b du Code général des impôts, qui permet d'imposer à la société mère des revenus qui ne le seraient pas dans un paradis fiscal. On met à disposition des Etats ce type de dispositif, et on les incite à les adopter. Il y a un cadre inclusif, qui inclut l'ensemble des Etats qui ont participé aux négociations, qui assure le suivi de la convention multilatérale ainsi que celui des autres actions BEPS. Il va y avoir un contrôle entre les différents Etats. Je pense aussi aux prix de transfert, qui sont un sujet extrêmement complexe, ces différentes transactions intra-groupes qui représentent en réalité la majorité des transactions mondiales. Il y a un vrai débat

sur la question de savoir comment le prix qui a été choisi est le bon prix. On a quatre méthodes aujourd'hui, mais c'est très compliqué face à des entreprises très performantes avec des armadas de fiscalistes, de pouvoir faire face et d'avoir un argumentaire. Ce sont des travaux que l'on mène, il y a des actions BEPS qui en traitent qui sont en discussion. Il y a un vrai sujet sur la création de la valeur et la répartition de la valeur.

**M. Bruno Fuchs.** Je me demande si l'on n'est pas resté à mi-parcours, et si l'on ne va provoquer des situations encore plus difficiles qu'aujourd'hui : des différences d'appréciation, donc du contentieux, de l'insécurité juridique, puisque les conventions locales et bilatérales vont évoluer dans le temps. Et puis, compte tenu de l'existence d'organisations internationales du commerce ou de la santé, est-ce qu'il ne faudrait pas penser une organisation internationale de la fiscalité, visant à intégrer l'ensemble des dimensions. J'ai peur qu'en restant à mi-chemin, on complique la situation des entreprises.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Vous dites qu'on est à mi-chemin, mais j'avais dit qu'il s'agissait de la première pierre. La flexibilité apportée de la convention peut créer de la complexité, et c'est pour cela que nous demandons que l'administration fiscale soit proactive, qu'elle aille vers les entreprises pour expliquer ce qui a changé, quel pays a signé ou va signer, quel nouvel article est intégré, sans attendre que les entreprises posent des questions. C'est pour cela que le gouvernement doit expliquer chaque année devant le Parlement où nous en sommes. Ceci étant, je ne pense pas qu'on soit au milieu du gué, on reproche plutôt à la France de n'avoir pas émis assez de réserves. On se veut vertueux, plus vertueux que d'autres, sachant qu'avoir une position européenne commune permettrait aussi d'avancer. Mais voyons vraiment ça comme une première étape. C'est l'impression que l'on a eue en entendant l'OCDE, on stoppe l'hémorragie, et on commence à réparer.

**M. Bruno Fuchs.** Justement, vous avez pris l'exemple de Maurice et de l'Inde. Une entreprise peut aller de toute bonne foi à Maurice pour opérer avec ce pays et depuis Maurice établir une filiale pour aller en Inde. En cas de redressement, on s'engage sur une durée de huit ou dix ans de contentieux avec l'administration fiscale. Cela risque de générer des situations de contentieux d'appréciation différente, et donc de contentieux qui aujourd'hui n'existeraient pas.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Oui effectivement il y a des risques de contentieux mais si on veut régler les choses il faut avancer. Il y aura toujours des personnes pour essayer de comprendre avant tout le monde ce qu'il en est des dispositifs. Il faut pouvoir anticiper les choses mais je ne dis qu'il n'y aura pas de contentieux.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Ce qu'il faut voir c'est que cette convention multilatérale modifie de manière massive les conventions bilatérales fiscales qui existent déjà. Elle vient les renforcer. De plus, ce sont des

dispositifs qui sont très bien connus par les entreprises et ça leur fait plus peur qu'autre chose. Avec cette clause anti-abus générale, je pense qu'au contraire il y a une vraie avancée. C'est vrai que c'est complexe, c'est un nouvel instrument, une innovation juridique. Même au début des travaux BEPS, ils n'imaginaient pas arriver à un tel instrument. Mais on s'est demandé comment faire pour ne pas mettre 30 ans pour intégrer dans le droit ces dispositifs. Cette convention multilatérale n'est pas parfaite, ça c'est certain, mais maintenant il faut faire un effort d'explication. Cet effort est fourni par l'OCDE qui reçoit les administrations fiscales, elle a des rendez-vous avec les entreprises. Elle accompagne également les pays en développement pour mettre en œuvre ces conventions. Mais il est clair qu'on doit être bon dans la mise en œuvre opérationnelle de cette convention multilatérale.

**Mme Amal-Amélia Lakfrafi.** Merci mes chers collègues pour le rapport et le travail fourni. Juste une remarque avant ma question. Ça me dérange qu'on mette dans la même phrase « optimisation » et « évvasion fiscale ». Pour moi, l'optimisation fiscale est légale, et l'évvasion fiscale moins. Ensuite, j'ai une question sur l'article 14. Vous avez émis des réserves. Vous avez dit que vous attendiez des chiffres lors des auditions que vous avez menées. Est-ce qu'ils vous ont été donnés ?

**M. Benjamin Dirx rapporteur.** Non, elles ne nous ont pas donné de chiffres. Elles nous ont donné des cas dans lesquels des entreprises pourraient être assimilées à des établissements stables alors qu'elles ne le seraient pas forcément. Deux entreprises d'un même groupe peuvent très bien répondre aux mêmes appels d'offre et peuvent être considérées comme des établissements stables. Ce qui est souligné dans le rapport est la manière dont les Etats vont s'emparer de cela pour aller demander la base taxable aux entreprises. La peur est là, et cela concerne surtout les entreprises du BTP. Maintenant, les entreprises ne nous ont pas donné de chiffreage. Si j'invite à émettre une réserve, c'est tout simplement parce qu'une réserve peut être enlevée alors que si on n'en met pas, on ne pourra pas l'ajouter. Ce serait juste le temps de plus évaluer les choses, et s'il n'y a aucun souci, ou pourra la retirer.

**Mme Anne Genetet.** Merci, merci mes chers collègues pour ce rapport sur un sujet qui est extrêmement compliqué. Bravo parce que ce n'est pas simple. Je le dis d'autant plus que je vais présenter le 2 juillet prochain un rapport dans lequel il y aura une remise à plat de la fiscalité des non-résidents. Il y a des choses assez communes et je rejoins ce que disait Frédéric Petit tout à l'heure sur la nuance entre l'impôt sur les revenus de ceux qui détiennent un patrimoine mobilier et l'impôt sur les sociétés. Je voudrais d'abord souligner ici l'engagement de notre gouvernement pour lutter contre les chemins de traverse fiscaux qu'on peut appeler fraude, évvasion ou optimisation. Il y a clairement une volonté de lutter contre cela. On voit bien le débat qu'il y a eu récemment autour de l'*exit tax*, sujet sur lequel j'ai particulièrement travaillé et pour lequel, effectivement les chiffres ne sont pas clairs. On n'a jamais deux fois les mêmes chiffres cités par la même personne, ce qui pose des questions sur l'analyse faite par notre

administration. Ma question est la suivante : quels sont les moyens dont dispose notre administration fiscale pour exercer leurs fonctions de contrôle ? Ces textes paraissent formidables, mais en pratique je vous garantis que malgré toutes les déclarations de bonnes intentions, tous les échanges automatiques d'informations, l'administration fiscale bute sur la difficulté à aller mettre en évidence des procédés, avec effectivement du côté des entreprises des armées de fiscalistes. J'aimerais savoir quels sont les outils dont va disposer l'administration fiscale. Par ailleurs, on s'occupe de tous les grands groupes mais il y a aussi toutes nos PME qui essaient de partir à l'international, qui ont fondamentalement besoin d'informations et qui ne pourront pas s'offrir les services d'un grand cabinet de fiscalistes. Elles ne le feront pas. Elles vont se retrouver en toute bonne foi dans des situations qui pourront leur être reprochées après. Comment imaginer une plateforme d'informations fiscales qui permette d'aider nos PME de se développer à l'international sans être victimes de ce qu'on essaie de mettre en place pour pénaliser à juste titre des grosses sociétés ? Merci.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** J'ai demandé à ce que l'administration fiscale adopte cette démarche proactive vers les PME. Aujourd'hui c'est aux PME d'aller chercher l'information, alors qu'elles n'ont pas forcément de fiscalistes dans leurs équipes. Nous avons auditionné plusieurs représentants de grandes entreprises. L'une d'entre elles a vingt-six fiscalistes, effectivement, ce n'est pas la même chose que pour une PME. On aimerait vraiment que l'administration fiscale voit les choses dans l'autre sens. C'est la politique que l'on souhaite avec l'idée que l'administration fiscale ne soit pas que dans une logique de contrôle-sanction mais qu'elle fasse aussi de l'accompagnement. C'est une demande dans le rapport, on verra ensuite de quelle manière faire cette demande au gouvernement.

**Mme Anne Genetet.** La question qu'il faut poser est celle des effectifs. Concernant l'international, les services du ministère de l'Economie et des Finances ne sont pas bien dotés, contrairement à d'autres. Ils sont sous dotés en outils informatiques et en moyens humains.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Dans le cadre de la mission d'information sur l'évasion fiscale nous nous sommes posés ces questions. Aujourd'hui vous avez la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) qui est la délégation spécialisée dans l'international et qui comporte 25 brigades de contrôle. Le sujet est vraiment comment elle utilise l'information qui est multiple. Le ministre a annoncé au sein de l'administration fiscale l'utilisation de nouveaux outils dont le *data mining*. Ils ont recruté des économistes, des scientifiques qui vont appuyer le contrôle fiscal et identifier là où il y a une urgence. Il y a de nouveaux outils qui existent comme la déclaration pays par pays qui va permettre à l'administration d'avoir une vision très rapide de l'ensemble de la structure fiscale dans le monde. Elle n'avait pas cela avant, et cela va permettre d'avoir une analyse plus macro, ce qui va permettre de rentrer dans les détails. Elle commence à avoir des outils qui vont lui permettre de réaliser ce contrôle de manière plus efficace. Ils font le maximum aujourd'hui mais nous

aussi on se demande comment les faire monter en compétences, s'il n'y a pas un redéploiement à faire. On a ces interrogations, mais on a aussi des outils qui commencent à se mettre en place et une volonté du gouvernement qui veut se donner les moyens d'agir. Il y a aussi cette police fiscale dont nous parlerons dans le cadre du projet de loi fraude, mais il va y avoir en tout cas des réponses.

Pour répondre à votre question sur l'*exit tax*, on a des chiffres sauf qu'on ne parle pas de la même chose. En matière d'*exit tax*, il y a les plus-values latentes, les plus-values en report qui représentent une certaine masse d'argent et dont on ignore si elles vont être récupérées ou pas, parce que la personne va pouvoir revenir en France. Ce sont des montants dont on ne sait pas s'ils pourront être un jour recouverts puisqu'on ne sait pas quel sera le comportement de la personne.

**Mme Anne Genetet.** Je voulais juste dire qu'en réalité, même sur ces données-là, la Direction de la législation fiscale (DLF) ne donne pas les mêmes chiffres. J'ai des chiffres qui m'ont été donnés dans le cadre de la Commission qui ne sont pas les mêmes que ceux qui m'ont été donnés par la même personne en Commission des finances il y a quelques jours.

**M. Denis Masségli.** Merci monsieur le rapporteur, madame la rapporteure. Je voulais déjà réagir par rapport à la différence faite entre optimisation et l'évasion fiscale. En effet, l'optimisation est légale alors que l'évasion ne l'est pas. Je souhaite mettre en avant toutefois le problème moral soulevé par l'optimisation. Pour en venir au sujet qui nous intéresse, à l'occasion de la réception d'une délégation du Bundestag au sein de notre Commission, nous avons pu noter que sur de nombreux sujets l'unité et la cohésion des membres de l'Union européenne était une condition *sine qua non* de son bon fonctionnement. Une position commune des Etats européens concernant cette convention permettrait-elle d'autres avancées ? Merci à vous.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Comme je l'évoquais tout à l'heure, il y a des articles sur lesquels on est tous d'accord et d'autres pour lesquels la France va plus loin, comme les Pays-Bas. S'il y avait une position commune de l'Europe ou au moins avec les pays qui nous sont semblables comme l'Allemagne, l'Espagne, l'Italie, la Belgique, cela pourrait mettre une pression supplémentaire sur d'autres pays pour qu'ils nous suivent. Je pense notamment à l'Irlande. Ce serait bien qu'on puisse faire évoluer leur stratégie fiscale. Ce serait une bonne avancée.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Sur l'Union européenne, on a déjà avancé ensemble en reprenant les travaux de l'OCDE, avec les directives ATAD I et ATAD II qui reprennent des dispositifs et des discussions qui s'appliquent à l'ensemble des Etats membres. On a une *exit tax* européenne qui concerne les entreprises, pas les personnes. Pour cela on a anticipé puisque ces directives datent de 2016. Bien évidemment il faut qu'on avance ensemble. Je crois qu'autour de la table à l'OCDE on a un représentant de l'Union Européenne

à côté des États membres. Ce ne sera qu'en étant tous ensemble qu'on pourra être pleinement efficaces.

**M. Jacques Maire.** Je pense qu'il ne faut pas sous-estimer la performance de notre délégation à l'OCDE pendant ces dernières années. J'ai une question ponctuelle sur le numérique. De quelle façon le secteur du numérique, dont on parle beaucoup, va être impacté ?

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Au fond, les entreprises du numérique sont des entreprises comme les autres donc l'article 7 et l'article 12 les engloberont. Bénédicte évoquait tout à l'heure le cas de Google. Grâce à cet article 12 on aurait pu mieux affronter ce contentieux. Maintenant, il faut que les pays qui sont en face optent pour les mêmes articles que nous. Je veux revenir sur l'Irlande. Il faut qu'elle ait les mêmes articles. Si c'est le cas cela permettra d'avancer. Mais en tous les cas cet instrument permet déjà le débat sur l'harmonisation fiscale que l'on souhaiterait.

**M. Bertrand Bouyx.** Merci madame la Présidente, monsieur le rapporteur et madame la rapporteur pour avis. Vous avez dit que notre pays avait émis peu de réserves. Vous avez également dit que la France se veut plus vertueuse que les autres. Est-ce à dire que par l'absence ou la faiblesse des réserves, le reste de la convention satisfait aux exigences que la France a prononcé en termes de lutte contre l'évasion fiscale ?

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Les options que l'on a choisies sont importantes. Il faut que le pays en face ait pris les mêmes. On va plus loin que d'autres pays. Je pense vraiment que c'est une bonne chose d'aller plus loin. Si chacun reste dans son coin ça n'avance pas. Si tout le monde utilise le recours aux réserves, on ne pourra aller nulle part. Il faut bien qu'il y ait quelqu'un qui prenne un peu le *lead*.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Je dirais juste que je suis très heureuse d'avoir ces discussions avec vous parce que c'est bien de ne pas avoir une discussion qu'avec des fiscalistes. La diplomatie fiscale est très importante. BEPS est un instrument de diplomatie fiscale. On a mis au point un instrument, tout le monde n'a pas choisi les mêmes options, n'a pas émis les mêmes réserves mais il faut savoir que c'est un document évolutif. Par ailleurs, on va renégocier nos conventions bilatérales, les autres États vont le faire aussi. Ils vont pouvoir s'appuyer sur cet instrument-là. Si je prends l'exemple de la convention franco-luxembourgeoise qui vient d'être renégociée, le Luxembourg a intégré la définition d'établissement stable, qui permet de mettre fin au schéma de commissionnaire. C'est une avancée, ils l'ont fait parce que la France a œuvré en ce sens lors des négociations OCDE. Même si aujourd'hui on n'a pas tous fait preuve de la même ambition parce qu'on n'a pas tous émis les mêmes réserves, je pense que cet outil est évolutif et ambitieux parce qu'il nous permettra de faire de la diplomatie fiscale et de négocier en avant avec les États.

**Mme Clémentine Autain.** J'ai bien entendu certains parler de « big bang », je pense qu'il faudrait rester raisonnables et parler de premiers pas. J'avais plusieurs questions, la première : l'estimation de ce que pourrait rapporter ce que vous avez négocié, c'est-à-dire une évaluation de ce qu'on pourrait espérer récupérer par le biais de ces dispositions. Ma deuxième question concerne les moyens. Concernant la fraude on sait bien que si on ne met pas les moyens pour aller contrôler les entreprises on ne peut rien obtenir. L'optimisation d'autre part suppose nécessairement qu'on ait un cadre qui bouge pour empêcher ces pratiques, et sur l'évasion, il faut pouvoir contrôler. Pour pouvoir contrôler, pour pouvoir travailler, avez-vous les garanties que des moyens vont être mis à disposition, non pas simplement des PME pour les aider à s'orienter dans la nouvelle réglementation, mais aussi pour pouvoir traquer les grands groupes, afin que ce qui est écrit dans le texte ait un minimum de traduction concrète ? Sinon ce ne sont que des bonnes intentions. Combien y a-t-il de personnes dans chacune des 25 brigades qui ont été évoquées ? Car nous ne pouvons pas dire que le paquet soit mis dans la lutte contre l'évasion. Il faudrait dans ce contexte un big bang pour se donner comme objectif la récupération de quelques milliards sur 60 à 80 milliards d'euros. Il faut absolument mettre le paquet, non seulement sur une modification de la législation par des traités qui permettent de traquer les entreprises, mais aussi des moyens pour pouvoir faire appliquer les textes en vigueur, sinon tout cela restera lettre morte et on ne fera pas le poids vis-à-vis des multinationales, des grands groupes. Je suis ravie par le fait que ce soit soumis à l'Assemblée car cela nous permettra d'avoir un débat sur un sujet crucial qui n'avait toujours pas été traité depuis un an à l'Assemblée nationale. Nous aurions aimé que cela adienne plus tôt.

**Mme la Présidente Marielle de Sarnez.** Je pense en effet que cela mérite un débat dans l'hémicycle.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur :** Oui madame la Présidente, cela demande un débat, que nous avons demandé. C'est un big bang car on gagne 30 ans mais c'est aussi un premier pas. C'est un premier pas car tout le monde pourra travailler ensemble. Si on pense que la France peut faire les choses toute seule, on n'y arrivera pas. C'est une réalité. C'est amusant, quand vous évoquez ce que l'on peut récupérer. Aujourd'hui l'OCDE dit que les enjeux sont de l'ordre de 100 à 240 milliards de dollars. Quand vous parlez de récupérer, vous parlez exactement comme les multinationales que nous avons auditionnées. Elles nous disaient que sur le delta de ce que nous allons gagner et de ce que nous allons perdre, peut-être que la France ne gagnerait pas grand-chose. Mais la question n'est pas là : l'important est qu'aujourd'hui nous stoppions l'hémorragie. Les règles du jeu aujourd'hui sont redéfinies. On part dans un nouveau système où on ne veut plus d'optimisation, d'évasion. Peut-être que ça ne va encore assez loin mais nous ne pouvons pas tout faire d'un coup. Pour le contrôle, il faudra sûrement des moyens supplémentaires. Nous pouvons mentionner par ailleurs le potentiel de l'intelligence artificielle, qui pourrait nous permettre d'avoir de réelles avancées.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Sur les moyens, je ne suis pas le gouvernement, je ne vais pas répondre à sa place. Cependant ce qu'on peut dire est qu'on récupère déjà 20 milliards d'euros par an dans la lutte contre l'évasion fiscale, ce qui est massif. On parle souvent des chiffres, des trous qu'on évalue et dont nous n'avons pas la certitude et qui ne sont pas véridiques. Or ce chiffre de 20 milliards d'euros est massif. Il y a une administration fiscale qui agit efficacement et dont nous pouvons saluer le travail. Sur les moyens je pense qu'il faudrait voir avec le gouvernement mais très honnêtement, je pense qu'il y a des outils qui sont mis en place. Il faut aujourd'hui que l'administration fiscale sache les utiliser de manière efficace mais je pense qu'on agit et dire que nous avons pris un an pour parler d'évasion et d'optimisation fiscales ce n'est pas très honnête. On agit, par exemple avec la taxe à 3 % sur le chiffre d'affaire du numérique sur laquelle le ministre Le Maire s'est engagé à l'automne dernier. On en a encore eu la preuve hier, il a réussi à convaincre l'Allemagne qu'il fallait prendre cet engagement ensemble avec les pays européens. De plus, il faut mentionner la proposition de directive du 21 mars 2018 sur l'établissement stable numérique qui comporte une définition de la présence digitale. Je ne peux donc pas entendre dire que nous n'avons rien fait en matière d'optimisation fiscale. Par ailleurs, ça a été salué par les ONG que nous avons vues en auditions qui ont salué le fait qu'une mission d'information sur l'optimisation et l'évasion fiscales ait été ouverte au début de la législature et non pas à la fin. La volonté du gouvernement et de la majorité est d'agir, mais c'est une volonté transpartisane.

**Mme Syra Silla.** Merci monsieur le rapporteur, madame la rapporteure pour avis pour vos rapports et la clarté de vos explications. Il est vrai que cette convention multilatérale permet d'avancer, de faire un pas, mais je pense qu'il faudra comme vous l'avez dit, s'attaquer à cet outil qui permet aux entreprises multinationales d'éroder les bases d'imposition, à savoir les prix de transferts concernant la collecte d'informations. Ces derniers sont la problématique première de l'administration fiscale et pour l'avoir vu du côté avocats et du côté de Bercy on sait qu'il y a encore beaucoup de choses à faire. Il y a encore beaucoup de choses à faire, notamment concernant le prix de pleine concurrence, concernant la documentation sur les prix de transferts. On avance ! je ne sais pas quel est le calendrier mais il faudra vraiment s'attaquer à cette problématique parce que c'est là qu'il faut chercher de l'argent, et vous le savez bien Madame la rapporteure pour avis.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Je partage entièrement votre préoccupation. Hier j'ai passé la journée à l'Union européenne, j'ai rencontré des représentations permanentes et la Commission et je leur ai dit ce que vous êtes en train de dire. C'est urgent, il faut que les Etats membres s'accordent sur ce qu'est la création de valeur et sur son partage, en prenant en considération aussi que nous évoluons dans un contexte où il y a des pays en développement qui ont envie d'exister et qui doivent avoir aussi leur part du gâteau. Cela est compliqué et urgent parce qu'on n'est pas d'accord sur ce que doit être la création de valeur : est-ce uniquement l'utilisateur qui crée de la valeur ? Le développement des algorithmes ? Il y a plein de choses aujourd'hui qui

contribuent à créer de valeur. Oui c'est urgent ! J'ai suggéré qu'il y ait des groupes de travail, que la Commission y réfléchisse, que nous tous y réfléchissions. Il y a quatre méthodes pour calculer les prix de transfert avec le principe de pleine concurrence, mais toutes les entreprises n'ont pas les moyens dont disposent des entreprises comme Google et Facebook pour réaliser ces calculs.

**M. Bruno Fuchs.** Je souhaiterais avoir une précision et ajouter une remarque. Concernant la précision il s'agit des pays qui ont signé notamment la Suisse, Panama, Jersey, l'Etat de Monaco, pourriez-vous détailler les engagements des pays en question ? Ma question porte sur le débat en cours actuellement. Nous faisons face à une convention multilatérale qui n'intègre par le numérique. Il s'agit d'un premier pas mais limité car une grande partie de l'économie n'est pas intégrée alors que nous allons vers la digitalisation et la numérisation. Je voudrais vous entendre là-dessus.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Je vais redire ce que j'ai affirmé tout à l'heure. Vous dites qu'il n'y a pas de dispositions sur le numérique, or au départ le numérique ces sont des entreprises comme les autres. On a bien des outils pour répondre à cela. Mais encore faut-il que les Etats, d'une part et de l'autre, signent ces accords. Le procès contre Google, avec cet outil en question, aurait pu être gagné d'emblée.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Concernant la première question, nous n'avons pas de conventions avec tous ces pays-là. Le Panama a signé la convention multilatérale mais ne l'a pas encore notifiée. Dans le rapport pour avis que je produis, à la fin, en annexe vous aurez l'ensemble de conventions couvertes par la France et les Etats partenaires avec les options retenues. Nous avons essayé de faire ce travail là qui est un travail titanesque. Je vous invite à lire le rapport et vous retrouverez l'ensemble de ces éléments. Avec Jersey nous n'avons pas de convention fiscale.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** C'est compliqué, nous avons les documents, nous verrons les décisions prises par rapport à BEPS, on les voit sur le site de l'OCDE.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Je vous conseille d'aller sur le site de l'OCDE où vous trouverez l'ensemble des options choisies par chaque Etat et l'ensemble des notifications.

**M. Christophe di Pompeo.** Merci beaucoup pour ce rapport de qualité. C'est un rapport qui va dans le bon sens mais qui au fond de moi, me laisse un peu perplexe, car tout cela est de plus en plus complexe. Vous allez avoir les réglementations nationales, les conventions bilatérales et la convention multilatérale, avec ses différents articles adoptés ou non par les différents pays. A côté de ça vous avez une clause anti abus générale qui est maintenant posée avec une interprétation de l'administration fiscale qui va être très importante. Je crains que comme disait Anne, cette complexité se fasse au détriment des PME, par

opposition aux grands groupes mieux armés. La complexité du processus me laisse perplexe. Ma question est simple : pensez-vous que le métier d'avocat fiscaliste ait encore de beaux jours devant lui ?

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Un avocat conseil auditionné nous a dit que oui... Après, l'article 7 reste une grande avancée et il y a toujours des interprétations possibles sur les dispositions fiscales. Mais avec cette convention multilatérale nous aurons au moins un outil de référence. Maintenant lorsqu'on voudra une avancée commune, cela sera possible sur cette base. Et je le redis, nous avons gagné 30 ans. Dernier point, il faudra comme je l'ai souligné aider les PME et ETI, selon une démarche proactive.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** Concernant les PME et les ETI il faut bien voir que les principales dispositions de la convention visent à lutter contre l'évasion et l'optimisation fiscales. Aujourd'hui, ces entreprises ont avant tout comme priorité de se conformer à leurs obligations fiscales. Elles peuvent devoir s'interroger sur des problématiques comme la retenue à la source ou la définition de l'établissement stable, mais les principales nouveautés portent sur les dispositifs anti-abus.

**Mme Samantha Cazebonne.** Estimez-vous que contrairement au potentiel des avantages que certains craignent par rapport aux pays qui ont émis davantage de réserves, cela puisse au contraire leur procurer un avantage par rapport à des entreprises pratiquant le chalandage fiscal ? Dans la mesure où une entreprise respectueuse de ses devoirs fiscaux envers la société bénéficie d'une image positive.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** Nous avons abordé cette question avec Total. En effet, on peut considérer qu'il y aura un avantage concurrentiel, si, dans le cadre d'une concession, un État est plus enclin à choisir une entreprise venant d'un pays avec lequel il a signé une convention qui lui permettra d'obtenir le maximum de bases d'imposition. Je rejoins l'avis que cela pourrait être un avantage concurrentiel.

**Mme Bénédicte Peyrol, rapporteure pour avis.** On peut voir de manière très positive le fait de n'avoir émis que très peu de réserves et d'avoir été extrêmement ambitieux dans cette convention, car cela peut bénéficier aux entreprises d'un point de vue de leur image.

**M. Benjamin Dirx, rapporteur.** On a des entreprises qui voient bien que les choses ont changé aujourd'hui. Dans tous les cas, j'ai été ravi d'avoir été rapporteur sur ce sujet, certes complexe mais qui permet d'avoir des avancées. C'est un début. Le travail en collaboration avec les deux commissions est à approfondir au sein de l'Assemblée.

Suivant l'avis du rapporteur, la commission adopte le projet de loi n° 901.

## **ANNEXES**



## **ANNEXE N° 1 :**

### **LISTE DES ETATS ET JURIDICTIONS SIGNATAIRES DE LA CONVENTION MULTILATÉRALE AU 25 MAI 2018**

Au 25 mai 2018, date de la dernière mise à jour de l'OCDE, les 78 États et territoires suivants avaient signé la convention multilatérale : Afrique du Sud, Allemagne, Andorre, Argentine, Arménie, Australie, Autriche, Barbade, Belgique, Bulgarie, Burkina Faso, Cameroun, Canada, Chili, Chine, Chypre, Colombie, Corée, Costa-Rica, Côte d'Ivoire, Croatie, Curaçao, Danemark, Égypte, Espagne, Fidji, Finlande, France, Gabon, Géorgie, Grèce, Guernesey, Hong Kong (Chine), Hongrie, Île de Man, Inde, Indonésie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Jamaïque, Japon, Jersey, Koweït, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Malaisie, Malte, Maurice, Mexique, Monaco, Mongolie, Nigéria, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Panama, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Russie, Saint Marin, Sénégal, Serbie, Seychelles, Singapour, Slovénie, Suède, Suisse, Tunisie, Turquie et Uruguay.



## **ANNEXE N° 2 : LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR**

*(par ordre chronologique)*

- M. Nicolas Gelli, sous-directeur des affaires européennes et internationales, à la Direction générale des finances publiques, Direction de la législation fiscale, au Ministère de l'Action et des Comptes publics, accompagné de M. Florent Robin, chef de section, et de Mme Mathilde Gallet, rédactrice, Mme Sandrine Barbier, chef de la mission des accords et traités et Mme Luisa Terranova, rédactrice chargée des conventions fiscales, au ministère de l'Europe et des affaires étrangères (17 mai 2018)
- Mme Sophie Chatel, Chef de l'Unité des Conventions fiscales au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE et Mme Jessica di Maria, conseillère (24 mai 2018)
- M. François Soulmagnon, directeur général de l'Afep (Association française des entreprises privées) et Mme Laetitia de La Rocque, directeur des affaires fiscales (30 mai 2018)
- M. Edouard Marcus, Chef du service juridique de la fiscalité (DGFIP), accompagné de M. Arnaud Sage, collaborateur responsable de l'international (12 juin 2018)
- Table ronde en présence de M. Eric Lesprit, avocat fiscaliste du cabinet Taj, M. Daniel Gutmann, Avocat associé du Cabinet CMS Francis Lefebvre Avocats et Professeur de droit fiscal à l'université Paris-1 Panthéon-Sorbonne, M. Bruno Gibert, Avocat associé du Cabinet CMS Francis Lefebvre Avocats, Président de la Branche française de l'International Fiscal Association (IFA), Président du Forum Conjoint de l'Union Européenne sur les prix de transfert, M. Gauthier Blanluet, membre du conseil d'administration de la branche française de l'IFA et Mme Nathalie Mognetti, directrice fiscale du groupe Total (13 juin 2018)
- Mme Laurence Jaton, présidente du groupe de travail fiscalité européenne du MEDEF, Marie-Pascale Antoni, Directrice des affaires fiscales, Mme Vanessa de Saint-Blanquat, directrice adjointe à la Direction fiscalité et Mme Solène Quéré, chargée de mission à la Direction des affaires publiques (14 juin 2018)
- Représentants du Ministère de l'Europe et des Affaires étrangères : Mission des accords et traités, Mme Sandrine Barbier, Chef de mission, Mme Catherine Sagnelonge, rédactrice, Mme Carine Viallon, rédactrice ; Mission des conventions et de l'entraide judiciaire, Mme Sylvie Crouzier, Chef de pôle, Mme Luisa Terranova, rédactrice ; représentants du Ministère de l'Action et des Comptes publics, Direction générale des finances publiques, Direction de la législation fiscale, M. Nicolas Gelli, sous-directeur des affaires européennes et internationales, M. Florent Robin, Chef de section et Mme Mathilde Gallet, rédactrice (14 juin 2018)
- Mme Magali Valente, conseillère Parlementaire et Fiscalité Cabinet du Ministre de l'Économie et des Finances, accompagné de M. Nicolas Gelli, direction de la Législation Fiscale (15 juin 2018)

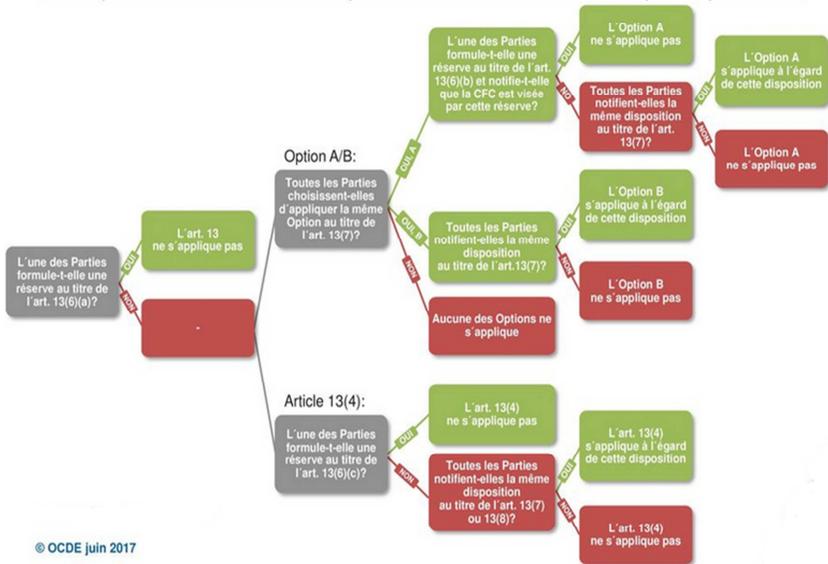


## ANNEXE N° 3 : APPLICATION DES ARTICLES DE LA CONVENTION



### Article 13

Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions à certaines activités spécifiques



© OCDE juin 2017

Source : OCDE



## ANNEXE N°4

### APPARIEMENT ENTRE LA CONVENTION MULTILATÉRALE ET LA CONVENTION FRANCO- NÉERLANDAISE

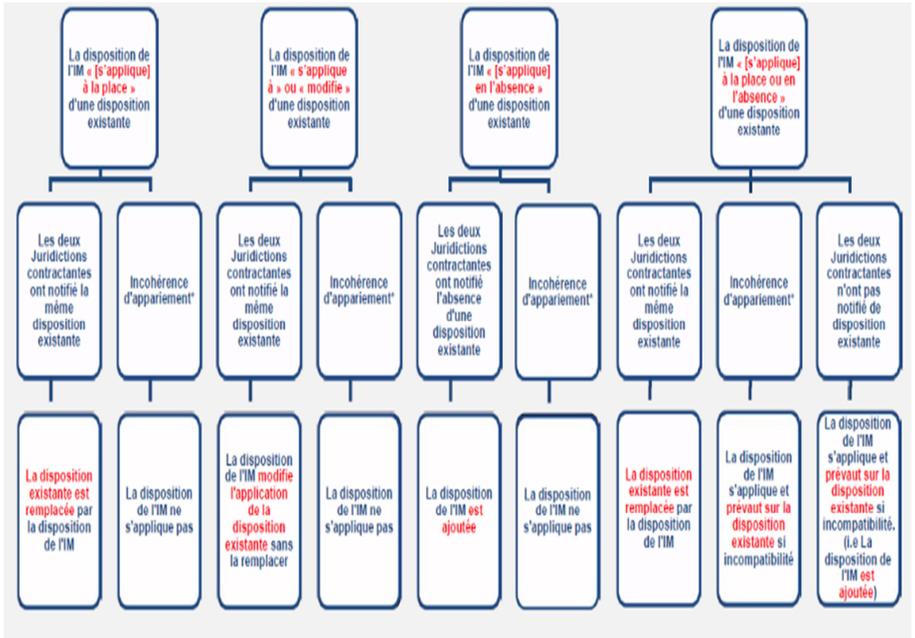
| MLI Matching Database beta<br>OECD 2017   |  | Select jurisdictions:   | France      | Netherlands | <a href="#">Read the Disclaimer</a> |
|---|--|---|-------------|-------------|-------------------------------------|
|   |  |   | France      | Netherlands |                                     |
|   |  | Signature MLI   | 07/06/2017  | 07/06/2017  |                                     |
|   |  | Status of List  | Provisional | Provisional |                                     |
| Article 2   Covered Tax Agreement   |  | The agreement would be a 'Covered Tax Agreement'.   |             |             |                                     |
| Article 3   Transparent Entities  |  | Article 3 would not apply.  |             |             |                                     |
| Article 4   Dual Resident Entities  |  | Article 4 would not apply.  |             |             |                                     |
| Article 5   Application for methods for Elimination of Double Taxation  |  | Article 5 would not apply.  |             |             |                                     |
| Article 6   Purpose of a Covered Tax Agreement  |  | The preamble text described in Article 6(1) would be included in addition to the existing preamble language. The preamble text described in Article 6(3) would be included in the agreement.            |             |             |                                     |
| Article 7   Prevention of Treaty Abuse  |  | Article 7(1) would apply and supersede the provisions of the agreement to the extent of incompatibility. Article 7(4) would not apply. The Simplified Limitation on Benefits Provision would not apply. |             |             |                                     |
| Article 8   Dividend Transfer Transactions  |  | Article 8(1) would apply with respect to A.10(2)(a).  |             |             |                                     |
| Article 9   Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property |  | Article 9(1) would apply with respect to A.13(1). Article 9(4) would not apply.   |             |             |                                     |
| Article 10   Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions   |  | Article 10 would not apply.   |             |             |                                     |
| Article 11   Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents                                       |  | Article 11 would not apply.   |             |             |                                     |
| Article 12   Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies       |  | Article 12(1) would apply with respect to A.5(4). Article 12(2) would apply with respect to A.5(6).   |             |             |                                     |
| NL  | Article 13   Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions | Neither Option would apply. Article 13(4) would apply with respect to A.5(3).   |             |             |                                     |
|   | Article 14   Splitting-up of Contracts   | Article 14(1) would apply and supersede the provisions of the agreement to the extent of incompatibility.   |             |             |                                     |
|   | Article 15   Definition of a Person Closely Related to an Enterprise   | Article 15 would apply.   |             |             |                                     |

|   |   |  |
|---|---|--|
| MAP                                       | Article 16   Mutual Agreement Procedure                     | A.27(1)1st would be replaced by the first sentence of Article 16(1). The second sentence of Article 16(1) would not apply. The first sentence of Article 16(2) would not apply. The second sentence of Article 16(2) would not apply. The first sentence of Article 16(3) would apply. The second sentence of Article 16(3) would not apply. |
|   | Article 17   Corresponding Adjustments                      | Article 17(1) would apply and supersede the provisions of the agreement to the extent of incompatibility.  |
| Part VI                                   | Article 18   General applicability of Part VI (Arbitration) | Part VI would apply and supersede the provisions of the agreement to the extent of incompatibility.  |
|   | Article 19   Mandatory Binding Arbitration                  | The two-year period in Article 19(1)(b) would be replaced with a three-year period. The rules in Article 19(12) would apply.   |
|   | Article 23   Type of Arbitration Process                    | Arbitration process in Article 23(1) would apply. Article 23(5) would apply.   |
|   | Article 24   Agreement on a Different Resolution            | Article 24(2) would not apply.   |
|   | Article 28   Reservations on the scope                      | The reservation formulated by France would apply.  |
| Article 35   Entry into Effect MLI        |   |  |
| Article 36   Entry into Effect of Part VI |   | Part VI would apply retroactively only to the extent that the competent authorities agree.   |

Source : OCDE <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/base-de-donnees-pour-l-appariement-de-l-im.htm>

## ANNEXE N°5 :

### CLAUSES DE COMPATIBILITÉ



Source : OCDE



**ANNEXE N°6**

**TABLEAU SYNTHÉTIQUE DES ARTICLES DE LA CONVENTION  
MULTILATÉRALE ET DES CHOIX PRÉ-NOTIFIÉS PAR LA FRANCE**



**Tableau synthétique des articles de la convention multilatérale et des choix pré-notifiés par la France**

| Article  | Disposition  | Choix pré-notifié par la France <sup>1</sup>  |
|--|--|---|
| <i>Partie I : Champ d'application et interprétation des termes</i> |  |   |
| Articles 1er et 2  | Champ d'application et interprétation des termes   | -   |
| <i>Partie II : Dispositifs hybrides</i>                            |  |   |
| Article 3  | Entités transparentes Article optionnel  | Réserve formulée <sup>2</sup> car cet article « conduirait à modifier des règles de fond relatives au droit d'imposer et ne représenterait pas un progrès en termes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ».  |
| Article 4  | Entités ayant une double résidence Article optionnel   | Réserve formulée car « la multiplicité des nouveaux critères [...] ne constituerait pas un progrès en termes de lutte contre l'optimisation tout en créant une insécurité juridique ».  |
| Article 5  | Application des méthodes d'élimination de la double imposition Article optionnel   | Réserve formulée car « la France a déjà inséré dans un grand nombre de ses conventions fiscales existantes des mécanismes d'élimination de la double imposition répondant à l'objectif d'éviter les doubles exonérations ».   |
| <i>Partie III : Utilisation abusive des conventions fiscales</i>   |  |   |
| Article 6  | <b>Objet d'une convention fiscale couverte Standard minimum (§1)</b><br>Disposition optionnelle (§3)   | Activation des dispositions du §3 précisant que les conventions ont pour objet de promouvoir les relations économiques et d'améliorer la coopération en matière fiscale.  |
| Article 7  | <b>Prévention de l'utilisation abusive des conventions Standard minimum</b> , avec choix entre deux règles - critère des objets principaux et limitation des avantages | Choix du critère des objets principaux, d'application <i>a posteriori</i> , permettant de refuser le bénéfice d'une convention fiscale lorsque l'un des principaux objets d'un montage ou d'une transaction est de bénéficier des avantages qu'elle offre.<br>Ce choix se justifie car il « est compatible avec la pratique [de] l'abus de droit ». |
| Article 8  | Transactions relatives au transfert de dividendes Article optionnel  | Aucune réserve<br>Cet article prévoit une durée minimale de détention de 365 jours pour ouvrir le droit au bénéfice d'un taux réduit ou nul d'imposition des dividendes par l'Etat ou territoire de source.   |

<sup>1</sup> Les citations renvoient aux explications des choix pré-notifiés par la France contenues dans l'étude d'impact annexé au présent projet de loi.

<sup>2</sup> En ce cas, l'article de la convention multilatérale ne s'appliquera pas aux conventions fiscales bilatérales notifiées par la France.

|   |  |  |
|---|--|--|
| Article 9   | Gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers Article optionnel   | Aucune réserve<br>Cet article permet, d'une part, d'imposer les plus-values de cession de tous types de droits détenus dans une entité, dite à prépondérance immobilière, qui tire plus d'une certaine partie de sa valeur d'actifs immobiliers dans l'Etat ou territoire de situation de ces biens et, d'autre part, d'apprécier cette prépondérance sur 365 jours, et non uniquement au jour du fait générateur.   |
| Article 10  | Règles anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces Article optionnel  | Réserve formulée en raison « des difficultés d'articulation [de cette règle] avec l'application des stipulations fiscales dans le cas des établissements stables (situations dites triangulaires) ».   |
| Article 11  | Application des conventions fiscales pour limiter le droit d'une partie d'imposer ses propres ressortissants Article optionnel   | Réserve formulée car « les dispositifs d'élimination de la double imposition figurant dans un grand nombre des conventions fiscales bilatérales de la France offrent des garanties équivalentes ».   |
| <b>Partie IV : Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable</b> |  |  |
| Article 12  | Recours à des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires Article optionnel   | Aucune réserve<br>Cet article complète la définition de l'agent dépendant figurant dans le modèle de convention de l'OCDE, en précisant qu'une personne agissant exclusivement ou quasi-exclusivement pour des entreprises qui lui sont étroitement liées n'est pas considérée comme un agent indépendant.<br>Il prévoit également qu'un agent qui effectuerait l'ensemble des démarches préalables en amont de la signature d'un contrat constitue un établissement stable.                               |
| Article 13  | Recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques (achats, livraisons, recherche d'informations, etc.) Article optionnel et choix entre deux options :<br>- l'option A modifie l'approche actuelle en fonctionnant l'exception prévue à la démonstration du caractère préparatoire ou auxiliaire des activités visées ;<br>- l'option B maintient l'approche actuelle en limitant le test du caractère préparatoire ou auxiliaire à l'exercice d'une activité qui ne serait pas expressément visée ou à l'exercice cumulé des activités visées. | Aucune réserve<br>Cet article porte sur les activités pour lesquelles le modèle de convention de l'OCDE prévoit une exception au regard de la qualification d'établissement stable.<br>La France a choisi l'option B, qui, contrairement à l'option A, ne modifie pas la rédaction actuelle, et réserve le test du caractère préparatoire ou auxiliaire des activités visées par l'exception à l'exercice d'une activité qui ne serait pas expressément visée ou à l'exercice cumulé des activités visées. |

|   |   |  |
|---|---|--|
| Article 14  | Fractionnement des contrats Article optionnel                                 | Aucune réserve<br>Cet article introduit, dans le cas des chantiers, une stipulation contre la pratique de fractionnement des contrats en lots attribués à des sociétés du même groupe et portant chacun sur une durée inférieure au seuil de l'établissement stable.   |
| Article 15  | Définition d'une personne étroitement liée à une entreprise Article optionnel | Aucune réserve<br>Cet article découle des articles 12 à 14, en définissant l'expression « <i>personne étroitement liée à une entreprise</i> » qui y figure.  |
| <i>Partie V : Améliorer le règlement des différends</i> |   |  |
| Article 16  | <b>Procédure amiable Standard minimum</b>                                     | Cet article précise les procédures amiables de règlement des différends d'imposition entre les parties. En particulier, il est prévu un délai de trois ans pour la demande d'ouverture de procédure amiable, la possibilité de demander une procédure amiable pour toute imposition non conforme - et non pas seulement en cas de double imposition - ou l'application de la solution quel que soit le délai maximum de dégrèvement en droit interne.<br>Est ajoutée la possibilité de soumettre le cas à l'une ou l'autre des autorités compétentes des parties à la convention fiscale en cause. |
| Article 17  | Ajustements corrélatifs Article optionnel                                     | Aucune réserve formulée<br>Cet article porte sur le mécanisme de dégrèvement corrélatif qui, lorsqu'une partie rectifie le résultat imposable d'une entreprise, doit être pratiqué par l'autre partie si elle a imposé une entreprise liée à la précédente sur cette même part de bénéfice.<br>Ce mécanisme est systématiquement proposé par la France aux États partenaires lors de la négociation de conventions fiscales bilatérales, mais n'a pas été retenu par tous les partenaires conventionnels de la France.   |
| <i>Partie VI : Arbitrage</i>                            |   |  |
| Article 18  | Choix d'appliquer la partie VI Disposition facultative                        | La France a opté pour l'arbitrage obligatoire et contraignant en vue de résoudre les conflits d'imposition dans le cadre des conventions fiscales avec les partenaires conventionnels ayant également fait ce choix.   |
| Article 19  | Arbitrage obligatoire et contraignant   | Réserve formulée afin de porter de deux à trois ans le délai au-delà duquel les questions non résolues en procédure amiable peuvent être soumises à arbitrage.   |

|  |  |   |
|--|--|---|
| Articles 20 à 22                         | Désignation des arbitres Confidentialité de la procédure d'arbitrage Règlement d'un cas avant la conclusion de l'arbitrage   | Ces articles précisent :<br>- les modalités de désignation des membres de la commission d'arbitrage qui s'appliquent à moins que les autorités compétentes conviennent de règles différentes (article 20) ;<br>- les règles de confidentialité applicables aux procédures d'arbitrage (article 21) ;<br>- l'échéance de la procédure d'arbitrage si un accord amiable est trouvé entre autorités compétentes avant la décision de la commission ou si le contribuable retire sa demande (article 22). |
| Article 23                               | Méthode d'arbitrage, sous réserve de règles différentes convenues entre les autorités compétentes :<br>- par défaut, la commission choisit entre les propositions alternatives soumises par chacune des parties (méthode de la meilleure offre ou « <i>baseball rule</i> ») ;<br>- par option, la commission peut choisir d'élaborer sa propre solution en se prononçant sur le fondement du droit applicable (méthode de l'opinion indépendante). | La France retient la méthode de la meilleure offre (choix entre les propositions alternatives soumises par chacune des parties), mais acceptera la méthode de l'opinion indépendante (solution élaborée par la commission d'arbitrage) avec les pays qui la choisissent.  |
| Article 24                               | Accord sur une solution différente   | La France retient la possibilité, pour les deux parties, d'appliquer, d'un commun accord, une solution différente de la décision arbitrale dans les trois mois.   |
| Articles 25 et 26                        | Coûts de la procédure d'arbitrage Compatibilité  | Ces articles précisent les modalités de prise en charge des coûts de la procédure d'arbitrage (article 25) et les clauses de compatibilité entre les stipulations de la partie VI et les conventions fiscales couvertes (article 26).   |
| <i>Partie VII : Dispositions finales</i> |  |   |
| Articles 27 à 39                         | Dispositions diverses relatives au fonctionnement de la convention multilatérale   | Ces articles précisent les modalités de signature et de ratification, de l'application des réserves, des notifications, des modifications ultérieures des conventions fiscales, etc.  |

Source : commission des finances du Sénat, à partir de l'étude d'impact annexée au présent projet de loi.

## **ANNEXE**

### **TEXTE ADOPTÉ PAR LA COMMISSION**

#### **Article unique**

Est autorisée 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, adoptée à Paris le 24 novembre 2016, signée par la France le 7 juin 2017, et dont le texte est annexé à la présente loi.