



Paris, le 5 mars 2021

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 (BEPS)

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 des bénéfices (ci-après la « **CML** ») est entrée en vigueur à l'égard de la France le **1^{er} janvier 2019**.

I) Présentation de la CML

Cette convention de portée multilatérale, a pour but de modifier l'ensemble des conventions fiscales bilatérales signées par la France. Elle fait partie du projet BEPS (Base erosion and profits shifting), dirigé par l'OCDE.

Elle contient des stipulations qualifiées de « **standards minimums** », qui sont obligatoires et s'appliquent à tous les Etats signataires, telle qu'une clause anti-abus de portée générale et des clauses portant sur les procédures de règlement des différends.

Les autres stipulations sont optionnelles.

Les États disposent d'une **faculté de réserve** pour chaque article, qui peut être totale ou partielle.

La CML produit des effets sur les conventions en vigueur notifiées par les États, en fonction des réserves et des options de chacun de ces États. Les conventions dont chaque Etat signataire a transmis ces notifications au secrétariat général de l'OCDE sont dites « couvertes ».

A ce jour, 75 conventions sont couvertes par la France et une partie des États signataires de la CML. Les versions consolidées couvertes sont mises à jour à titre d'information, sur le site <https://www.impots.gouv.fr/portail/les-conventions-internationales>.

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

THEIMER-AVOCATS

II) Les clauses de la CML

La CML prévoit notamment une **clause de compatibilité**, dont l'applicabilité diffère en fonction des articles et des notifications de chaque État :

- s'il y a une stipulation analogue à celle de la CML dans la convention bilatérale, elle est remplacée par celle de la CML, à moins qu'elle ne soit considérée comme équivalente et que les États préfèrent la conserver.

Si les notifications des deux États sont différentes et que la CML le prévoit, la stipulation de la CML s'applique si les stipulations prévues par la convention fiscale liant les deux États sont incompatibles avec la stipulation de la CML.

- en l'absence de stipulation analogue à celle de la CML dans la convention bilatérale, les stipulations de la CML s'ajoutent.

Les commentaires du BOFIP, qui ont été publiés le 16 décembre 2020 ([BOI-INT-DG-20-25](#)), détaillent notamment les articles de la CML retenus par la France et susceptibles d'avoir des effets à l'égard des conventions fiscales bilatérales couvertes par la France et également couvertes par les autres États parties, dès lors que les réserves et options notifiées par chacun des deux États coïncident.

Mesures liées à la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales	
Article 6 de la CML : l'objet d'une convention fiscale couverte	<p>Le point 1 de cet article prévoit de modifier le préambule des conventions fiscales couvertes afin de préciser que l'objet des conventions fiscales est d'éliminer la double imposition à l'égard d'impôts visés par la convention sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite en recourant à des pratiques d'évasion ou de fraudes fiscales. → standard minimum obligatoire.</p> <p>→ <i>le point 1 de l'article 6 s'appliquera à la place ou en l'absence de préambule d'une convention fiscale bilatérale notifié par les deux États contractants, ou sera ajouté dans les autres cas.</i></p>
Article 7 de la CML : prévenir l'utilisation abusive des conventions	<p>Cet article permet d'insérer une clause dans les conventions fiscales bilatérales permettant de refuser un avantage conventionnel lorsque l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir.</p> <ul style="list-style-type: none">• « objets principaux » : analysés au cas par cas en fonction des faits et des circonstances.• « avantage » : recouvre l'ensemble des bénéfices retirés de l'usage d'une convention, notamment la limitation de

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

THEIMER-AVOCATS

	<p>l'imposition (réduction, exonération, report, remboursement d'impôt etc.), l'élimination de la double imposition ou le bénéfice de la clause de non-discrimination.</p> <ul style="list-style-type: none"> • « montage ou transaction » : tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. <p>→ standard minimum obligatoire.</p> <p>→ <i>si aucun État ne formule de réserve, cette stipulation s'applique à la place ou en l'absence de stipulations équivalentes figurant dans une convention fiscale bilatérale.</i></p>
<p>Article 8 de la CML : transactions relatives au transfert de dividendes</p>	<p>Cet article permet d'insérer dans les conventions, en plus du seuil de participation requis pour pouvoir bénéficier d'un taux réduit ou nul d'imposition des dividendes par l'Etat ou le territoire de source, une durée minimale de détention des titres de 365 jours.</p> <p>→ <i>si l'autre État ne formule pas de réserve, cette stipulation sera insérée en présence d'une stipulation prévoyant un taux réduit ou nul de retenue à la source sur des dividendes payés à une société détenant une participation dans la société distributrice si les deux États la notifient.</i></p>
<p>Article 9 de la CML : gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers</p>	<p>Cet article permet d'imposer les plus-values de cession de tous types de droits détenus par une entité, y compris dans un trust ou une fiducie, qui tirent directement ou indirectement plus d'une certaine partie de leur valeur d'actifs immobiliers dans cet Etat. Cette prépondérance est appréciée sur une durée de 365 jours et pas seulement au jour du fait générateur.</p> <p>→ <i>si l'autre État ne formule pas de réserve, cette stipulation s'appliquera à la place ou en l'absence d'une clause dite de prépondérance immobilière existant dans les conventions fiscales bilatérales conclues par la France si l'autre État contractant la retient également et notifie la même stipulation (article 9 point 4).</i></p>
<p>Mesures visant à éviter le contournement artificiel du statut d'établissement stable</p>	
<p>Article 12 de la CML : accords de commissionnaire et autres stratégies similaires</p>	<p>Cet article modifie la définition des agents dépendants et indépendants figurant à l'article « établissement stable » des conventions fiscales couvertes afin, que des arrangements de pure forme ne permettent pas d'écarter la qualification « d'établissement stable » et que le statut d'agent indépendant ne soit pas reconnu à une personne agissant exclusivement ou quasi exclusivement pour des entreprises qui lui sont étroitement liées.</p> <p><u>Est un agent dépendant :</u></p>

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

THEIMER-AVOCATS

	<ul style="list-style-type: none">- une personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise ;- cette personne conclut habituellement des contrats, ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise ; et- ces contrats sont soit au nom de l'entreprise, soit prévoient le transfert de la propriété, ou la concession du droit d'utiliser, des biens appartenant à cette entreprise ou des biens que l'entreprise a le droit d'utiliser, soit concernent la prestation de services par cette entreprise. <p>Exemple (BOI-INT-DG-20-25 n°250) : « Une société Xco dont le siège est situé dans un État X, appartenant à un groupe de sociétés liées entre elles, encaisse des sommes payées par des clients professionnels d'un autre État Y, diffuseurs d'annonces publicitaires sur internet. Dans l'hypothèse où cette activité de vente de publicité est réalisée par l'intermédiaire d'une société Yco située dans l'État Y, que la société Yco est placée sous la dépendance de la société Xco et que les salariés de Yco disposent de pouvoirs leur permettant de conclure habituellement des contrats au nom de la société Xco, il peut être considéré que la société Xco a un établissement stable dans l'État Y. »</p> <p><u>Est un agent indépendant</u> : une personne agissant comme un intermédiaire indépendant dans le cadre ordinaire de son activité, mais n'exerçant pas cette activité de manière exclusive ou quasi exclusive pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée.</p> <p>Exemple BOI-INT-DG-20-25 n°270) : « Un courtier dans le secteur financier, qui exerce diverses activités d'intermédiation en tant qu'agent pour le compte d'entreprises, et parfois pour son propre compte, sera réputé agir en tant qu'agent indépendant dans le cadre ordinaire de ses activités de courtier. »</p> <p>→ si l'autre État ne formule pas de réserve, ces nouvelles définitions seront insérées dans les conventions couvertes à la place des définitions existantes notifiées par les deux États contractants.</p>
<p>Article 13 de la CML : recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques</p>	<p>L'article maintient la liste des exceptions à la qualification d'établissement stable généralement présente dans les conventions, en offrant la possibilité d'apprécier le caractère « auxiliaire ou préparatoire » de chacune des activités (option A) ou des seules activités qui ne seraient pas expressément visées ou de l'exercice cumulé des activités visées (option B) => option retenue par la France.</p> <p>→ si l'autre État ne formule aucune réserve, cette stipulation (option B) s'appliquera aux stipulations des conventions bilatérales si l'autre État contractant a retenu la même option.</p> <p>Une autre stipulation de cet article prévoit d'écarter les exceptions relatives à la qualification d'établissement stable dans des situations où une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées fragmente</p>

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

THEIMER-AVOCATS

	<p>un ensemble cohérent d'activités en plusieurs opérations, afin de prétendre que ces opérations exercées isolément ont un caractère préparatoire ou auxiliaire (« règle dite « anti-fragmentation d'activités »).</p> <p>→ si l'autre État ne formule aucune réserve, cette règle s'appliquera si l'autre État le notifie également.</p>
<p>Article 15 de la CML : personne étroitement liée à une entreprise</p>	<p>Est considérée comme une personne étroitement liée, celle qui compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, contrôle l'autre (par exemple une personne détient directement ou indirectement plus de 50% des droits ou participations effectifs dans une autre) ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises.</p> <p>→ à moins qu'un autre État ne formule une réserve, cette définition sera incluse dans les conventions couvertes par la France.</p>
<p><u>Stipulations relatives à l'amélioration du règlement des différends</u></p>	
<p>Article 16 de la CML : procédure amiable</p>	<p>Cet article insère des garanties relatives aux procédures amiables présentes dans les conventions afin que :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la demande d'ouverture d'une procédure amiable puisse être formulée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des Etats contractants dans un délai de trois ans qui suit la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention fiscale couverte ; - les délais de prescription prévus dans le droit interne des Etats n'empêchent pas l'application des accords amiables conclus entre autorités compétentes ; - les Etats s'efforcent de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner l'interprétation ou l'application de la convention et de résoudre les cas non prévus par la convention. <p>→ à moins qu'un autre État ne formule une réserve, ces mesures seront incluses dans les conventions couvertes par la France, à moins qu'elles n'y soient déjà.</p>
<p>Article 17 de la CML : ajustements corrélatifs</p>	<p>Cet article vise à inclure dans les conventions des stipulations prévues par le modèle de convention fiscale de l'OCDE, relatives à un ajustement du montant de l'impôt.</p> <p>→ si l'autre État ne formule pas de réserve, cette stipulation s'appliquera à la place ou en l'absence d'une stipulation figurant dans une convention fiscale couverte qui cible les ajustements corrélatifs.</p>

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

THEIMER-AVOCATS

<p><u>Stipulations relatives à l'arbitrage (partie VI de la CML) : il s'agit de la seule partie qui peut faire l'objet d'un choix de la part de chaque Etat. La France ayant opté pour, son application dépendra du choix des autres États signataires.</u></p>	
<p>Les articles retenus par la France sont :</p>	
<ul style="list-style-type: none">- Article 19 : arbitrage obligatoire et contraignant.- Article 20 : désignation des arbitres : à moins qu'il n'en soit décidé autrement la commission d'arbitrage sera composée de trois personnes physiques expertes en fiscalité internationale.- Articles 21 : confidentialité de la procédure d'arbitrage.- Article 22 : règlement d'un cas avant la conclusion d'arbitrage : la procédure prend fin si un accord amiable est trouvé entre autorités compétentes avant la décision de la commission d'arbitrage ou si le contribuable retire sa demande.- Article 23 : Méthode d'arbitrage : méthode de « l'offre finale » : chacune des autorités compétentes soumet à la commission d'arbitrage une proposition de résolution qui porte sur toutes les questions non résolues du cas. La commission retient l'une de ces propositions.- Article 24 : accord sur une solution différente : possibilité pour les autorités compétentes de choisir une solution différente dans un délai de trois mois après communication de la décision.- Article 26 : articulation avec d'autres procédures d'arbitrage : « <i>Les stipulations de la CML relatives à l'arbitrage s'appliquent à la place ou en l'absence de stipulations existantes dans les conventions fiscales couvertes, sauf si l'autre État se réserve le droit de conserver une stipulation prévoyant une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante qui figure déjà dans une convention fiscale.</i> »- Article 28 point 2 : les réserves libres de la France, qui a souhaité pouvoir exclure certaines hypothèses des procédures d'arbitrage (BOI-INT-DG-20-25 n°530) et notamment : « <i>les cas concernant des éléments de revenu ou de fortune non imposés par un État dès lors que ces éléments ne sont pas inclus dans une base imposable dans cet État ou sur la base que ces éléments bénéficient d'une exemption ou d'un taux d'imposition nul en vertu de la législation nationale fiscale de cet État (...).</i> »- Article 36 : prise d'effet de l'arbitrage (cf ci-dessous).	

III) La date d'entrée en vigueur et de la prise d'effet

La CML entre en vigueur 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 par un Etat signataire auprès de l'OCDE, soit le 1^{er} janvier 2019 pour la France (dépôt de l'instrument de ratification auprès de l'OCDE en date du 26 septembre 2018).

L'entrée en vigueur des conventions bilatérales couvertes conclues par la France (ne peut être antérieure au 1^{er} janvier 2019) et varie en fonction de la date d'entrée en vigueur de la CML pour l'Etat partenaire.

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris

THEIMER-AVOCATS

La date de prise d'effet varie également en fonction des différents impôts et stipulations concernés :

- **Pour les impôts prélevés à la source** : au 1^{er} janvier de l'année commençant à compter de la dernière des dates à laquelle la CML est entrée en vigueur pour chaque Etat ;
- **Autres impôts** : la CML prend effet dans les six mois à compter de la dernière des dates à laquelle la CML est entrée en vigueur pour chaque Etat signataire de la convention dont il est question ;
- **Pour la procédure amiable** : pour les cas soumis à l'autorité compétente d'un État contractant, à compter de la dernière des dates à laquelle la CML est entrée en vigueur, à l'exception des cas qui ne pouvaient pas être soumis à cette date en application de la convention fiscale avant sa modification par la CML, quelle que soit la période d'imposition concernée par le cas ;
- **Pour l'arbitrage** (article 36 de la CML) :
 - elle s'applique aux cas soumis à l'autorité compétente d'un État contractant suivant la procédure amiable prévue par la convention fiscale **à compter de la dernière des dates à laquelle la CML, entre en vigueur pour chacun des États contractants ayant opté pour la partie VI de la CML** ;
 - pour les cas antérieurs : **elle s'applique à compter de la date à laquelle les deux Etats ont notifié au dépositaire qu'ils sont parvenus à un accord amiable concernant la mise en œuvre de l'arbitrage** ;
 - et enfin pour les cas soumis avant la dernière des dates à laquelle la CML entre en vigueur pour chacun des Etats contractants, la France se réserve **le droit de mettre en œuvre la procédure d'arbitrage uniquement si les deux Etats conviennent de l'appliquer à ce cas.**

Exemple ([BOI-INT-DG-20-25 n°100](#)) : « Entrée en vigueur avec un État contractant ayant déposé son instrument de ratification après la France

La France et Singapour sont liés par une [convention fiscale signée le 15 janvier 2015](#) et ont décidé de couvrir cette convention fiscale dans le cadre de la CML.

La France a déposé son instrument de ratification auprès du dépositaire le 26 septembre 2018, la CML est entrée en vigueur pour la France le 1^{er} janvier 2019.

Singapour a déposé son instrument de ratification auprès du dépositaire le 21 décembre 2018, la CML est entrée en vigueur pour Singapour le 1^{er} avril 2019.

La CML produit ses effets sur la convention fiscale de 2015, s'agissant des impôts prélevés à la source sur des sommes payées ou attribuées à des non-résidents, pour ceux dont le fait générateur intervient à compter du premier jour de l'année civile qui commence à compter du 1^{er} janvier 2020 et, s'agissant de tous les autres impôts perçus par un État contractant, pour ceux perçus au titre de périodes d'imposition commençant à compter de l'expiration d'une période de six mois calendaires à compter du 1^{er} avril 2019, soit le 1^{er} octobre 2019. »

Alain THEIMER
Avocat au Barreau de Paris

Géraldine COMPAIN
Avocat au Barreau de Paris

Société d'Avocats inscrite au Tableau de l'Ordre des Avocats au Barreau de Paris