



BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas

DOCUMENTS RÉVISÉS PAR L'EXAMEN PAR LES PAIRS

Mars 2024

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de
bénéfices

BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas

Documents révisés pour l'examen par les pairs

Mars 2024

Ce document a été approuvé par le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS le 25 janvier 2024 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

Ce document, ainsi que toutes les données et toutes les cartes qui y figurent, ne préjugent pas du statut ou de la souveraineté sur un territoire, de la délimitation des frontières internationales et du nom d'un territoire, d'une ville ou d'une région.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2024), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 : documents pour l'examen par les pairs révisés*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-documents-examen-par-les-pairs-2024.pdf>.

Table des matières

Introduction	4
Document relatif à l'examen par les pairs de 2024	6
Résumé	6
Processus proposé pour l'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur l'Action 6	7
Termes de référence	7
Résultat de l'examen par les pairs et processus de suivi	9
Méthodologie	10
Questions relatives à l'interprétation et à l'application qui pourraient se poser au cours de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal	13
Cas d'une juridiction rencontrant des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS pour mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6	14
Confidentialité	15
Références	16

Introduction

Ce document contient une version révisée des documents relatifs à l'examen par les pairs qui sera utilisée pour mener l'examen par les pairs relatif à la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 sur le chalandage fiscal à compter de 2024. Ces documents révisés d'examen par les pairs ont été préparés suivant le deuxième réexamen de la méthodologie pour l'examen par les pairs relatif à la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 sur le chalandage fiscal.

Les documents originaux ont été approuvés le 11 mars 2017 par le Groupe de travail no 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes (GT1) selon la procédure écrite, ainsi que par le Cadre inclusif sur le BEPS (CI) le 24 avril 2017 (les « documents pour l'examen par les pairs de 2017 »). Une version révisée des documents relatifs à l'examen par les pairs ont été approuvés par le GT1 le 20 janvier 2021 et par le CI le 17 février 2021 (les « documents pour l'examen par les pairs de 2021 »). La nouvelle version révisée des documents reflète les changements convenus par le GT1 en décembre 2023 et approuvés par le CI selon la procédure écrite le 25 janvier 2024.

Les modifications approuvées concernant la méthodologie pour l'examen par les pairs relatif à la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 sur le chalandage fiscal sont intégrées aux documents pour l'examen par les pairs de 2021. Elles font suite à l'énoncé du paragraphe 30 des documents pour l'examen par les pairs de 2021 stipulant qu'un réexamen de la méthodologie serait envisagé en 2026, ou au besoin.¹

À la lumière de la mise en œuvre réussie du standard minimum de l'Action 6 observée ces dernières années, il a été jugé approprié de cibler l'assistance relative à la mise en œuvre du standard minimum à être fournie à tout membre du CI qui en aurait besoin et de réduire la fréquence de l'exercice complet de l'examen par les pairs (et la préparation du rapport complet d'examen par les pairs correspondant) à une fois tous les cinq ans (années d'examen par les pairs). Dans les années où l'exercice complet de l'examen par les pairs n'aurait pas lieu (années d'intérim), le cadre révisé assurera que de l'assistance ciblée relative à la mise en œuvre du standard minimum est fournie sur une base continue à tout membre du CI qui en aurait besoin.

Par ailleurs, les membres du CI pourraient, à tout moment, faire une demande d'assistance auprès du Secrétariat concernant la mise en œuvre du standard minimum, notamment à l'égard de la signature ou 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* (IM BEPS). Le Secrétariat s'engagera aussi activement avec les membres CI dans certaines circonstances. Les membres du CI auraient la possibilité de soulever toute question relative à l'interprétation ou la mise en œuvre du standard minimum, ou de signaler toute difficulté rencontrée dans la mise en œuvre du standard minimum,

¹ Paragraphe 30, OCDE (2021), *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas – Documents révisés pour l'examen par les pairs*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empêcher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-revises-examen-par-les-pairs-revises.pdf.

à tout moment. Le G1 serait invité à discuter de toute mise à jour concernant la mise en œuvre du standard minimum au moins une fois par an.

Pour codifier les révisions décrites ci-dessus, des modifications ont été apportées aux documents pour l'examen par les pairs de 2021 afin de :

- réaliser le processus complet d'examen par les pairs (et préparer le rapport d'examen par les pairs correspondant) sur une base quinquennale, au lieu d'annuelle; et
- prévoir une approche ciblée pour soutenir la mise en œuvre du standard minimum au cours des années d'intérim.

Les modifications apportées aux documents pour l'examen par les pairs de 2021 visent également à :

- mettre à jour le nom abrégé utilisé pour se référer à l'IM BEPS;
- enlever la référence faite au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales;
- mettre à jour la description des instances dans lesquelles le Secrétariat contacte les juridictions afin d'offrir son soutien, afin de refléter la pratique courante pertinente;
- inclure des informations pertinentes concernant les rapports d'examen par les pairs approuvés et publiés en 2021, 2022, et 2023, et anticipé en 2024; et
- inclure des informations pertinentes concernant les modifications apportées aux Documents d'examen par les pairs de 2021.

Suite à l'approbation du CI des révisions apportées aux documents d'examen par les pairs de 2021, reflétées dans ce document, le processus d'examen par les pairs révisé sera utilisé pour mener à bien les examens par les pairs de l'Action 6 à compter de 2024 (en tant qu'« année d'intérim », notant que le dernier examen par les pairs complet a été mené en 2023).

Document relatif à l'examen par les pairs de 2024

Résumé

1. Le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Plan d'action BEPS ») recensait 15 actions destinées à lutter de façon globale contre les pratiques de BEPS. En octobre 2015, les ministres des Finances des pays du G20 ont approuvé le Paquet BEPS, qui englobe le rapport sur l'Action 6 : Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales (« le Rapport final sur l'Action 6 », ou « le Rapport », OCDE (2015)).
2. Le standard minimum relatif au chalandage fiscal énoncé dans le Rapport final sur l'Action 6 constitue l'un des quatre standards minimums établis par le Projet BEPS. Chacun de ces standards minimums est soumis à un examen par les pairs visant à s'assurer qu'il est appliqué correctement et en respectant les échéances prévues, et ainsi préserver l'égalité des règles du jeu. Tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS s'engagent à mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6, et à participer au processus d'examen par les pairs sur un pied d'égalité.
3. Toutes les juridictions qui étaient membres du Cadre inclusif sur le BEPS ont participé aux examens par les pairs réalisés chaque année, de 2018 à 2023, et destinés à évaluer la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6. Le Cadre inclusif sur le BEPS a publié des rapports pour chacun des trois processus d'examen par les pairs ayant été réalisés².
4. Les trois premiers de ces examens (en 2018, 2019 et 2020) ont été menés conformément à une approche convenue, définie dans une note publiée le 29 mai 2017, qui a servi de base à la réalisation des examens par les pairs ([les documents pour l'examen par les pairs de 2017](#))³. Les documents pour l'examen par les pairs de 2017 contenaient les termes de référence qui définissent les critères d'évaluation

² OCDE (2019), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312388-en>; OCDE (2020), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/d656738d-en>; OCDE (2021), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Troisième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/d6cecb8-en>; OCDE (2022), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Quatrième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3dc05e6a-en>; OCDE (2023), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Cinquième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9afac47c-en>.

³ OCDE (2017), *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas*, OCDE, Paris. www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-action-6-empêcher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf

de la mise en œuvre du standard minimum ainsi que la méthodologie décrivant la procédure à suivre pour mener à bien les examens par les pairs.

5. Le paragraphe 14 des documents pour l'examen par les pairs de 2017 disposait que la méthodologie concernant l'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal serait réexaminée en 2020 à la lumière des enseignements tirés de l'expérience acquise. En 2021, les membres du Cadre inclusif ont approuvé le [document relatif à l'examen par les pairs de 2021](#),⁴ qui est une version actualisée des documents d'examen par les pairs de 2017. Les modifications concernaient la méthodologie ; les modifications apportées aux autres sections étaient essentiellement de nature rédactionnelle. Le standard minimum de l'Action 6 et les éléments figurant dans les termes de référence sont restés-inchangés.

6. Les examens par les pairs réalisés en 2021, 2022 et 2023 suivaient les processus définis dans les documents pour l'examen par les pairs de 2021.

7. Le paragraphe 30 des documents pour l'examen par les pairs de 2021 prévoyait que la méthodologie pour la conduite du processus d'examen par les pairs pourrait être réexaminée au besoin, sachant que la prochaine révision serait prévue en 2026. A la lumière de l'expérience acquise ces dernières années, il a été jugé approprié de procéder à une révision de la méthodologie en 2024.

8. Ce document relatif à l'examen par les pairs de 2024 servira de base à la conduite des futurs examens par les pairs relatifs au standard minimum de l'Action 6. Il décrit : le principal résultat de l'examen par les pairs et du processus de suivi ; le processus de résolution des questions d'interprétation et d'application susceptibles de se poser au cours de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal ; la procédure à suivre par les juridictions qui rencontrent des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS pour mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6 ; et la confidentialité des documents produits au cours du processus d'examen.

Processus proposé pour l'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur l'Action 6

9. Le paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6 relève que l'inclusion du standard minimum sur le chalandage fiscal dans 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](#) (IM BEPS) constitue un moyen efficace de le mettre rapidement en œuvre. Les membres du Cadre inclusif sur le BEPS sont donc encouragés à utiliser à cette fin l'Instrument multilatéral BEPS. Il sera toutefois nécessaire d'examiner les conventions bilatérales et protocoles pour les juridictions qui ne signeront pas l'Instrument multilatéral BEPS ou qui ne seront pas d'accord sur la manière dont le standard doit être appliqué *via* les dispositions de cet instrument.

Termes de référence

10. Le standard minimum sur le chalandage fiscal figurant dans le Rapport sur l'Action 6 est constitué des dispositions que les juridictions qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagées à inclure dans leurs conventions fiscales. Concrètement (voir les paragraphes 22 et 23 du Rapport final sur

⁴ OCDE (2021), *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas – Documents révisés pour l'examen par les pairs*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-revises-examen-par-les-pairs-revises.pdf.

l'Action 6), ces juridictions seront tenues, pour se conformer au standard minimum sur le chalandage fiscal, de faire figurer dans leurs conventions fiscales :

- A. Une déclaration explicite, figurant dans le texte du préambule du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017, et dans l'article 6(1) de l'IM BEPS, indiquant que leur intention commune est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de pratiques d'évasion ou de fraude fiscale (y compris par la mise en place de stratégies de chalandage fiscal). Il conviendrait en général de le faire en faisant figurer le préambule suivant dans les conventions fiscales concernées :

Entendant conclure une Convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers).

- B. Des dispositions conventionnelles concrétisant l'intention commune et prenant l'une des trois formes suivantes :
- a. la règle du critère des objets principaux figurant au paragraphe 26 du Rapport, associée soit à la version simplifiée, soit à la version détaillée de la règle de limitation des avantages figurant au paragraphe 25 du Rapport, tel que modifié ultérieurement, ou
 - b. la règle du critère des objets principaux figurant au paragraphe 26 du Rapport, ou
 - c. la version détaillée de la règle de limitation des avantages figurant au paragraphe 25 du Rapport, tel que modifié ultérieurement, complétée par un mécanisme (sous la forme d'une règle du critère des objets principaux limitée aux mécanismes de financement par des sociétés-relais ou de règles législatives ou jurisprudentielles anti-abus nationales aboutissant à un résultat similaire) permettant de viser les mécanismes de financement par des sociétés-relais qui ne sont pas déjà traités dans les conventions fiscales.

11. La règle du critère des objets principaux figure à l'article 29(9) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017, et à l'article 7(1) de l'Instrument multilatéral BEPS. La règle de limitation des avantages figure à l'article 29(1-7) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2017, et sa version simplifiée à l'article 7(8-13) de l'Instrument multilatéral BEPS.

12. Le paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6, qui énonce l'obligation de mettre en œuvre le standard minimum, est rédigé ainsi :

« Les pays s'engagent à adopter dans leurs conventions bilatérales des mesures qui mettent en œuvre [le standard minimum] décrit dans le paragraphe précédent si d'autres pays qui ont pris le même engagement le leur demandent. Même si les modalités de mise en œuvre de [ce standard minimum] dans chacune des conventions fiscales devront faire l'objet d'un accord entre les États contractants, cet engagement s'applique aux conventions existantes et futures. Étant donné que la conclusion d'une nouvelle convention et la modification d'une convention existante dépendent de l'équilibre général des dispositions d'une convention, cet engagement ne doit pas être interprété comme l'engagement de conclure de nouvelles conventions ou de modifier des conventions existantes dans un certain délai. De même, si un pays n'est pas inquiet des conséquences du chalandage fiscal sur ses propres droits d'imposition en tant qu'État de la source, il ne sera pas obligé d'appliquer des dispositions telles que la règle de la limitation des avantages ou celle du critère des objets principaux dès lors qu'il accepte d'inclure dans une convention des dispositions que son partenaire conventionnel pourra utiliser à cette fin. Même si [le standard minimum] sera inclus dans l'instrument multilatéral qui sera négocié conformément à l'Action 15 du Plan d'action BEPS et qui offrira un moyen efficace pour assurer la mise en œuvre rapide de [ce standard], cela pourrait ne pas être suffisant pour garantir sa mise en œuvre, car la participation à l'instrument multilatéral n'est pas obligatoire et deux pays qui sont parties

à une convention existante peuvent préférer d'autres options pour garantir le respect [du standard minimum] ; il sera donc essentiel d'assurer un suivi de la mise en œuvre [du standard minimum]. »

13. On peut déduire du paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6 que :
- les juridictions ne s'engagent à se plier aux obligations décrites au paragraphe précédent que si d'autres juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS le leur demandent ;
 - les modalités de mise en œuvre du standard minimum dans chacune des conventions bilatérales devront faire l'objet d'un accord entre les juridictions contractantes ;
 - cet engagement s'applique aux conventions existantes et futures, mais que, étant donné que la conclusion d'une nouvelle convention et la modification d'une convention existante dépendent de l'équilibre général des dispositions d'une convention, il ne doit pas être interprété comme l'engagement de conclure de nouvelles conventions ou de modifier des conventions existantes dans un certain délai ;
 - si une juridiction n'est pas inquiète des conséquences du chalandage fiscal sur ses propres droits d'imposition en tant que juridiction de la source, elle ne sera pas obligée d'appliquer des dispositions telles que la règle de limitation des avantages ou du critère des objets principaux dès lors qu'elle accepte d'inclure dans une convention des dispositions que son partenaire conventionnel pourra utiliser à cette fin.

14. Il résulte également de la lecture du paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6 que, si l'IM BEPS offre aux juridictions qui choisissent d'appliquer la règle du critère des objets principaux un moyen efficace d'assurer la mise en œuvre rapide du standard minimum, la participation à l'IM BEPS n'étant pas obligatoire, les juridictions peuvent préférer d'autres options pour garantir le respect du standard minimum. Les juridictions qui ont signé l'IM BEPS sont toutefois censées prendre des mesures afin de s'assurer qu'il prenne effet au regard de leurs conventions fiscales couvertes. Lorsque deux parties à une convention fiscale ont signé l'IM BEPS, mais qu'une seule a inclus la convention fiscale dans la liste des conventions fiscales couvertes, le fait d'inscrire la convention fiscale équivaut à une demande de mise en œuvre du standard minimum.

Résultat de l'examen par les pairs et processus de suivi

15. Le principal résultat du processus de suivi par les pairs prendra la forme d'un rapport quinquennal sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal. Le GT1 présentera ce rapport au Cadre inclusif sur le BEPS lors de sa première réunion de la cinquième année suivante la date à laquelle le précédent rapport aura été présenté. Le rapport porte sur la conformité au standard minimum par chaque juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS, et comprend des sections consacrées aux différentes juridictions pour chaque membre du Cadre inclusif sur le BEPS. Ces sections contiennent des informations détaillées sur les progrès accomplis par les juridictions dans la mise en œuvre du standard minimum.

16. Ce rapport ainsi que les sections consacrées aux juridictions précisent si, et selon quelles modalités, toutes les conventions bilatérales existantes de chacune des juridictions membres du Cadre inclusif intègrent le standard minimum. Puisque chaque juridiction membre du Cadre inclusif dresse une liste de l'ensemble de ses conventions fiscales en vigueur, y compris les conventions conclues avec des juridictions qui ne sont pas membres du Cadre inclusif, il n'est pas nécessaire de demander aux juridictions concernées et non-membres du Cadre inclusif de fournir le même type d'information. Le rapport et les sections consacrées aux juridictions décrivent également toutes les problématiques de mise en œuvre sur lesquelles des orientations ou une assistance sont souhaitées, et toute situation pour laquelle le GT1

estime qu'une juridiction n'a pas la volonté de respecter son engagement de mettre en œuvre le standard minimum sur le chalandage fiscal.

17. Les membres du Cadre inclusif sur le BEPS sont invités à approuver chacun des rapports qui leur seront soumis, et à déterminer quelle partie du rapport il conviendrait de publier. Afin d'éviter une situation dans laquelle une juridiction bloquerait systématiquement l'approbation ou la publication d'un rapport à cause des informations la concernant, la règle du « consensus moins un » sera utilisée pour chacune des sections d'un rapport qui traiterait d'une juridiction donnée.

Méthodologie

18. L'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal est conduit par le GT1, et toutes les juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS participent aux travaux sur un pied d'égalité. Le processus a débuté en 2018 et six rapports sur la mise en œuvre du standard minimum ont depuis été adoptés par le Cadre inclusif sur le BEPS⁵. Le processus d'examen par les pairs qui a conduit à l'élaboration des trois premiers de ces rapports (pour 2018, 2019 et 2020) a été mené conformément à une approche convenue définie dans une note publiée le 29 mai 2017, laquelle a servi de base à la réalisation des examens par les pairs au cours de ces années (les Documents pour l'examen par les pairs de 2017)⁶.

19. En 2021, et conformément au paragraphe 14 des documents pour l'examen par les pairs de 2017, le Cadre inclusif sur le BEPS a approuvé le document relatif à l'examen par les pairs de 2021, qui tient compte des modifications apportées à différentes sections des documents de 2017. Les Documents pour l'examen par les pairs de 2021 ont servi de base au processus d'examen par les pairs réalisés en 2021, 2022 et 2023.

20. En 2024, et conformément au paragraphe 30 des documents pour l'examen par les pairs de 2021, le Cadre inclusif sur le BEPS a approuvé le présent document relatif à l'examen par les pairs de 2024, qui tient compte des modifications apportées à différentes sections des documents d'examen par les pairs de 2021.

21. L'examen par les pairs complet, dans sa version révisée, aura lieu une fois tous les cinq ans. Des étapes se succéderont également dans l'intervalle.

⁵ OCDE (2019), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr> ; OCDE (2020), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/prevention-de-l-utilisation-abusive-des-conventions-deuxieme-rapport-d-examen-par-les-pairs-sur-le-chalandage-fiscal.pdf>. OCDE (2021), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Troisième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/bcdc38c0-fr> ; OCDE (2022), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Quatrième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3fc9415b-fr> ; OCDE (2023), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Cinquième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/cf5d5f64-fr>.

⁶ OCDE (2017), *BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas*, OCDE, Paris. www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-action-6-empêcher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf

Années d'examen par les pairs

22. Les étapes décrites ci-après sont suivies pendant les années durant lesquelles un processus complet d'examen par les pairs est réalisé (années d'examen par les pairs).

23. La première étape du processus d'examen par les pairs complet consiste en un questionnaire que chaque juridiction membre du Cadre inclusif est invitée à remplir avant le 31 mai de l'année de l'examen⁷, et qui recense toutes les conventions fiscales portant sur l'impôt sur le revenu de cette juridiction qui sont en vigueur à cette date. Pour chaque convention fiscale répertoriée, les membres précisent si elle est ou non conforme au standard minimum tel que décrit dans les termes de référence au paragraphe 10 ci-dessus. Une convention fiscale est considérée être en conformité avec le standard minimum si tel était le cas au moment où elle a été conclue, si un instrument portant modification qui met en œuvre le standard minimum est en vigueur, ou si les dispositions applicables de l'IM BEPS ont commencé à prendre effet pour cette convention fiscale (conformément à l'article 35 de l'IM BEPS).

24. Pour chaque convention fiscale répertoriée qui n'est pas conforme au standard minimum, les membres précisent si la convention est ou non en voie de satisfaire au standard minimum (c'est-à-dire si elle fait l'objet d'un instrument de mise en conformité). C'est le cas si un membre a signé l'IM BEPS et que les deux juridictions ont inscrit la convention dans la liste des conventions devant être couvertes par l'IM BEPS. C'est aussi le cas si une convention fiscale bilatérale portant modification et mettant en œuvre le standard minimum dans la convention a été signée ou bien si une toute nouvelle convention, conforme au standard minimum de l'Action 6 et destinée à remplacer cette convention, a été signée.

25. Un membre qui met en œuvre le standard minimum en signant l'IM BEPS sera invité à prendre les mesures nécessaires pour qu'il prenne effet au regard de ses conventions fiscales.

26. Les membres fourniront des informations supplémentaires au sujet des conventions fiscales qui ne sont pas conformes et qui ne font pas l'objet d'un instrument de mise en conformité :

- *Projet de mise en œuvre d'une règle détaillée de limitation des avantages* : si un membre prévoit de recourir à la règle détaillée de limitation des avantages au titre de son engagement à mettre en œuvre le standard minimum dans toutes ses conventions fiscales bilatérales, il devra fournir, à titre d'information supplémentaire, une déclaration générale stipulant qu'il a l'intention de mettre en œuvre le standard minimum au niveau bilatéral en négociant une règle détaillée de limitation des avantages et que la négociation de ses conventions aura lieu sous réserve du temps et des ressources disponibles. La règle détaillée de limitation des avantages ne figure pas dans l'IM BEPS, et nécessite des discussions bilatérales approfondies et une adaptation pour chaque convention fiscale, ce qui pourrait prendre plusieurs années. Il n'est pas nécessaire que la déclaration générale fournie par une juridiction, en même temps que son propre questionnaire d'examen par les pairs, soit établie pour chacune des conventions fiscales concernées. Si une juridiction fournit une telle déclaration, ses partenaires conventionnels ne communiqueront en règle générale pas d'information supplémentaire au sujet de leur convention fiscale conclue avec cette juridiction.
- *Mesures prises afin de faire en sorte que la convention fiscale fasse l'objet d'un instrument de mise en conformité* : un membre qui ne prévoit pas d'utiliser la règle détaillée de limitation des avantages au titre de son engagement à mettre en œuvre le standard minimum dans toutes ses conventions fiscales bilatérales fournira des informations sur les mesures qu'il a prises afin de mettre en œuvre le standard minimum pour chaque convention fiscale non conforme ou qui ne fait pas l'objet d'un instrument de mise en conformité. C'est le cas si un membre a signé l'IM

⁷ Cette « date butoir » est proposée de façon à laisser suffisamment de temps pour compléter les étapes subséquentes permettant la présentation d'un rapport aux membres du Cadre inclusif sur le BEPS en janvier de l'année suivante.

BEPS, et inscrit la convention fiscale dans la liste des conventions devant être couvertes par l'IM BEPS, quand bien même la juridiction partenaire n'aurait pas fait de même. C'est aussi le cas si un membre a engagé des négociations bilatérales avec un partenaire conventionnel, a accepté d'engager de telles négociations, ou a contacté son partenaire conventionnel pour lui proposer un projet de protocole visant à mettre en œuvre le standard minimum.

- *Autres conventions fiscales* : en ce qui concerne les conventions fiscales autres que celles mentionnées ci-dessus et conclues avec d'autres membres du Cadre inclusif, un membre doit indiquer les raisons pour lesquelles la convention fiscale en question ne soulève pas de préoccupation importante en matière de chalandage fiscal. Lorsqu'une juridiction ne fournit pas ces informations pour une convention fiscale donnée, elle devra élaborer un plan afin d'inclure le standard minimum dans cette convention fiscale.

27. Dans le cadre du processus d'examen par les pairs complet :

- le Secrétariat prendra contact avec les juridictions qui ont élaboré un plan pour la mise en œuvre du standard minimum dans une ou plusieurs de leurs conventions fiscales et leur offrira un soutien à la mise en application de ce plan ;
- le Secrétariat prendra contact avec les juridictions qui sont signataires de l'IM BEPS, mais n'ont pas encore pris les mesures requises pour que les dispositions de l'IM BEPS prennent effet, et leur offrira un soutien à cet égard ; et
- le Secrétariat prendra contact avec les juridictions qui ont conclu des conventions fiscales pour lesquelles un plan de mise en œuvre du standard minimum doit être élaboré :
- si une juridiction souhaite mettre en œuvre le standard minimum par l'intermédiaire de la règle du critère des objets principaux, et que certains ou la totalité de ses partenaires conventionnels sont déjà signataires de l'IM BEPS, le Secrétariat apportera son soutien à la juridiction et l'invitera à signer et à ratifier l'IM BEPS ; et
- en ce qui concerne les conventions fiscales qui ne seront pas couvertes par l'IM BEPS ou qui ne font pas l'objet d'une déclaration générale relative à la négociation d'une règle détaillée de limitation des avantages, le Secrétariat engagera les parties à la convention à élaborer un plan, et si possible un plan conjoint, visant à mettre en œuvre le standard minimum.

28. Le plan devra préciser les modalités de mise en œuvre du standard minimum — par exemple, les juridictions devront :

- inscrire les conventions fiscales dans leur liste des conventions couvertes par l'IM BEPS ;
- entreprendre des négociations bilatérales en vue de mettre en œuvre le standard minimum ; ou
- signer et ratifier l'IM BEPS, et inscrire les conventions fiscales dans leur liste des conventions fiscales couvertes.

29. Si les juridictions n'ont pas élaboré de plan (ou si elles n'ont pas proposé de mettre à jour un plan existant) visant à mettre en œuvre le standard minimum avant la discussion par le GT1 du projet de rapport d'examen par les pairs, une recommandation les invitant à présenter un plan sera insérée dans le rapport d'examen par les pairs concernant la convention fiscale en question.

30. Une fois le plan mis en place, la juridiction fera un point en cas de changement. Les juridictions qui éprouveraient des difficultés à mettre en œuvre le plan pourraient signaler ces difficultés au Secrétariat.

31. Le Secrétariat collectera et analysera les réponses aux questionnaires d'examen par les pairs remplis par toutes les juridictions afin de recouper les informations discordantes qui pourraient être

communiquées par les parties à une même convention, et de vérifier que les conventions qui sont qualifiées de conformes aux termes de référence le sont réellement.

32. Le GT1 se réunira pour examiner un premier projet de rapport d'examen par les pairs, ainsi que les commentaires du Secrétariat, afin de remédier à toute difficulté ou discordance éventuelle.

33. Un rapport révisé d'examen par les pairs, tenant compte des délibérations du GT1 et des points de vue exprimés lors de sa réunion, sera préparé et envoyé aux délégués du GT1 dès que possible. Ce rapport, qui contiendra également des données statistiques agrégées fondées sur les réponses aux questionnaires d'examen par les pairs, ainsi que sur les questions débattues par le GT1 restées en suspens, sera révisé selon la procédure écrite afin qu'une version définitive soit élaborée avant la fin décembre de l'année d'examen par les pairs et transmise aux membres du Cadre inclusif dans le cadre du rapport quinquennal d'examen par les pairs sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal.

Années d'intérim

34. Les étapes décrites ci-après sont suivies pendant les années durant lesquelles aucun processus complet d'examen par les pairs est réalisé (années d'intérim).

35. Pendant chacune des années d'intérim, le Secrétariat prendra contact avec les juridictions comme indiqué au paragraphe 27 ci-avant, en faisant référence aux informations figurant dans le dernier examen par les pairs ainsi qu'à tout autre mise à jour desdites informations communiquée au Secrétariat.

36. Lorsqu'un plan pour la mise en œuvre du standard minimum aura été mis en place, la juridiction fera un point chaque année en cas de changements. Les juridictions qui éprouveraient des difficultés à mettre en œuvre leur plan pourraient signaler ces difficultés au Secrétariat à tout moment.

37. Les juridictions sont invitées à prendre contact avec le Secrétariat à tout moment pour solliciter un soutien à la mise en œuvre du standard minimum. Le Secrétariat se tient prêt par exemple à offrir à tout moment aux juridictions un soutien dédié à la complétion des étapes en vue de la signature ou de la ratification de l'IM BEPS.

38. Le GT1 se réunira pour examiner toute mise à jour éventuelle et débattre de toute question éventuellement soulevée concernant la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6.

39. La méthodologie suivie à cet effet pourrait être réexaminée au besoin.

Questions relatives à l'interprétation et à l'application qui pourraient se poser au cours de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal

40. Comme cela a déjà été indiqué, certains aspects de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal sont traités au paragraphe 23 du Rapport final sur l'Action 6. Il est toutefois possible que d'autres questions se posent au fur et à mesure de la mise en œuvre du standard minimum par les juridictions membres du Cadre inclusif. Toute juridiction souhaitant soulever une question relative à la mise en œuvre du standard minimum qui n'aurait pas été préalablement traitée par le CAF ou par les membres du Cadre inclusif sur le BEPS sera en mesure de le faire en informant le Secrétariat à tout moment, lequel veillera à ce que la question soit examinée lors de la prochaine réunion du GT1. Les questions posées et les réponses apportées par le Groupe de travail seront notifiées aux membres du Cadre inclusif sur le BEPS, puis examinées par lui dans le cadre de son examen du rapport quinquennal sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal qui sera produit par le GT1, ou plus tôt si le GT1 en convient. Pour qu'une question puisse figurer dans ce rapport, elle devra avoir été portée à l'attention du Secrétariat en amont de la réunion du GT1 consacrée à l'examen du projet de rapport d'examen par les pairs.

Cas d'une juridiction rencontrant des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS pour mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6

41. Puisque l'inclusion du standard minimum dans une convention bilatérale existante concerne deux juridictions, il serait possible d'envisager un processus selon lequel une juridiction qui rencontrerait des difficultés à obtenir l'accord d'une autre juridiction en vue de modifier une convention existante afin d'y introduire des dispositions conformes au standard minimum pourrait soulever la question auprès d'un organe chargé du suivi qui comprendrait des représentants des juridictions qui se sont engagées à mettre en œuvre le standard minimum.

42. Il importe toutefois de distinguer les cas dans lesquels des juridictions n'acceptent pas de modifier une convention afin de mettre en œuvre le standard minimum des cas dans lesquels :

- a) une juridiction n'accepte pas qu'une disposition anti-chalandage soit insérée dans une convention (soit la version détaillée de la règle de limitation des avantages complétée par un mécanisme visant les financements par des sociétés-relais, la règle du critère des objets principaux uniquement ou la règle de limitation des avantages associée à la règle du critère des objets principaux) ;
- b) une juridiction n'accepte pas de conclure une nouvelle convention avec une autre juridiction ; ou
- c) une juridiction accepte de modifier une convention existante pour y faire figurer le standard minimum, mais n'est pas en mesure d'assurer une conclusion rapide et la ratification du protocole requis.

43. Comme indiqué au paragraphe 23 du Rapport sur l'Action 6, « étant donné que la conclusion d'une nouvelle convention et la modification d'une convention existante dépendent de l'équilibre général des dispositions d'une convention, cet engagement [à mettre en œuvre le standard minimum] ne doit pas être interprété comme l'engagement de conclure de nouvelles conventions ou de modifier des conventions existantes dans un certain délai. » Le paragraphe prévoit en outre que « deux pays qui sont parties à une convention existante peuvent préférer d'autres options pour garantir le respect [du standard minimum] ; il sera donc essentiel d'assurer un suivi de la mise en œuvre [du standard minimum]. » C'est pour ces différentes raisons qu'une situation qui correspond à celles décrites aux alinéas a), b) ou c) précédents ne sera pas considérée comme une situation où une juridiction n'accepte pas de modifier une convention pour mettre en œuvre le standard minimum.

44. Sous réserve de cette restriction, il est proposé que toute juridiction membre du Cadre inclusif sur le BEPS qui rencontre des difficultés à obtenir d'une autre juridiction qu'elle accepte de modifier une convention existante afin de mettre en œuvre le standard minimum sur le chalandage fiscal ait la possibilité d'en faire part au Secrétariat à tout moment, qui veillera à ce que l'autre juridiction ait la possibilité de présenter sa position, et que la situation soit examinée à la prochaine réunion du GT1.

45. Toute situation dans laquelle le GT1 estime qu'une juridiction refuse de respecter son engagement de mettre en œuvre le standard minimum sur le chalandage fiscal sera portée à la connaissance des membres du Cadre inclusif sur le BEPS dans le rapport quinquennal sur la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal produit par le GT1, ou plus tôt si le GT1 en convient. Pour qu'une question puisse figurer dans ce rapport, elle devra avoir été portée à l'attention du Secrétariat en amont de la réunion du GT1 consacrée à l'examen du projet de rapport d'examen par les pairs.

Confidentialité

46. Aucun passage d'un rapport ou de tout autre document produit dans le contexte du processus d'examen de la mise en œuvre du standard minimum sur le chalandage fiscal ne devrait être accessible au public sous aucune forme, n'y d'aucune manière, avant sa publication ou tant que les membres du Cadre inclusif n'ont pas indiqué qu'il devrait être déclassifié. Tout cas de violation de la confidentialité sera porté à l'attention des membres du Cadre inclusif sur le BEPS qui devront statuer sur les mesures qu'il conviendra de prendre.

Références

OCDE (2015), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 — Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/ctp/empêcher-l-octroi-inapproprié-des-avantages-des-conventions-fiscales-action-6-rapport-final-2015-9789264278035-fr.htm>.

OCDE (2017), BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas — Documents pour l'examen par les pairs, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empêcher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf.

OCDE (2019), Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264312401-fr>.

OCDE (2020), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions — Deuxième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/prevention-de-l-utilisation-abusive-des-conventions-deuxieme-rapport-d-examen-par-les-pairs-sur-le-chalandage-fiscal.pdf>.

OCDE (2021), BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas — Documents révisés pour l'examen par les pairs, Projet BEPS OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empêcher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-revisés-examen-par-les-pairs.pdf>.

OCDE (2021), Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Troisième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/bcdc38c0-fr>.

OCDE (2022), Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Quatrième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3fc9415b-fr>.

OCDE (2023), Prévention de l'utilisation abusive des conventions – Cinquième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal. Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/cf5d5f64-fr>.

BEPS Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas

DOCUMENTS RÉVISÉS PAR L'EXAMEN PAR LES PAIRS

Mars 2024