

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-25-16/12/2020

Date de publication : 16/12/2020

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - 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

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Dispositions communes

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 2.5 : 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

Actualité liée : 16/12/2020 : INT - 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

1

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 (ci-après dénommée « CML ») a été signée par la France à Paris le 7 juin 2017 et sa ratification autorisée par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, publiée par le décret n° 2019-6 du 4 janvier 2019 portant publication 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.

Elle est entrée en vigueur à l'égard de la France le 1^{er} janvier 2019.

Les versions consolidées des conventions fiscales, telles que modifiées par la CML, seront disponibles à l'adresse suivante au fur et à mesure de leur prise d'effet avec les États concernés : <https://www.impots.gouv.fr/portail/les-conventions-internationales>.

Les versions consolidées sont publiées à titre d'information et ne sont pas opposables.

I. Principes généraux d'application de la CML

A. Présentation de la CML

10

La CML a pour objet de modifier l'ensemble des conventions fiscales, afin d'y insérer une série de stipulations visant à faire obstacle aux stratégies de planification fiscale agressives ayant pour conséquence de transférer artificiellement des bénéfices vers des États ou territoires où ils ne sont pas imposés ou sont soumis à une imposition réduite, et veiller à ce que ces mêmes conventions permettent d'éviter les possibilités de double non-imposition. Ces stipulations sont issues du projet relatif à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ([Base erosion and profit shifting - BEPS](#)) conduit par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

20

A cet effet, la CML contient des mesures obligatoires pour tous les signataires, les standards minimums, visant à modifier le préambule des conventions fiscales, à y insérer une clause anti-abus de portée générale et à moderniser la procédure de règlement des différends.

30

Les autres stipulations de la CML sont optionnelles et, à ce titre, assorties de diverses facultés de réserves.

40

La CML produit des effets sur les conventions fiscales en vigueur notifiées par les États en modifiant le contenu et la portée de certaines de leurs stipulations, en fonction des choix de réserves et d'options de chaque État. À la différence d'un avenant à une convention, elle ne modifie toutefois pas directement le texte des conventions fiscales bilatérales.

Chaque État a enfin le loisir de compléter la liste des conventions fiscales qu'il notifie et de lever des réserves.

La France a ainsi, le 22 septembre 2020, procédé au dépôt de sa notification complémentaire afin de couvrir l'ensemble de son réseau conventionnel.

B. Articulation avec les conventions fiscales

50

Chaque État qui est signataire de la CML accepte l'ensemble de ses stipulations, à l'exception de la [partie VI relative à l'arbitrage](#), qui fait l'objet d'un choix de la part de chaque État.

Par ailleurs, chaque article peut faire l'objet de réserves permettant aux États d'en écarter l'application de manière totale ou partielle. Pour certains articles, si un État n'a pas émis de réserve, plusieurs options sont ouvertes, qui conditionnent l'application du dispositif retenu.

La liste des options et réserves est tenue à jour par l'OCDE et disponible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>.

60

Chaque stipulation de la CML est accompagnée d'une clause de compatibilité qui précise la manière dont elle produit des effets sur les stipulations figurant dans une convention bilatérale lorsque la stipulation de la CML n'a fait l'objet d'une réserve par aucun des deux États. Cette clause de compatibilité diffère selon chaque article.

Chaque stipulation de la CML donne lieu à des notifications des États afin de déterminer les stipulations qui doivent être modifiées.

De manière générale, la clause de compatibilité repose sur le principe suivant : en l'absence de stipulation analogue dans la convention fiscale liant deux États ; les stipulations de la CML y sont ajoutées ; en revanche, lorsqu'une telle stipulation est déjà présente, elle a vocation à être remplacée par la stipulation de la CML, à moins qu'elle ne soit considérée comme équivalente et que les États décident de 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.

Exemple : incompatibilité d'une stipulation existante d'une convention fiscale avec une stipulation de la CML.

Selon les 2 et 4 de l'article 17 de la CML, les stipulations relatives aux ajustements corrélatifs prévus au 1 de ce même article s'appliquent à la place ou en l'absence d'une stipulation existante qui imposerait à un État de procéder à un ajustement corrélatif sous certaines conditions.

Si deux États n'ont pas fait de réserve sur l'article 17 de la CML et si la convention fiscale qui les lie comporte une stipulation prévoyant la possibilité de procéder à un tel ajustement approprié sans toutefois en faire l'obligation, mais qu'un des deux États ne notifie pas la stipulation existante de la convention bilatérale, cette stipulation existante continue à s'appliquer à moins d'être incompatible avec la stipulation de la CML.

Dès lors que la stipulation existante de la convention fiscale bilatérale permettrait à un État de ne pas procéder à un ajustement approprié, cette dernière serait incompatible avec la stipulation de la CML qui impose cet ajustement. En conséquence, le 1 de l'article 17 de la CML prévaudrait sur la stipulation existante et s'appliquerait en remplacement de celle-ci.

70

L'OCDE est le depositaire de la CML. À ce titre, elle :

- reçoit la liste des conventions fiscales couvertes, des réserves et options de la part de chaque État signataire (<http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>) ;
- tient à jour une base de données pour l'appariement de cette convention (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/base-de-donnees-pour-l-appariement-de-l-im.htm>) ;
- garantit l'information des États quant à l'avancée des signatures, des ratifications, des retraits, ainsi que de leurs positions respectives au regard des stipulations de la CML.

Pour que les stipulations de la CML modifient une convention fiscale bilatérale, il est nécessaire que :

- la CML soit en vigueur pour les deux États contractants ;
- les deux États contractants aient notifié la convention fiscale bilatérale comme couverte par la CML ;
- le choix des réserves et options soit compatible s'agissant de la stipulation concernée.

C. Entrée en vigueur et prise d'effet

80

L'entrée en vigueur de la CML intervient 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 auprès de l'OCDE.

90

S'agissant de la France, la CML est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Elle produit ses effets sur les conventions fiscales bilatérales des États qui ont déposé leur instrument de ratification ou qui le déposeront à l'avenir :

- 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 État ;
- pour les autres impôts, à l'expiration d'une période de six mois à compter de la dernière des dates à laquelle la CML est entrée en vigueur pour chaque État ;
- concernant 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 ;

- concernant l'arbitrage, se reporter au II-D-9 § 550.

100

La prise d'effet de la CML étant liée à ses dates d'entrée en vigueur dans chaque État, elle est susceptible d'être différente pour chaque convention fiscale bilatérale.

Exemple 1 : Entrée en vigueur avec un État contractant ayant déposé son instrument de ratification avant la France

La France et la Pologne, qui sont liées par une [convention fiscale signée le 20 juin 1975](#), ont décidé de couvrir cette convention fiscale dans le cadre de la CML.

La Pologne a déposé son instrument de ratification auprès du dépositaire le 23 janvier 2018, la CML est entrée en vigueur pour la Pologne le 1^{er} juillet 2018.

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.

La CML produit ses effets sur la convention fiscale de 1975, 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 2019 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} janvier 2019, soit le 1^{er} juillet 2019.

Exemple 2 : 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.

II. Effets des options retenues par la France sur ses conventions fiscales bilatérales

110

Le 26 septembre 2018, la France a déposé son instrument de ratification auprès du dépositaire et ainsi signifié la liste de ses conventions fiscales bilatérales notifiées ainsi que ses réserves et options.

L'instrument de ratification est disponible à l'adresse suivante :

<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>.

Conformément aux [articles 28 et 29 de la CML](#), la France a complété la liste de ses conventions fiscales couvertes le 22 septembre 2020.

120

Les articles de la CML retenus par la France 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, sont les suivants :

A. Mesures liées à la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales

1. Objet d'une convention fiscale couverte (Article 6 de la CML)

130

Le 1 de l'article 6 de la CML vise à 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 fraude fiscale. L'utilisation de stratégies de chalandage fiscal, au moyen desquelles un résident de juridictions tierces cherche à obtenir des avantages prévus par une convention fiscale signée entre deux autres États, est expressément ciblée.

Cette stipulation modifiant le préambule constitue un standard minimum obligatoire pour les États parties à la CML.

140

Le 3 de l'article 6 de la CML prévoit également l'insertion d'une stipulation additionnelle au préambule des conventions fiscales bilatérales précisant que ces dernières ont pour objet de promouvoir les relations économiques et d'améliorer la coopération en matière fiscale entre États contractants.

150

Le 1 de l'article 6 de la CML s'appliquera à la place ou en l'absence d'un préambule d'une convention fiscale bilatérale notifié par les deux États contractants, ou sera ajouté dans les autres cas (par exemple dans l'hypothèse d'une notification divergente ou d'une absence de notification par un État). Le 3 de ce même article sera inséré dans une convention fiscale si l'autre État contractant le retient également.

2. Prévenir l'utilisation abusive des conventions (Article 7 de la CML)

160

Le 1 de l'article 7 de la CML constitue un standard minimum et insère dans les conventions fiscales bilatérales une clause 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. Elle vise à garantir que l'application des conventions est conforme à l'objet et au but des stipulations pertinentes des conventions.

La règle du critère des objets principaux permet de refuser le bénéfice d'une convention fiscale, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à une situation, lorsque l'un des principaux objets d'un montage ou d'une transaction est de bénéficier directement ou indirectement des avantages offerts par cette convention, pour obtenir un traitement plus favorable.

170

La notion d'objet principal est plus large que la notion de but exclusivement fiscal prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (se reporter au BOI-CF-IOR-30), qui définit la procédure de l'abus de droit fiscal.

Seule une analyse au cas par cas des circonstances de fait permet de déterminer si, parmi les objectifs poursuivis par les personnes concernées par un montage ou une transaction, l'objectif ou l'un des objectifs principaux consiste à rechercher le bénéfice d'un avantage conventionnel dans un but non conforme à celui que la convention qui prévoit cet avantage a pour objet de poursuivre. Une analyse permettant de conclure raisonnablement à l'existence d'un tel objet à titre principal sera à cet égard suffisante pour remettre en cause le bénéfice d'un avantage conventionnel.

Lorsqu'un montage ou une transaction poursuit plusieurs objets distincts, l'analyse du caractère principal d'un des objets doit résulter d'une appréciation au cas par cas des faits et circonstances tenant notamment compte de l'évaluation de l'avantage fiscal qui serait obtenu, en proportion de l'ensemble des gains ou avantages de toute nature résultant du montage ou de la transaction considéré.

Les termes retenus par cette stipulation ont pour objectif de couvrir l'ensemble des situations abusives. La notion d'avantage recouvre l'ensemble des bénéfices retirés de l'usage d'une convention, notamment la limitation de l'imposition (réduction, exonération, report, remboursement d'impôt, etc.), l'élimination de la double imposition ou le bénéfice de la clause de non-discrimination.

La notion de montage ou transaction désigne quant à elle tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire.

La règle du critère des objets principaux vise à inclure les montages ou transactions ayant permis d'obtenir directement ou indirectement des avantages conventionnels. Elle s'applique donc également si le montage ou la transaction n'est pas l'opération qui a directement permis l'obtention de l'avantage conventionnel.

Une personne qui se verrait refuser un avantage conventionnel dispose de la possibilité de démontrer que l'octroi de cet avantage, dans les circonstances propres au cas d'espèce, serait conforme à l'objet et au but des stipulations pertinentes de la convention.

Dans l'hypothèse où un avantage conventionnel est refusé sur le fondement de l'article 7 de la CML, l'administration peut, en outre, à condition de le justifier au regard des circonstances de fait et de droit propres au montage ou à la transaction considérée, appliquer les pénalités prévues au a ou au c de l'[article 1729 du code général des impôts \(BOI-CF-INF-10-20-20\)](#). L'application de ces pénalités ne saurait toutefois se déduire uniquement du fait que les conditions d'application de l'article 7 de la CML sont remplies.

Exemple 1 : Une société établie dans un État T détient des actions d'une société cotée sur le marché boursier de l'État S. En l'absence de convention fiscale entre T et S, les dividendes versés par une société établie dans l'État S à une société établie dans l'État T sont soumis à une retenue à la source au taux de droit commun de l'État S, soit 25 %. Toutefois, comme la convention fiscale entre l'État R et l'État S ne prévoit pas de retenue à la source sur les dividendes versés par une société d'un des deux États à une société de l'autre État, bénéficiaire effectif des revenus, la société établie dans l'État T a, par contrat avec une institution financière résidente de l'État R et dans le but principal d'échapper à la retenue à la source dans l'État S, conféré à cette dernière le droit au versement des dividendes, déclarés mais non encore versés.

Il est raisonnable de conclure, en l'absence d'autres faits ou circonstances démontrant le contraire, que l'un des principaux objets de l'opération transférant le droit aux dividendes à l'institution financière résidente de l'État R était d'obtenir l'avantage conféré par la convention entre l'État R et l'État S. Par suite, la clause anti-abus de la convention fiscale entre l'État R et l'État S s'appliquera et conduira à refuser l'exonération.

Exemple 2 : Une société établie dans un État R détient depuis cinq années 24 % des actions d'une société établie dans l'État S. À la suite de l'entrée en vigueur d'une convention fiscale entre les États R et S (l'article 10 de cette convention est identique à l'article 10 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) relatif aux dividendes), la société établie dans l'État R décide de porter à 25 % le pourcentage de détention des actions de la société établie dans l'État S. Les faits et circonstances font apparaître que la décision d'acquérir ces actions supplémentaires a été motivée principalement par le souhait de bénéficier du taux d'imposition plus faible prévu par l'article 10(2)a) de la convention.

Dans ce cas, bien qu'un des principaux objets de la transaction par laquelle les actions supplémentaires sont acquises soit l'obtention de l'avantage conféré par l'article 10(2)a), la clause anti-abus de la convention fiscale entre l'État R et l'État S ne s'applique pas car il peut être établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances est conforme à l'objet et au but de l'alinéa a du paragraphe 2 de l'article 10. Dans cet alinéa, il est prévu un seuil arbitraire de 25 % pour déterminer quels sont les actionnaires pouvant prétendre au bénéfice du taux d'imposition plus faible appliqué aux dividendes, et il est conforme à cette approche d'accorder les avantages prévus par l'alinéa à un contribuable qui accroît véritablement sa participation dans une société pour se conformer à cette règle.

À l'exception du cas où l'autre État contractant formule une réserve, cette stipulation s'applique à la place ou en l'absence de stipulations équivalentes figurant dans une convention fiscale bilatérale. Ainsi, les stipulations faisant référence à l'objectif principal, qu'elles ciblent tout type de situation ou seulement certaines catégories de revenus (ex : dividendes, intérêts, redevances) dans une convention fiscale, seront remplacées par les stipulations du 1 de l'article 7 de la CML si elles sont notifiées par les deux États contractants. En cas de notification divergente ou d'absence de notification d'un des deux États uniquement, ces mêmes stipulations de la CML priment sur les stipulations des conventions fiscales bilatérales si ces dernières sont incompatibles avec le 1 de l'article 7.

Exemple : Le Royaume-Uni et la France sont liés par une [convention fiscale signée le 19 juin 2008](#) et ont signé la CML, qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2018 pour le Royaume-Uni et le 1^{er} janvier 2019 pour la France.

Les deux États ont choisi d'appliquer le 1 de l'article 7 de la CML aux stipulations figurant dans leur convention fiscale bilatérale qui renvoient à la notion d'objectif principal.

Ils ont à cet effet notifié au dépositaire les stipulations des articles qu'ils souhaitent voir remplacer par le 1 de l'article 7 de la CML, soit les paragraphes 6 de l'article 11, 5 de l'article 12, 5 de l'article 13 et 4 de l'article 23 de la convention entre la France et le Royaume-Uni.

3. Transactions relatives au transfert de dividendes (Article 8 de la CML)

190

L'article 8 de la CML complète les stipulations applicables aux dividendes ([BOI-INT-DG-20-20-20-10](#)).

Il adjoint au seuil de participation requis par les conventions pour bénéficier d'un taux réduit ou nul d'imposition des dividendes par l'État ou territoire de source une durée minimale de détention des titres de 365 jours, permettant ainsi de limiter les prises de participations ayant pour seule fin de bénéficier des avantages conventionnels.

200

À l'exception du cas où l'autre État contractant formule une réserve, cette durée de détention de 365 jours 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.

Exemple : La France et la Slovénie sont liées par une [convention fiscale signée le 7 avril 2004](#) et ont décidé de couvrir cette convention fiscale dans le cadre de la CML. Cette dernière est entrée en vigueur respectivement le 1er juillet 2018 pour la Slovénie et le 1er janvier 2019 pour la France.

Les deux États retiennent l'article 8 de la CML et ont notifié le b du 2 de l'article 10 de la convention fiscale bilatérale prévoyant un seuil de participation de 20 % pour bénéficier d'une absence d'imposition dans l'État ou territoire de source.

Dans ce cas, les nouvelles stipulations résultant de l'application combinée du b du 2 de l'article 10 de la convention et des 1 et 2 de l'article 8 de la CML se liront comme suit :

« b) toutefois, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant, et dont le bénéficiaire effectif est une société qui est un résident de l'autre État contractant et qui détient directement au moins 20 % du capital de la société qui paie les dividendes tout au long d'une période de 365 jours incluant le jour du paiement des dividendes (il n'est pas tenu compte, aux fins du calcul de cette période, des changements de détention qui résulteraient directement d'une réorganisation, telle qu'une fusion ou une scission de la société qui détient les actions ou qui paie les dividendes), ne sont imposables que dans cet autre État. »

4. Gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement des biens immobiliers (Article 9 de la CML)

210

L'article 9 de la CML permet, d'une part, 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 situés dans cet État. Il permet, d'autre part, d'apprécier cette prépondérance sur 365 jours, et pas uniquement au jour du fait générateur.

Les États peuvent opter pour l'une ou l'autre des deux stipulations exposées ci-dessus, ou les retenir toutes les deux ainsi que le prévoit le 4 de l'article 9. La France a fait ce choix.

220

A l'exception du cas où l'autre État contractant formule une réserve, la stipulation figurant au 4 de l'article 9 de la CML choisie par la France s'appliquera à la place ou en l'absence d'une clause dite de prépondérance immobilière existante dans les conventions fiscales bilatérales couvertes par la France si l'autre État contractant la retient également et notifie la même stipulation (les stipulations communes aux conventions fiscales relatives aux clauses dites de prépondérance immobilière sont décrites au II § 40 et 50 du BOI-INT-DG-20-20-40). En cas de notification divergente ou d'absence de notification, mais de choix du 4 par les deux États contractants, ce dernier prévaut sur les stipulations des conventions fiscales si celles-ci sont incompatibles avec le 4.

Remarque : Certaines conventions fiscales prévoient l'exclusion des immeubles affectés par une société ou une personne morale à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale du calcul de la prépondérance immobilière. Ces stipulations ne sont pas affectées par l'article 9 de la CML.

B. Mesures visant à éviter le contournement artificiel du statut d'établissement stable

1. Par des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires (Article 12 de la CML)

230

L'article 12 de la CML insère une mesure relative aux schémas visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (BOI-INT-DG-20-20-10), notamment dans le cadre des accords dits de commissionnaire et autres stratégies similaires.

Il modifie ainsi la définition des agents dépendants et indépendants figurant à l'article « Établissement stable » des conventions fiscales couvertes afin, d'une part, que des arrangements de pure forme ne permettent pas d'écarter la qualification d'« établissement stable » et, d'autre part, 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.

a) Définition de l'agent dépendant (1 de l'article 12 de la CML)

240

Le 1 de l'article 12 de la CML stipule dans quelles conditions une entreprise résidente d'un État est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant du fait des activités d'une personne y agissant pour son compte, quand bien même elle ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires.

Les conditions suivantes doivent ainsi être remplies pour que cette nouvelle définition d'agent dépendant soit regardée comme satisfaite et que l'existence d'un établissement stable soit constatée :

- une personne 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 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.

250

Cette nouvelle définition prévoit donc que, pour que l'activité d'une personne dans un État conduise à considérer qu'une entreprise a un établissement stable, cette personne doit conclure habituellement des contrats qui sont au nom de l'entreprise ou qui doivent être exécutés par l'entreprise ou doit jouer habituellement le rôle principal menant à la conclusion de tels contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise. Cette activité excède une simple activité de promotion ou de publicité.

L'emploi de l'expression « habituellement » suppose que la conclusion de contrats par cette personne, ou de contrats résultant directement des actions de cette personne, ait lieu de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés.

Exemple 1 : 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.

Exemple 2 : Une personne agissant dans un État X sollicite et reçoit, sans les finaliser formellement, des commandes qui sont transmises directement à un entrepôt d'une entreprise située dans un État Y à partir duquel les marchandises appartenant à cette entreprise sont livrées. Si l'entreprise approuve ces transactions de façon routinière, c'est-à-dire qu'elle n'en modifie pas les aspects fondamentaux, la personne remplirait les critères conditionnant la reconnaissance de l'existence d'un agent dépendant de l'État X et permettrait de qualifier l'existence d'un établissement stable de l'entreprise dans cet État.

Exemple 3 : Une personne qui se limite, dans un État X, à promouvoir et à faire le marketing des biens ou des services d'une entreprise située dans un État Y, sans que cette activité n'aboutisse directement à la conclusion de contrats entre les personnes cibles et l'entreprise, ne répondrait pas à la condition de « rôle principal menant à la conclusion de contrats », de sorte que l'entreprise ne serait pas regardée comme ayant un établissement stable dans l'État X.

260

Par ailleurs, la qualification d'un commissionnaire comme agent dépendant ne peut être écartée du seul fait que le commissionnaire conclut un contrat avec un tiers en son nom propre, et non au nom du commettant. Une telle situation de représentation indirecte modifie seulement l'étendue de la responsabilité respective des parties à l'égard des tiers, mais est sans incidence sur la qualification du lien entre le commettant et le commissionnaire.

Exemple : Au titre d'un accord de commissionnaire conclu avec une entreprise étrangère et prévoyant que le commissionnaire agit pour le compte de cette entreprise, un commissionnaire conclut en France, en son nom propre, des contrats avec une tierce partie. Ces contrats ne créent pas de droits et d'obligations juridiquement contraignants entre l'entreprise étrangère et les tierces parties, mais l'accord entre le commissionnaire et l'entreprise étrangère est tel que l'entreprise étrangère transfère directement à ces tierces parties la propriété ou l'usage de biens que l'entreprise possède ou a le droit d'utiliser. Les activités ainsi exercées en France par le commissionnaire sont alors couvertes par la définition de l'agent dépendant prévue au paragraphe 1 de l'article 12 de la CML.

b) Définition de l'agent indépendant (2 de l'article 12 de la CML)

270

Les stipulations du 1 de l'article 12 de la CML ne s'appliquent cependant pas en présence d'un agent indépendant.

Cette exclusion posée à la détermination d'un « établissement stable » requiert que la personne agisse comme un intermédiaire indépendant dans le cadre ordinaire de son activité, mais aussi qu'elle n'exerce pas cette activité de manière exclusive ou quasi exclusive pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée.

Exemple 1 : Une personne qui exerce des activités commerciales pour le compte d'une seule entreprise (ou d'un groupe d'entreprises étroitement liées entre elles) et qui est soumise à des instructions détaillées de celle-ci ou à un contrôle général par cette entreprise ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise.

Exemple 2 : 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.

280

A l'exception du cas où l'autre État formule une réserve, les nouvelles définitions des agents dépendants et indépendants seront insérées dans les conventions fiscales couvertes à la place des définitions existantes notifiées par les deux États contractants.

2. Par le recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques (Article 13 de la CML)

290

L'article relatif aux établissements stables des conventions fiscales contient généralement une liste d'activités qui constituent des exceptions à la qualification de l'existence d'un établissement stable (II-B-4 § 70 du BOI-INT-DG-20-20-10). L'article 13 de la CML maintient ces exceptions en offrant sur option la possibilité d'apprécier le caractère « *auxiliaire ou préparatoire* » de chacune des activités visées (option A) ou des seules activités qui ne seraient pas expressément visées ou de l'exercice cumulé des activités visées (option B). La France a retenu l'option B.

L'article 13 prévoit également une stipulation permettant d'écarter ces exceptions relatives à la qualification d'établissement stable dans des situations où une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées fragmente 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 »).

a) Application du caractère auxiliaire et préparatoire aux activités non expressément visées ou à l'exercice cumulé d'activités (option B - 3 de l'article 13 de la CML)

300

Proche de la rédaction figurant déjà dans une majorité des conventions fiscales conclues par la France, cette option permet de garantir l'application de l'exception à la qualification d'établissement stable pour certaines activités, sans qu'il soit nécessaire de démontrer qu'elles revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire.

C'est notamment le cas des installations utilisées par une entreprise aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises lui appartenant, mais également des installations d'entreposage de marchandises aux seules fins de leur transformation par une autre entreprise ou des installations utilisées aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.

Pour les activités non expressément visées, ou en cas d'exercice cumulé de plusieurs des activités expressément visées, le bénéfice de cette exception à la qualification d'un établissement stable demeure conditionné au caractère préparatoire ou auxiliaire de l'activité ou des activités exercées.

Afin de déterminer si une activité non visée revêt un caractère préparatoire ou auxiliaire, il convient d'analyser si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise.

310

A l'exception du cas où l'autre État formule une réserve, les stipulations du 3 de l'article 13 (option B) s'appliqueront aux stipulations d'une convention fiscale bilatérale si l'autre État a également retenu la même option.

b) Règle d'anti-fragmentation des activités entre parties étroitement liées (4 de l'article 13 de la CML)

320

Cette stipulation a pour objet d'éviter qu'une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées fragmentent un ensemble cohérent d'activités en plusieurs opérations qui, prises isolément, revêtraient un caractère préparatoire ou auxiliaire et échapperaient ainsi à la qualification d'établissement stable.

En vertu de cette règle, les exceptions à la qualification d'établissement stable ne s'appliquent pas à une installation fixe d'affaires en France utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise qui lui est étroitement liée exerce, dans la même installation ou dans une autre installation située en France, d'autres activités complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités et que soit l'une de ces installations constitue déjà un établissement stable en France, soit l'activité d'ensemble résultant du cumul de ces activités ne revêt pas un caractère auxiliaire ou préparatoire.

Exemple : Une activité bancaire de prêts associée à une activité d'analyse des informations fournies par les demandeurs de prêts constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

La règle d'anti-fragmentation d'activités s'applique si une des deux conditions suivantes est remplie :

- au moins une des installations fixes d'affaires dans lesquelles les activités sont exercées constitue un établissement stable ; ou
- la combinaison des activités ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.

330

À l'exception du cas où l'autre État formule une réserve, cette règle s'appliquera si l'autre État la notifie également.

3. Définition d'une personne étroitement liée à une entreprise (Article 15 de la CML)

340

La définition de l'expression « personne étroitement liée à une entreprise » qui est utilisée dans les articles 12, 13 et 14 de la CML, figure à l'article 15 de la CML.

Une personne est considérée comme étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou entreprises.

Cette définition s'applique notamment dans la situation où l'une détient directement ou indirectement plus de 50 % des droits ou participations effectifs dans l'autre ou si une autre personne détient directement ou indirectement plus de 50 % des droits ou participations effectifs dans la personne et dans l'entreprise. Dans le cas d'une société, cette dernière condition est considérée comme remplie si une personne détient directement ou indirectement plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société ou des droits ou participations effectifs dans les capitaux propres de la société.

350

Cette définition sera insérée dans les conventions fiscales couvertes par la France, sauf si un État a formulé une réserve au motif qu'il n'a retenu aucune des mesures précitées visant à lutter contre le contournement artificiel du statut d'établissement stable.

C. Stipulations relatives à l'amélioration du règlement des différends

1. Procédure amiable (Article 16 de la CML)

360

L'article 16 de la CML vise à insérer dans les conventions fiscales une série de stipulations relatives aux procédures amiables (BOI-INT-DG-20-30-10), afin de garantir que :

- la demande d'ouverture de procédure amiable puisse être formulée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre des États contractants dans un délai de trois ans ;
- les délais de prescription prévus dans le droit interne des États n'empêchent pas l'application des accords amiables conclus entre autorités compétentes ;
- les États s'efforcent de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention et de résoudre les cas non prévus par la convention.

370

Dans ces conditions, l'ensemble de ces stipulations seront insérées dans les conventions fiscales couvertes si elles n'y figurent pas déjà, à l'exception du cas où l'autre État formule une réserve.

2. Ajustements corrélatifs (Article 17 de la CML)

380

L'article 17 de la CML vise à introduire dans les conventions fiscales couvertes les stipulations du 2 de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE telles que décrites au II-C § 170 du BOI-INT-DG-20-40.

390

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, à l'exception du cas où l'autre État formule une réserve.

D. Stipulations relatives à l'arbitrage (Partie VI de la CML)

400

La partie VI de la CML permet, pour les États n'y ayant pas émis de réserve, de mettre en œuvre la procédure d'arbitrage qui vise à remédier aux situations non résolues dans le cadre des procédures amiables. Cette procédure est contraignante et les décisions des arbitres sont obligatoires.

L'arbitrage ne peut s'appliquer à une convention fiscale couverte que si les deux États optent pour cette stipulation dans le cadre de la CML.

1. Arbitrage obligatoire et contraignant (Article 19 de la CML)

410

Lorsque deux États ont opté pour appliquer la partie VI de la CML en vertu de son article 18, et que les autorités compétentes ne parviennent pas à trouver un accord sur un cas suivant la procédure amiable prévue par la convention fiscale dans un délai de trois ans, les questions non résolues peuvent être soumises à l'arbitrage, à la demande de la personne qui a soumis le cas.

Le délai de trois ans cesse de courir lorsque :

- la personne qui a soumis le cas et une autorité compétente sont convenues de suspendre la procédure amiable, jusqu'à la levée de cette suspension ; ou

- une autorité compétente a suspendu la procédure amiable parce qu'un cas portant sur une ou plusieurs questions identiques est en instance devant le juge administratif ou judiciaire . Ce délai recommence à courir dès lors qu'une décision définitive a été rendue par le juge administratif ou judiciaire ou dès lors que le cas a été retiré.

420

La procédure amiable prend fin si la décision est rendue par le juge administratif ou judiciaire pendant la période au cours de laquelle la procédure amiable est suspendue.

Lorsque l'examen approfondi d'un cas requiert des informations complémentaires de la part du contribuable, qui n'a pu les fournir en temps utile, le délai de trois ans est prolongé d'une durée égale à celle séparant la date à laquelle ces informations ont été demandées et la date à laquelle elles ont été communiquées.

430

Une fois la décision de la commission d'arbitrage rendue, les autorités compétentes doivent conclure un accord amiable qui reflète la décision d'arbitrage. Cette dernière est définitive, ce qui signifie qu'elle ne peut être modifiée ni par les autorités compétentes, ni par la commission d'arbitrage. Cependant, conformément à l'article 24 de la CML, les autorités compétentes peuvent y déroger et appliquer d'un commun accord une solution différente de la décision arbitrale, et ce, dans un délai de trois mois après communication de la décision.

La décision d'arbitrage est contraignante pour les deux juridictions contractantes sauf, lorsque :

- une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui met en œuvre la décision d'arbitrage ;
- la décision d'arbitrage est déclarée invalide par une décision de justice définitive des tribunaux de l'une des juridictions contractantes ; ou
- une personne directement concernée par le cas intente une action contentieuse devant un tribunal administratif ou judiciaire au sujet de questions résolues par l'accord amiable mettant en œuvre la décision d'arbitrage.

440

L'autorité compétente qui reçoit la demande initiale de procédure amiable en accuse réception auprès du contribuable et informe l'autre autorité compétente de cette demande dans un délai de deux mois calendaires à compter de sa réception. Le détail des dates à retenir, y compris en cas de demande d'informations complémentaires, figure aux 5 à 9 de l'article 19 de la CML.

La France a fait le choix, conformément au 12 de l'article 19 de la CML, de ne pas soumettre à l'arbitrage ou de mettre fin à une telle procédure si une décision de justice a été rendue sur la question soumise à arbitrage.

Le présent article prévoit que les modalités d'application de la procédure d'arbitrage doivent faire l'objet d'un accord entre les États parties à une convention fiscale bilatérale couverte. Ce dernier doit être conclu avant la date à laquelle les questions non résolues d'un cas sont susceptibles d'être soumises à l'arbitrage.

2. Désignation des arbitres (Article 20 de la CML)

450

Sauf si les États en conviennent autrement, la commission d'arbitrage est composée de trois personnes physiques expertes en fiscalité internationale.

Chaque autorité compétente dispose de 60 jours suivant la demande d'arbitrage pour désigner un membre de la commission d'arbitrage. Les deux membres ainsi désignés procèdent dans les 60 jours suivant à la désignation du dernier d'entre eux, le président de la commission d'arbitrage.

Chaque membre de la commission d'arbitrage doit être impartial et indépendant des autorités compétentes.

3. Confidentialité de la procédure d'arbitrage (Article 21 de la CML)

460

Les autorités compétentes sont autorisées à donner aux arbitres l'accès aux informations pertinentes, sous réserve qu'ils respectent les mêmes règles de confidentialité que celles applicables aux autorités compétentes, notamment en matière d'assistance administrative et de confidentialité des données.

Les autorités compétentes doivent s'assurer que les membres de la commission d'arbitrage et leurs collaborateurs s'engagent par écrit à respecter les obligations de confidentialité et de non-divulgateion.

4. Règlement d'un cas avant la conclusion de l'arbitrage (Article 22 de la CML)

470

Les procédures amiable et d'arbitrage prennent 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.

5. Méthode d'arbitrage (Article 23 de la CML)

480

Par défaut, la méthode dite de l'« offre finale » s'appliquera pour la France, sauf si les autorités compétentes font le choix de règles différentes.

Selon cette méthode, chacune des autorités compétentes soumet à la commission d'arbitrage une proposition de résolution qui porte sur toutes les questions non résolues de ce cas.

La commission d'arbitrage choisit l'une des propositions de résolution du cas soumises par les autorités compétentes pour chacun des points et questions soulevés. La décision est adoptée à la majorité simple des membres de la commission d'arbitrage, et ne comprend aucune motivation ou explication. La décision est alors communiquée par écrit aux autorités compétentes et ne peut servir de précédent dans aucun autre cas.

490

Le paragraphe 5, retenu par la France, impose aux autorités compétentes, avant le début de la procédure d'arbitrage, de veiller à ce que chacun des contribuables concernés par le cas, ainsi que leurs conseils, s'engagent par écrit à ne divulguer aucune information reçue des autorités compétentes ou de la commission d'arbitrage.

6. Accord sur une solution différente (Article 24 de la CML)

500

L'article 24 de la CML prévoit la possibilité, pour les autorités compétentes, de déroger à la décision d'arbitrage et de convenir d'une solution différente, et ce, dans un délai de trois mois après communication de la décision. La France a retenu cette option.

Cette situation peut se produire lorsque la commission d'arbitrage rend une décision que les deux autorités compétentes considèrent comme inadéquate au regard des questions soulevées par le cas.

7. Articulation avec d'autres procédures d'arbitrage (Article 26 de la CML)

510

Les stipulations de la CML relatives à l'arbitrage s'appliquent à la place ou en l'absence de stipulation s 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.

520

Toute question non résolue soulevée par un cas de procédure amiable ne sera pas soumise à l'arbitrage si une commission d'arbitrage ou un organe similaire a déjà été constitué pour traiter cette question en application d'une autre convention bilatérale ou multilatérale qui prévoit un mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant pour le règlement des questions non résolues.

Ainsi, dans l'hypothèse d'un cas entrant dans le champ d'application de la CML, mais également dans celui d'un instrument européen (par exemple la [convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées n° 90/436/CEE](#)) ou la [directive \(UE\) n°2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne](#)), la France se réserve la possibilité d'exclure le cas du champ d'application de la CML au bénéfice de l'instrument européen.

8. Les réserves libres de la France (2 de l'article 28 de la CML)

530

La France a émis des réserves libres concernant les cas pouvant être soumis à la procédure d'arbitrage afin de pouvoir exclure :

- 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 ;
- les cas pour lesquels un contribuable fait l'objet d'une sanction administrative ou pénale pour fraude fiscale, omission volontaire, manquement grave à une obligation déclarative ;
- les cas qui portent en moyenne et par exercice ou par année d'imposition sur une base imposable inférieure à 150 000 € ;
- les cas entrant dans le champ d'application d'une procédure d'arbitrage prévue par un instrument juridique élaboré sous l'égide de l'Union européenne, tel que la [Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées \(90/436/CEE\)](#), ou tout autre instrument postérieur ;
- les cas pouvant être soumis à l'arbitrage d'un commun accord avec l'autorité compétente de l'autre État. Cet accord sera formulé avant le début de la procédure d'arbitrage et notifié à la personne qui a soumis le cas ;
- par symétrie, les cas qui font l'objet d'une réserve de l'autre État faisant référence à des dispositions de son droit interne dans la mesure où la France prévoit des dispositions similaires dans son droit interne.

540

En application des stipulations de la CML, les réserves libres d'une partie peuvent être refusées par l'autre État dans un délai de douze mois suivant leur formulation. Dans ce cas les stipulations relatives à l'arbitrage ne s'appliquent pas entre la France et cet État.

9. Prise d'effet de l'arbitrage (Article 36 de la CML)

550

La procédure d'arbitrage 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](#).

Concernant les cas soumis à l'autorité compétente d'un État contractant suivant la procédure amiable prévue par la convention fiscale avant cette date, elle s'applique à compter de la date à laquelle les deux États ont notifié au dépositaire qu'ils sont parvenus à un accord amiable concernant la mise en œuvre de l'arbitrage.

Cependant, s'agissant d'un cas soumis avant la dernière des dates à laquelle la CML entre en vigueur pour chacun des États contractants, la France se réserve le droit de mettre en œuvre la procédure d'arbitrage uniquement si les deux États conviennent de l'appliquer à ce cas.