

RECOMMANDATIONS

RECOMMANDATION (UE) 2016/136 DE LA COMMISSION

du 28 janvier 2016

concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales

[notifiée sous le numéro C(2016) 271]

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 292,

considérant ce qui suit:

- (1) Les conventions fiscales jouent un rôle important dans l'amélioration de l'efficacité des échanges transfrontières, car elles renforcent la sécurité juridique pour les contribuables en ce qui concerne leurs opérations internationales. Lorsqu'ils concluent une convention fiscale, les États contractants conviennent de répartir entre eux les droits d'imposition en vue d'éliminer la double imposition et, partant, de soutenir l'activité économique et la croissance. Les conventions fiscales ne doivent pas créer de possibilités d'échapper en tout ou partie à l'impôt grâce au chalandage fiscal ou à d'autres stratégies abusives, qui ne font qu'aller à l'encontre de l'objectif de ces conventions et compromettre les recettes fiscales des États contractants. La Commission européenne accorde son soutien sans faille aux efforts déployés pour lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales.
- (2) À la suite de la présentation du rapport intitulé «Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices» (BEPS) en février 2013, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et les pays du G20 ont adopté, en septembre 2013, un plan d'action en 15 points destiné à lutter contre le phénomène BEPS. Cette entreprise commune a débouché, en octobre 2015, sur la publication des rapports finaux relatifs aux actions 6 («Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages») et 7 («Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable»). Les deux rapports proposent des modifications du modèle de convention fiscale de l'OCDE, à intégrer dans l'instrument multilatéral mettant en œuvre les résultats des travaux sur les questions relatives aux conventions fiscales d'ici la fin de 2016, comme l'exige le projet de l'OCDE et du G20. Prises ensemble, les modifications proposées dans les deux rapports devraient permettre aux différents pays de répondre aux problèmes auxquels ils sont confrontés en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le cadre des conventions fiscales.
- (3) Le rapport final relatif à l'action 6 décrit l'utilisation abusive des conventions fiscales, et notamment le chalandage fiscal, comme une source importante de problèmes liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices; il propose une approche fondée sur différents types de garanties pour lutter contre ces utilisations abusives et une certaine latitude en ce qui concerne la manière de les utiliser. Outre qu'il propose de préciser que les conventions fiscales n'ont pas vocation à créer des possibilités de double non-imposition, le rapport recommande, entre autres, l'inclusion, dans l'instrument multilatéral, d'une clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal des transactions ou des montages concernés.
- (4) Le rapport final relatif à l'action 7 désigne en particulier les contrats de commissionnaires et l'exploitation des exceptions spécifiques à la définition de l'«établissement stable» comme les stratégies le plus souvent utilisées pour éviter artificiellement une présence imposable dans un pays sous la forme d'un établissement stable. Les contrats de commissionnaires exploitent généralement l'approche relativement formelle actuellement prévue à l'article 5, paragraphe 5, du modèle de convention fiscale de l'OCDE en ce qui concerne la conclusion de contrats de vente. Outre qu'elles ouvrent la porte à une utilisation abusive fondée sur la fragmentation des activités, les exceptions spécifiques à la définition de l'établissement stable applicables aux activités de nature préparatoire ou auxiliaire sont mal adaptées aux modèles d'entreprise de l'économie numérique. Le rapport propose donc des modifications de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE afin d'en améliorer la résilience face aux structures artificielles destinées à contourner son application.
- (5) Il est essentiel, pour le bon fonctionnement du marché intérieur, d'une part, que les États membres soient en mesure d'appliquer des systèmes fiscaux efficaces et d'empêcher une érosion indue de leurs bases d'imposition en raison d'une non-imposition involontaire et d'abus, et, d'autre part, que les solutions qu'ils adoptent pour protéger leurs bases d'imposition n'entraînent pas d'asymétries excessives ni de distorsions du marché.
- (6) Il est également primordial que les mesures auxquelles les États membres recourent pour mettre en œuvre les engagements qu'ils ont pris au titre du projet BEPS soient conformes aux normes convenues dans l'ensemble de l'Union, de manière à assurer la sécurité juridique à la fois pour les contribuables et les administrations fiscales.

- (7) En vue d'assurer la conformité avec le droit de l'Union, il convient d'aligner la clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal, telle que proposée dans le rapport final relatif à l'action 6, sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative à l'abus de droit,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE RECOMMANDATION:

1. OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

La présente recommandation concerne la mise en œuvre, par les États membres de l'Union européenne, de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales.

2. CLAUSE ANTI-ABUS GÉNÉRALE FONDÉE SUR LE CRITÈRE DE L'OBJET PRINCIPAL

Lorsque, dans les conventions fiscales qu'ils concluent entre eux ou avec des pays tiers, les États membres incluent une clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal conformément à la clause type fournie dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE, ils sont encouragés à y intégrer la modification suivante:

«Nonobstant les autres dispositions de la présente convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de capital si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi **que ce montage ou cette transaction correspond à une activité économique authentique ou** que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente convention.»

3. DÉFINITION DE LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE

Les États membres sont encouragés, dans les conventions fiscales qu'ils concluent entre eux ou avec des pays tiers, à mettre en œuvre et à utiliser les nouvelles dispositions proposées à l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE afin de remédier au problème de l'évitement artificiel du statut d'établissement stable, telles qu'établies dans le rapport final relatif à l'action 7 du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS).

4. SUIVI

Il convient que les États membres informent la Commission des mesures prises afin de se conformer à la présente recommandation ainsi que des modifications apportées à ces mesures.

La Commission publiera un rapport sur l'application de la présente recommandation dans les trois ans qui suivent son adoption.

5. DESTINATAIRES

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 28 janvier 2016.

Par la Commission
Pierre MOSCOVICI
Membre de la Commission