



**HAL**  
open science

## La convention multilatérale de l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales

Andreas Kallergis

► **To cite this version:**

Andreas Kallergis. La convention multilatérale de l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales. Lexbase Hebdo, 2019, 768, pp.N7167BXQ. hal-03958220

**HAL Id: hal-03958220**

**<https://hal.science/hal-03958220>**

Submitted on 25 Jan 2024

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

> Hebdo édition fiscale > 2019 > janvier 2019 > Edition n°768 du 17/01/2019 > Fiscalité internationale

## [Actes de colloques] La convention multilatérale de l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales



par **Andréas Kallergis**, Maître de conférences à l'Ecole de droit de la Sorbonne

L'Institut des Hautes Etudes Internationales (IHEI - Université Panthéon Assas) et le laboratoire Force du droit (Université Paris 8 Vincennes Saint-Denis) ont organisé, un colloque, le 25 juin 2018 sur le thème «L'actualité des questions fiscales internationales».

Lexbase Hebdo édition fiscale vous propose de retrouver les actes de ce colloque.

La présente étude rend compte de l'état du droit en date du 27 septembre 2018.

Le droit international fiscal est une branche du droit international public d'origine notamment conventionnelle, construite sur une base d'accords bilatéraux. Ce bilatéralisme peut être expliqué par la disparité des systèmes fiscaux et par la volonté des Etats de préserver leur autonomie fiscale. Ainsi, la perspective d'une convention fiscale multilatérale contre les doubles impositions, envisagée au sein du Comité fiscal de la Société des Nations dans les années 1930, n'a pas prospéré<sup>[1]</sup> ; les Etats ont préféré conclure des conventions bilatérales, qui permettent d'opérer des concessions mutuelles dans la répartition de la matière imposable. Dans la mesure où ces conventions sont dans leur majorité négociées d'après le même modèle<sup>[2]</sup>, il est possible de parler d'un bilatéralisme d'inspiration multilatérale<sup>[3]</sup>.

Si la philosophie du réseau conventionnel n'a pas changé depuis un siècle, la crise financière de 2008 a appelé à la réflexion : le décalage croissant entre le champ d'application de la norme fiscale et les modes d'exercice des activités économiques des entreprises multinationales avait conduit à une perte d'efficacité de cette norme, nuisible pour les finances publiques des Etats. Afin de remédier au problème de l'*érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices*, le G20 a mandaté<sup>[4]</sup> l'OCDE pour élaborer un projet. Le projet anti-BEPS<sup>[5]</sup> a été ventilé en quinze actions<sup>[6]</sup>, concrétisées par la dernière parmi celles-ci, à savoir la préparation d'un «instrument multilatéral». Adoptée fin 2016 et ouverte à la signature le 7 juin 2017, cette convention multilatérale<sup>[7]</sup> est un instrument particulier du droit international public (I) tout en étant un outil nouveau du droit international fiscal (II).

### I - Un instrument particulier du droit international public

La convention multilatérale de l'OCDE est le produit d'une négociation multilatérale atypique (A), qui implique une modification multilatérale d'engagements bilatéraux (B).

#### A - Une négociation multilatérale atypique

La négociation d'une convention multilatérale présuppose une organisation renforcée et peut avoir lieu soit dans le cadre d'une conférence internationale soit sous les auspices d'une organisation internationale<sup>[8]</sup>. La convention multilatérale anti-BEPS emprunte aux deux méthodes : elle a été préparée par un groupe *ad hoc* d'Etats<sup>[9]</sup>, de caractère non permanent, qui a œuvré sous l'égide de l'OCDE sans être un organe formel de cette organisation. Ainsi, les réunions du groupe pouvaient être organisées en lien avec d'autres organes ou réseaux au sein de l'OCDE. Ce groupe est le précurseur de la conférence des parties à laquelle la convention multilatérale fait référence en tant qu'organe suprême de la convention<sup>[10]</sup>.

Afin de renforcer la légitimité du processus, l'OCDE a organisé une concertation à deux niveaux. D'une part, l'organisation s'est employée à associer directement les Etats en développement aux travaux entrepris. Ces derniers ont été associés au Comité des affaires fiscales avec le statut de «membre BEPS»<sup>[11]</sup>, ce qui a porté le nombre total d'Etats ayant siégé en son sein à 82. D'autre part, des réunions de réseaux régionaux ont été organisées, concernant 61 Etats. Si la légitimité formelle du projet semble établie par l'association directe ou indirecte d'Etats tiers à l'organisation, il est difficile de soutenir que les Etats au-delà du cercle des 82 ont vraiment participé au processus décisionnel. Naturellement, la liberté de ces derniers à ne pas s'engager dans le cadre de la convention multilatérale demeure entière.

Les conventions multilatérales permettent différents modes d'expression du consentement à l'engagement : après la fin de la négociation, l'adhésion permet à un Etat n'étant pas initialement partie au traité d'y accéder. Adoptée en novembre 2016, la convention anti-BEPS a été signée le 7 juin 2017 par 67 Etats et territoires, tandis que le nombre de signataires en date du 18 septembre 2018 s'élevait à 84. Les conventions multilatérales prévoient aussi le nombre minimum des ratifications requises pour leur entrée en vigueur. Ce nombre a été fixé à cinq dans la convention multilatérale de 2017, ce qui est assez bas comparé à d'autres conventions<sup>[12]</sup>, et semble avoir été choisi dans une logique d'accélération dans la mise en place des mesures du projet BEPS. Le cinquième instrument de ratification ayant été déposé par la Slovénie le 22 mars 2018, la convention est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2018<sup>[13]</sup>.

La concertation à deux niveaux pour la préparation de la convention multilatérale a été couplée avec une mise en oeuvre des mesures du projet BEPS par deux groupes d'Etats. En effet, le groupe des Etats ayant préparé la convention (groupe *ad hoc*, puis conférence des parties de la convention), formé en 2015, se distingue du groupe formé en 2016 et réunissant des Etats chargés de la réalisation des mesures du projet BEPS et du suivi de celle-ci («cadre inclusif BEPS» selon le langage de l'OCDE). Le second groupe comprend les membres du premier groupe mais s'étend au-delà de ces derniers. Ainsi, le groupe de travail *ad hoc* pour l'élaboration de l'instrument multilatéral comprenait un nombre plus réduit d'Etats par rapport au groupe «cadre inclusive BEPS». En août 2018, 117 Etats étaient membres de ce second groupe. Toutefois, ni la convention multilatérale ni la note explicative qui l'accompagne ne précisent le rapport exact entre la conférence des parties de la convention multilatérale, d'une part, et le cadre inclusif BEPS, d'autre part<sup>[14]</sup>.

Cette concertation en plusieurs cercles et niveaux avait une finalité précise : proposer dans un délai court un instrument susceptible de concrétiser certaines des mesures discutées au sein du projet BEPS.

## **B - Une modification multilatérale d'engagements bilatéraux**

La convention de Paris du 7 juin 2017 n'a pas vocation à remplacer le réseau de conventions fiscales bilatérales. Son effet a été décrit par le terme «modification», plus adapté que celui d'«amendement»<sup>[15]</sup>, puisque la réalisation de son contenu ne présuppose pas un amendement formel de chacune des conventions bilatérales conclues par les

Etats signataires de la convention multilatérale. Ainsi, les conventions bilatérales dont les signataires les ont désignées comme couvertes par la convention multilatérale[16] sont «modifiées» automatiquement par celle-ci[17].

L'effet de la convention anti-BEPS est relatif : la participation de deux Etats liés par une convention bilatérale à la convention multilatérale ne postule pas la modification automatique de la convention bilatérale. Il faut, en plus, que chacun de ces Etats ait inclus la convention bilatérale en question parmi celles notifiées au dépositaire de la convention multilatérale[18], à savoir le secrétaire général de l'OCDE[19]. Pour le cas de la France, un grand nombre de ses conventions bilatérales est couvert par la convention multilatérale. La France a en effet notifié une liste de 88 conventions au dépositaire[20], avec une perspective de compléter cette liste, comme le prévoit la convention multilatérale[21], lorsque d'autres Etats liés avec la France d'une convention bilatérale intégreront le cadre inclusif BEPS ou signeront la convention multilatérale[22].

L'effet de la convention multilatérale sur les conventions bilatérales couvertes est précisé tant par des principes généraux du droit international que par des mécanismes inhérents à cette convention. En effet, si l'on reconnaît qu'une convention bilatérale et la convention multilatérale ayant vocation à modifier cette dernière sont des «*traités successifs portant sur le même objet*», la règle postérieure devrait primer[23]. Codifiant le droit coutumier en matière de traités, la Convention de Vienne de 1969 prévoit dans son article 30 § 3 que «*lorsque toutes les parties au traité antérieur sont également parties au traité postérieur, sans que le traité antérieur ait pris fin [...], le traité antérieur ne s'applique que dans la mesure où ses dispositions sont compatibles avec celles du traité postérieur*». Ce principe se combine avec celui de *specialia generalibus* dérogeant, non codifié dans la Convention de Vienne de 1969, mais évoqué pendant la conférence ayant précédé son adoption[24]. Ainsi, si la convention multilatérale était considérée comme *lex specialis* par rapport aux conventions bilatérales antérieures qu'elle couvre, celles-ci ne devraient s'appliquer que dans la mesure où elles sont compatibles avec elle[25]. Ce principe a déjà été mobilisé par les juridictions françaises pour résoudre des conflits entre traités. Ainsi, le Conseil d'Etat a préféré une convention multilatérale postérieure à des traités bilatéraux antérieurs en matière de coopération[26], tandis que la Cour de cassation a préféré un échange de lettres bilatéral dérogeant à une convention multilatérale antérieure en matière de protection de la propriété littéraire et artistique[27]. Il est donc essentiel d'identifier lequel parmi deux ou plusieurs traités successifs, conclus parmi les mêmes parties et portant sur le même objet, a le caractère de *lex specialis*, notamment dans l'hypothèse d'une révision des traités bilatéraux ultérieure à l'entrée en vigueur de la convention multilatérale[28].

Aux règles coutumières en matière d'interprétation s'ajoutent des «clauses de compatibilité» comprises dans la convention multilatérale elle-même. Il s'agit de dispositions qui précisent l'incidence de la convention multilatérale sur les conventions bilatérales couvertes[29]. De telles clauses sont déjà connues du droit international fiscal ; on pense par exemple aux clauses des conventions bilatérales conclues d'après l'article 28 du modèle de l'OCDE, concernant la préservation des privilèges fiscaux des missions diplomatiques[30]. L'idée générale des clauses de compatibilité de la convention multilatérale n'est pas celle de neutraliser l'application d'une des conventions, qui demeurent alors simultanément applicables, mais de trancher les éventuels conflits d'interprétation en faveur de la convention multilatérale.

La typologie des clauses de compatibilité de la convention multilatérale reprend des formes déjà connues en droit international conventionnel : en premier lieu, en l'absence de disposition analogue dans la convention fiscale bilatérale couverte, la clause de la convention multilatérale de juin 2017 y est *ajoutée*. Dans une logique analogue, la Convention multilatérale pour la répression d'actes illicites contre la sécurité de la navigation maritime du 10 mars 1988 stipule un ajout dans les traités bilatéraux d'extradition des Etats parties à cette convention d'une liste d'infractions passibles d'extradition[31]. En second lieu, lorsqu'une stipulation analogue à celle de la convention multilatérale est présente dans la convention bilatérale couverte, elle a en principe vocation à être *remplacée* par la

clause nouvelle. Suivant un ordre d'idées similaire, la Convention européenne pour la répression du terrorisme du 27 janvier 1977 prévoit que les engagements bilatéraux conclus par les Etats parties à la convention multilatérale sont modifiés dans la mesure où ils sont incompatibles avec la convention multilatérale<sup>[32]</sup>. Une solution analogue peut aussi être trouvée dans l'accord ALENA<sup>[33]</sup>. Enfin, le remplacement de la disposition analogue n'est pas nécessaire s'il est estimé que la stipulation préexistante est considérée comme équivalente et les parties signataires décident de la conserver<sup>[34]</sup>.

Si la convention multilatérale emprunte à des mécanismes déjà connus du droit international conventionnel, elle propose une méthode jusque-là inconnue en droit international fiscal, avec un objectif précis : remédier rapidement aux failles du réseau des conventions fiscales bilatérales.

## **II - Un outil nouveau du droit international fiscal**

La convention multilatérale de juin 2017 est d'un effet important, quoique circonscrit, au sein de la structure du droit international fiscal (A). Cet effet est conditionné par l'appariement<sup>[35]</sup> des positions des Etats signataires (B).

### **A - Un effet important mais circonscrit**

La convention multilatérale n'a pas vocation à bouleverser le partage de la base d'imposition cristallisé dans le réseau de conventions fiscales bilatérales. En revanche, elle vise à remédier aux failles de ce réseau dans un délai court, par une modification uniforme de ces conventions sans besoin de renégociation ou d'amendement. Elle concrétise ainsi plusieurs propositions «anti-abus» avancées dans le cadre du projet BEPS<sup>[36]</sup>, ainsi que d'autres tendant à renforcer l'efficacité des conventions bilatérales<sup>[37]</sup>.

Dans un tel esprit, constitue désormais un standard minimum auquel les Etats signataires ne peuvent pas déroger l'ajout au préambule des conventions couvertes de l'objectif du projet anti-BEPS<sup>[38]</sup>, à savoir écarter toute application abusive de la convention ayant comme résultat une imposition réduite ou nulle. En plus de cet objectif désormais obligatoire, la France a notifié sa décision de souscrire à l'option d'inclure la promotion des relations économiques et de la coopération fiscale dans le préambule de ses conventions couvertes<sup>[39]</sup>. La finalité poursuivie par cette modification est d'assurer que l'interprétation juridictionnelle d'une convention bilatérale ne se fonde plus sur un but présumé de ses auteurs, mais sur ses dispositions claires. Pour rappel, le Conseil d'Etat français a déduit en 2015 à partir de l'objet de la convention fiscale franco-allemande, à savoir l'élimination des doubles impositions, une restriction du champ d'application personnel de cette convention sur la base de considérations relatives à une double non-imposition<sup>[40]</sup>.

La prévention de l'utilisation abusive des conventions bilatérales est concrétisée par l'ajout d'une règle anti-abus générale par l'article 7 de la convention multilatérale, qui constitue un standard minimum. Cet article permet aux Etats signataires de la convention multilatérale d'empêcher l'octroi des «avantages»<sup>[41]</sup> conventionnels au contribuable lorsqu'il sera possible de conclure que l'obtention de ce traitement plus favorable était l'objet principal de ce dernier<sup>[42]</sup>. A cette clause générale anti-abus s'ajoutent d'autres clauses particulières, qui visent à empêcher l'évitement artificiel de la qualification d'établissement stable<sup>[43]</sup>, technique d'optimisation fiscale qui permet aux opérateurs économiques de minimiser leur charge fiscale par des accords de commissionnaire<sup>[44]</sup>, par la fragmentation d'activités dont certaines sont uniquement d'apparence auxiliaires ou préparatoires<sup>[45]</sup>, ou par

l'intervention de différentes entreprises du même groupe sur un chantier pour une durée toujours inférieure au seuil de qualification d'un établissement stable<sup>[46]</sup>.

Ces modifications substantielles sont corroborées par des clauses d'intérêt procédural tendant à améliorer le règlement de problèmes liés à l'application des conventions bilatérales. La convention multilatérale introduit en effet un standard minimum concernant la possibilité de demander l'ouverture d'une procédure amiable pour toute imposition «*non conforme à la convention fiscale couverte*», et non seulement dans l'hypothèse d'une double imposition<sup>[47]</sup>, ce qui rappelle que l'élimination des doubles impositions n'est qu'un des objets possibles d'une convention fiscale. La convention multilatérale propose également une clause optionnelle relative à la soumission à un arbitrage obligatoire des différends liés à l'application des conventions bilatérales couvertes<sup>[48]</sup>. La France a souscrit à cette option en remplaçant le délai pour la soumission du différend à l'arbitrage de deux ans par celui de trois ans<sup>[49]</sup> afin de laisser le temps à la discussion entre les autorités compétentes<sup>[50]</sup>. En tout état de cause, l'efficacité de ces choix est subordonnée à l'appariement bilatéral des positions exprimées dans un contexte bilatéral.

## **B - Un effet par appariement**

L'effet de la convention multilatérale est conditionné tant par la volonté de l'Etat contractant que par celle des autres parties à la convention multilatérale. Une coïncidence de volontés est nécessaire.

En premier lieu, la convention multilatérale forme certes un traité unique, mais offre une grande flexibilité à ses signataires : elle comprend des clauses exclusives, facultatives et alternatives. Concernant les clauses *exclusives*, énumérées de manière limitative<sup>[51]</sup>, la convention multilatérale autorise les Etats à exclure ou à modifier l'effet de certaines dispositions, y compris celui des dispositions obligatoires qui forment un standard minimum<sup>[52]</sup>. Il est alors possible de formuler des réserves concernant celles-ci, si la «norme minimale» qu'elles promeuvent est respectée autrement<sup>[53]</sup>. Or, si les réserves admissibles sont limitativement énumérées dans le traité multilatéral, l'effet de ce traité pourra être neutralisé dans le contexte bilatéral par une révision ultérieure d'une convention bilatérale couverte : la convention de juin 2017 ne conditionne pas la réalisation et le contenu d'une telle révision<sup>[54]</sup>.

En plus des stipulations exclusives, la convention multilatérale comprend des stipulations *facultatives*<sup>[55]</sup> qui prévoient que les parties peuvent accepter des obligations qui, en l'absence d'acceptation expresse, ne leur seraient pas automatiquement applicables. Enfin, des stipulations *alternatives* permettent à l'Etat contractant de choisir parmi plusieurs options dans la mise en œuvre d'une certaine mesure concrétisée par le traité<sup>[56]</sup>.

Tant les réserves que les options doivent être notifiées au depositaire de la convention et sont confirmées avec le dépôt des instruments de ratification. Elles s'articulent, en ce qu'une réserve peut neutraliser une option et que le choix d'une option peut rendre impossible une réserve. Elles sont modifiables et donc un Etat peut notifier au depositaire<sup>[57]</sup> sa décision de lever les réserves ou modifier les options au cas par cas, au regard de l'évolution de la pratique internationale ou de son système juridique.

En second lieu, l'effet de la convention multilatérale est conditionné par la volonté des autres parties. D'emblée, il est possible qu'un Etat exprime par la notification au depositaire son souhait qu'une convention bilatérale soit couverte par la convention multilatérale, mais l'autre Etat préfère, au lieu de notifier la même convention dans la liste des conventions couvertes, une négociation bilatérale pour la mise en œuvre des mesures du projet BEPS. Ensuite, à supposer que les deux Etats ont inclus la même convention bilatérale parmi celles que couvre la convention

multilatérale, il faut à chaque fois étudier la correspondance entre les options et les réserves pour déterminer l'effet bilatéral de la convention multilatérale et l'identité de l'engagement bilatéral modifié ; la modification présuppose en effet la concordance de choix en matière de réserves et d'options au sein de la convention multilatérale par les Etats liés par une convention bilatérale couverte. Il n'est pas impossible qu'un Etat B décide de retenir la même clause optionnelle qu'un Etat A, tout en formulant une réserve qui rend nul l'effet escompté de la modification. Puisque la coïncidence de visions des deux Etats sur la révision de leur traité bilatéral est essentielle pour le bon fonctionnement de la convention multilatérale, l'OCDE a organisé des «séances d'appariement», permettant de mettre au jour les effets des options choisies et des réserves exprimées avant l'entrée en vigueur de la convention. Une base de données présentant les concordances et leur effet sur les traités bilatéraux couverts est aujourd'hui proposée par l'OCDE afin de faciliter la mise en œuvre de la convention<sup>[58]</sup>. La consultation de ce logiciel sophistiqué crée des doutes sur l'intelligibilité du mécanisme pour les sujets de droit ; bien que la production d'effets par la convention multilatérale n'en dépend pas<sup>[59]</sup>, la publication de versions consolidées des conventions couvertes modifiées serait souhaitable d'un point de vue de la sécurité juridique en droit interne.

Enfin, la convention multilatérale envisage les conséquences de certaines options asymétriques choisies par les parties pour qualifier une concordance : en matière de prévention de l'utilisation abusive des conventions, la convention reconnaît ainsi une concordance lorsqu'un Etat aurait choisi le «*critère des objets principaux*», tandis que l'autre Etat aurait choisi la même clause, mais assortie de la «*règle de limitation des avantages simplifiée*», si le premier Etat accepte l'asymétrie de l'engagement<sup>[60]</sup>.

Cet aperçu de l'effet de la convention multilatérale de 2017 ne permet pas de suggérer l'existence d'un changement dans la logique du droit international fiscal ou dans le mode de répartition de la matière imposable dans les conventions fiscales bilatérales. La réciprocité de l'engagement est toujours appréciée sur une base bilatérale. Si l'objectif était de lutter contre l'érosion de la base d'imposition des Etats, cet objectif se réalise à travers un mécanisme complexe, peu intelligible, qui provoque la réflexion sur les modes d'élaboration des règles fiscales demain.

---

<sup>[1]</sup> *Double imposition et évasion fiscale*, Rapport présenté par le Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale (avril 1927), Publications de la Société des Nations, série II : *Questions économiques et financières*, C.216.M85.1927.II, p. 8 ; *Double imposition et évasion fiscale*, Rapport présenté par la réunion générale d'experts gouvernementaux sur la double imposition et l'évasion fiscale (octobre 1928), Publications de la Société des Nations, série II : *Questions économiques et financières*, C.562.M.178.1928.II., 39 p.

<sup>[2]</sup> OCDE, modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, publié en 1977 et mis à jour régulièrement (dernière mise à jour : 21 novembre 2017). Le modèle a fait l'objet de recommandations du Conseil de l'OCDE [recommandation du Conseil du 31 mars 1994 C(94)11/FINAL remplacée par celle du 23 octobre 1997, OECD/LEGAL/0292].

<sup>[3]</sup> V. notre thèse *La compétence fiscale*, préf. L. Ayrault, Dalloz, coll. «Nouvelle bibliothèque de thèses», vol. 175, 2018, § 384 et s.

<sup>[4]</sup> G20, «*Leaders' Declaration*», sommet 2012 à Los Cabos (Mexique), 18-19 juin 2012, point 48 ; «*Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leaders' Declaration*», septembre 2013. Sur la relation entre l'OCDE et le G20, v. J. Wouters, S. van Kerckhoven, *The OECD and the G20: An Ever Closer Relationship ?*, *The George Washington International Law Review*, vol. 43, 2011, p. 345-374.

<sup>[5]</sup> Projet anti-BEPS, de l'acronyme *Base Erosion and Profit Shifting*.

<sup>[6]</sup> OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 45 p., disponible en ligne.

[7] 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, signée à Paris le 7 juin 2017 (ci-après : convention).

[8] Rappr. P. M. Dupuy, Y. Kerbrat, *Droit international public*, Dalloz, coll. «Précis», 14<sup>e</sup> éd., 2018, § 254 et s.

[9] § 6, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscale pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, en ligne sur le site de l'OCDE (ci-après : note explicative).

[10] Article 31 de la convention. L'expression «*conférence des parties*», employée souvent en droit international de l'environnement, fait référence au groupe des Etats signataires d'une convention internationale qui est l'organe suprême de cette convention. V. par ex. article 7 de la convention-cadre de l'ONU sur les changements climatiques, adoptée à New York le 9 mai 1992, ouverte à la signature la même année, en vigueur depuis le 21 mars 1994.

[11] V. la rubrique *Les pays en développement et le projet BEPS* sur le site de l'OCDE.

[12] Par ex. le nombre de ratifications nécessaires pour l'entrée en vigueur de la Convention-cadre de l'ONU sur les changements climatiques de 1992 avait été fixé à cinquante (article 23 de la convention).

[13] Article 34 § 1 de la Convention multilatérale. Selon le § 2 du même article, pour chaque signataire qui ratifie la Convention après le dépôt du cinquième instrument de ratification, la convention entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois calendaires à compter de la date de dépôt par ce signataire de son instrument de ratification.

[14] Une seule mention est faite au cadre inclusif BEPS dans la note explicative de la convention multilatérale. Cette mention est peu éclairante : «*Il est à noter que la conformité d'une convention fiscale couverte [...] à une norme minimale sera déterminée dans le cadre du processus général d'examen et de surveillance du cadre inclusif BEPS qui rassemble un grand nombre d'Etats et de juridictions pour collaborer à la mise en œuvre de l'Ensemble final BEPS*» (p. 4).

[15] OCDE, *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales*, projet OECD/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Action 15 : rapport final 2015, § 13-15.

[16] Convention, article 2 § 1.

[17] Convention, article 1.

[18] Convention, article 2, § 1, a, ii.

[19] Convention, article 39, § 1.

[20] **Position** de la France par rapport à l'instrument multilatéral, disponible sur le site de l'OCDE.

[21] Convention, article 29, § 5.

[22] La **France** est aujourd'hui liée par des conventions fiscales bilatérales avec 128 Etats ou territoires. V. aussi BOI du 7 mars 2018, BOI-ANNX-000306-20180307 ([N° Lexbase : X5925ALZ](#)).

[23] Toutefois, cette règle d'interprétation n'a pas toujours été appliquée par le passé, ce qui peut poser la question de savoir si la Convention de Vienne de 1969 propose toujours une codification du droit international coutumier. V. P. Merkouris, *Article 31(3)(c) of the VCLT and the Principle of Systematic Integration*, thèse, Queen Mary University of London, 2010, p. 154 et s.

[24] P. Reuter, *Introduction au droit des traités*, PUF, coll. «Publications de l'IUHEI», 3<sup>e</sup> éd. mise à jour par Ph. Cahier, § 201.

[25] Rappr. H. Auftricht, *Supersession of Treaties in International Law*, Cornell Law Quarterly, vol. 37, 1952, n° 2, p. 655-700, spéc. p. 697 et s.



[26] ; CE 10° et 7° ch.-r., 11 mai 1994, n° 144838 et 146899, publiés au recueil Lebon ([N° Lexbase : A1141AS3](#)), RFDA, 1994, p. 824, note D. Ruzié.

[27] Cass. civ. 1, 9 octobre 1979, n° 77-15491 ([N° Lexbase : A8136CGG](#)), Bull. n° 236, p. 189.

[28] Convention, article 30 : *«Les dispositions de la présente Convention ne préjugent pas des modifications ultérieures d'une Convention fiscale couverte susceptibles d'être convenues entre les juridictions contractantes de la Convention fiscale couverte».*

[29] Note explicative, § 15, p. 5.

[30] *«Les dispositions de la présente convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers».*

[31] Convention, articles 3 et 11§ 1.

[32] Article 8 § 3 : *«Les dispositions de tous traités et accords d'entraide judiciaire en matière pénale applicables entre les Etats contractants, y compris la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, sont en ce qui concerne les relations entre Etats contractants modifiées dans la mesure où elles sont incompatibles avec la présente Convention».*

[33] Accord de libre-échange nord-américain de 1994, article 103 : *«1. Les Parties confirment les droits et obligations existants qu'elles ont les unes envers les autres aux termes de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce et d'autres accords auxquels elles sont parties. 2. En cas d'incompatibilité entre le présent accord et ces autres accords, le présent accord, sauf disposition contraire, prévaudra dans la mesure de l'incompatibilité».*

[34] V. par ex. Convention, article 3, § 5, ainsi que la note explicative y afférente.

[35] L'OCDE propose de traduire en français le terme *match*, qu'on trouve dans la version anglophone de la base de données liée à la mise en œuvre de la convention multilatérale (*«Multilateral Instrument Matching Database»*, en ligne), par le terme *appariement* (*«Base de données pour l'appariement de l'instrument multilatéral»*, en ligne). Ce choix terminologique souligne le besoin d'*assortir par paires* les positions des Etats signataires, ce qui illustre l'effet essentiellement bilatéral de la convention multilatérale.

[36] Par ex. l'action 2 du projet, concernant la neutralisation des effets des dispositifs «hybrides» (OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides*, Projet OCDE/G20 BEPS, Action 2 - Rapport final 2015) ou l'action 6, relative à l'empêchement d'un accès au champ d'application d'une convention fiscale contraire à la volonté de ses auteurs (OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales*, Projet OCDE/G20 BEPS, action 6 - Rapport final 2015).

[37] OCDE, *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends*. Projet OCDE/G20 BEPS, Action 14 - Rapport final 2015.

[38] Convention article 6 § 1 : *«Entendant éliminer la double imposition à l'égard des impôts visés par la présente Convention, et ce, sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale (résultant notamment de la mise en place de stratégies de chalandage fiscal destinées à obtenir des allègements prévus dans la présente convention au bénéfice indirect de résidents de juridictions tierces».*

[39] Convention, article 6 § 3.

[40] CE 9° et 10° ch.-r., 9 novembre 2015, n° 370054, publié au recueil Lebon (N° Lexbase : ) (LHV), DF, 2015, n° 49, act. 664, comm. M. Pelletier.

[41] L'emploi de ce terme, propagé tant dans la pratique étatique que dans la doctrine universitaire, désigne le fait que l'accès au champ d'application personnel d'une convention fiscale peut avoir comme résultat un traitement fiscal intéressant pour le contribuable. Or, l'objet d'une convention fiscale n'est pas celui d'accorder quelconques avantages à des sujets internes, mais de répartir la matière imposable entre sujets du droit international.

[42] En plus de cette clause minimale obligatoire, la France n'a pas souscrit à la clause optionnelle dite de la « règle simplifiée de limitation des avantages » (§ 8 à 13 du même article), jugée trop complexe par rapport à l'économie de ses conventions fiscales bilatérales (p. 12 de l'étude d'impact jointe au projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale en France).

[43] Convention, articles 10, 12 13, 14 et 15.

[44] Convention, article 12.

[45] Convention, article 13.

[46] Convention, article 14.

[47] Convention, article 16.

[48] Sur l'arbitrage dans la convention multilatérale, v. les contributions de B. Delaunay, D. Gutmann et celle de P. Saint-Amans et D. Barret, in RIEDF, 2017, n° 4, p. 390-395, 396-401 et 381-389 respectivement.

[49] Convention, article 19, § 1, b) et § 11 du même article.

[50] Convention, article 18.

[51] Convention, article 28. Une réserve formulée qui ne fait pas partie de celles qui sont permises par le traité doit être considérée comme nulle. Rappr. CDI, «*Les réserves aux traités*», 14<sup>e</sup> rapport par A. Pellet, rapporteur spécial, A/CN.4/4/614 et Add. 1 et 2, *Ann. CDI*, 2009-II, p. 147-200, § 195 et s.

[52] V. par ex. les articles 6 (préambule), 7 (clause générale anti-abus) et 16 (procédure amiable) de la convention.

[53] Convention, article 6, § 4, article 7, § 15 et article 16, § 5.

[54] Note explicative de l'article 30 de la convention, § 310.

[55] V. par ex. art. 18 (arbitrage) : «*une partie peut choisir d'appliquer...*».

[56] V. par ex. article 13 § 1 de la convention, concernant la qualification d'un établissement stable, qui comprend une disposition à la fois alternative et facultative : «*Une Partie peut choisir d'appliquer le paragraphe 2 (Option A) ou le paragraphe 3 (Option B) ou de n'appliquer aucune de ces options*».

[57] Convention, article 28, § 5 et article 29, § 6.

[58] «*Boîte à outils pour l'application de l'Instrument multilatéral sur les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales*», disponible en ligne sur le site de l'OCDE.

[59] Note explicative, § 13.

[60] Convention, art. 7, § 6 et 7 ; note explicative, § 100-103.

*Cet article a été publié dans Lexbase, éd. fisc., n°768*

467167