

1 Mise en œuvre du standard minimum : données agrégées et principaux chiffres

19. Cette section présente les données agrégées sur la mise en œuvre du standard minimum relatif au chalandage fiscal figurant dans le rapport sur l'Action 6 (OCDE, 2017[1]).

20. Pour se conformer au standard minimum, les juridictions sont tenues d'inclure deux éléments dans leurs conventions : une déclaration explicite sur la volonté d'éliminer la double non-imposition (généralement dans le préambule) et l'une des trois méthodes permettant de résoudre le problème du chalandage fiscal. Le standard minimum ne précise pas comment ces deux éléments doivent être mis en œuvre (par exemple, via l'IM BEPS ou via des instruments bilatéraux) (OCDE, 2017[1])¹.

21. Des données agrégées sur les progrès accomplis par les juridictions afin de mettre en œuvre le standard minimum figurent ci-dessous. Des informations détaillées sur les progrès accomplis par chaque juridiction sont fournies dans les sections ventilées par juridiction au chapitre 8. Les informations figurant dans la partie « Conclusion » de certaines des sections du chapitre 8 consacrées aux juridictions mettent en lumière les faits suivants :

- Les membres du Cadre inclusif qui ont signé l'IM BEPS, mais qui ne l'ont pas ratifié sont invités à prendre les mesures nécessaires pour que l'IM BEPS prenne effet le plus rapidement possible (section 5 ci-après).
- De même, certaines parties à l'IM BEPS qui ont formulé une réserve afin d'en retarder la prise d'effet jusqu'à ce que les procédures internes soient achevées sont invitées à prendre les mesures nécessaires pour que l'IM BEPS prenne effet le plus rapidement possible (chapitre 4 ci-dessous)².
- Un plan de mise en œuvre doit être élaboré pour les conventions conclues avec d'autres membres du Cadre inclusif qui ne sont pas conformes, ne font pas l'objet d'un instrument de mise en conformité ou d'une déclaration générale relative à la règle détaillée de limitation des avantages, pour lesquelles aucune mesure n'a été prise afin de mettre en œuvre le standard minimum et aucune raison n'a été citée pour expliquer pourquoi, pour une juridiction, la convention ne soulève pas de préoccupations importantes en matière de chalandage fiscal. Une fois le plan mis en place, la juridiction doit faire un point chaque année si des changements se produisent. Lorsqu'aucun plan de mise en œuvre n'a été élaboré pour ces conventions, les juridictions sont invitées à le faire (chapitres 3 et 4 ci-dessous).
- Le Secrétariat de l'OCDE est disposé à s'entretenir avec toute juridiction membre qui a élaboré ou qui doit élaborer un plan de mise en œuvre du standard minimum afin de réfléchir aux moyens de l'aider à mettre les conventions concernées en conformité avec le standard minimum.

Données agrégées et principaux chiffres

22. Au total, les 142 juridictions membres du Cadre inclusif³ ont fait état de 2 510 conventions conclues entre elles (dont 6 conventions multilatérales) en vigueur au 31 mai 2023, et d'environ 850 conventions supplémentaires conclues entre des membres et des non-membres⁴. Huit juridictions membres ne disposaient d'aucune convention fiscale complète en vigueur⁵.

23. Les données recueillies sur la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 ont montré qu'au 31 mai 2023, 124 juridictions du Cadre inclusif comptaient certaines conventions qui étaient déjà conformes au standard minimum, qui faisaient l'objet d'un instrument de mise en conformité, pour lesquelles des mesures avaient été prises en vue d'appliquer le standard minimum, ou qui faisaient l'objet d'une déclaration générale relative à la règle détaillée de limitation des avantages⁶.

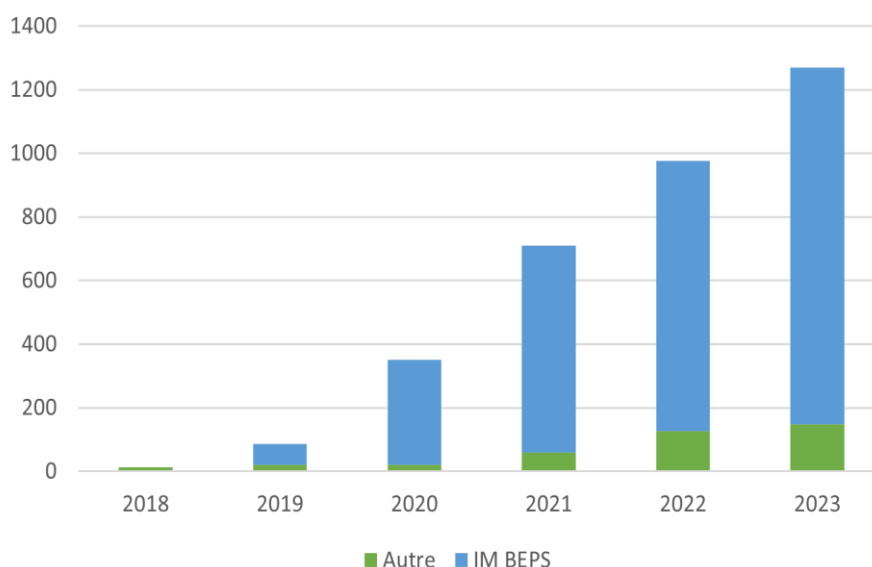
24. Les conventions conclues entre des membres et des non-membres du Cadre inclusif ne sont pas soumises à l'examen par les pairs, et les résultats agrégés présentés dans ce chapitre portent sur les 2 510 conventions (dont 6 conventions multilatérales) conclues entre membres du Cadre inclusif. Néanmoins, les sections ventilées par juridiction, au chapitre 8, indiquent le statut déclaré de mise en œuvre du standard minimum dans les conventions qui ne relèvent pas du périmètre de l'examen par les pairs⁷.

Conventions conformes

25. Au 31 mai 2023, plus de 1 270 conventions bilatérales et deux conventions multilatérales entre membres du Cadre inclusif étaient conformes au standard minimum. Quelque 85 conventions supplémentaires non soumises à cet examen (celles conclues entre des membres du Cadre inclusif et des non-membres) étaient également conformes au standard minimum, ce qui porte à plus de 1 360 le nombre total de conventions conformes conclues entre des membres du Cadre inclusif. Ce chiffre représente une hausse de près de 30 % par rapport à 2022.

26. Dans toutes les conventions conformes au standard minimum, la déclaration du préambule et le critère des objets principaux (COP) ont été appliqués pour se conformer au standard minimum. Dans 52 de ces conventions conformes, le critère des objets principaux était complété par une clause de limitation des avantages.

27. Le graphique ci-après illustre les progrès accomplis, depuis le lancement du premier processus d'examen par les pairs au titre de l'Action 6 en 2018, dans la mise en œuvre du standard minimum dans les conventions bilatérales entre membres du Cadre inclusif. En cinq ans, le nombre de conventions bilatérales conformes au standard minimum conclues entre membres du Cadre inclusif est passé de 13 en 2018 à plus de 1 270 en 2023. Comme indiqué ci-après, cette augmentation est principalement due à la prise d'effet des dispositions de l'IM BEPS.

Graphique 1.1. Conventions bilatérales conformes conclues entre les membres du Cadre inclusif

Conventions faisant l'objet d'un instrument de mise en conformité

28. De nombreuses juridictions membres du Cadre inclusif ont conclu des conventions faisant actuellement l'objet d'un instrument de mise en conformité qui a été signé mais non encore en vigueur (dans le cas d'un instrument bilatéral portant modification) ou dont les dispositions n'ont pas encore pris effet (s'agissant de l'IM BEPS), mais qui mettraient en œuvre le standard minimum. Ces conventions sont en voie de satisfaire prochainement au standard minimum.

29. Le 31 mai 2023, environ 630 des 2 504 conventions bilatérales entre membres du Cadre inclusif devaient devenir des conventions fiscales couvertes aux fins de l'IM BEPS (c'est-à-dire que les deux juridictions contractantes ont notifié une convention comme convention à être modifiée par l'IM BEPS, et, de ce fait, l'IM BEPS modifiera la convention dès sa prise d'effet), et donc conformes au standard minimum. Ces conventions seront conformes au standard minimum une fois que les dispositions pertinentes de l'IM BEPS auront pris effet, après ratification par les deux juridictions contractantes⁸.

30. Vingt-deux conventions supplémentaires entre membres du Cadre inclusif font l'objet d'un instrument bilatéral portant modification qui n'est pas encore entré en vigueur. Ce chiffre, qui équivaut à 3.5 % du nombre des conventions qui doivent devenir des conventions fiscales couvertes par l'IM BEPS, met en évidence l'efficacité relative de l'IM BEPS dans la mise en œuvre du standard minimum.

31. Concernant les conventions notifiées aux fins de l'IM BEPS, la totalité des 96 membres du Cadre inclusif qui sont parties à l'IM BEPS⁹ et en sont signataires mettent en œuvre le préambule et le critère des objets principaux. Treize juridictions¹⁰ ont également choisi d'appliquer la règle simplifiée de limitation des avantages *via* l'IM BEPS, en complément du critère des objets principaux lorsqu'il était possible de le faire. Sept juridictions supplémentaires ont accepté d'intégrer une règle simplifiée de limitation des avantages dans des conventions conclues avec des partenaires ayant opté pour la règle simplifiée en vertu de l'IM BEPS.

Mesures prises afin de mettre en œuvre le standard minimum (y compris la déclaration générale relative à la règle détaillée de limitation des avantages)

32. Comme le prévoit la méthodologie révisée d'examen par les pairs, les juridictions membres du Cadre inclusif signalent toutes les mesures prises afin de mettre en œuvre le standard minimum dans leurs conventions non conformes qui ne font pas déjà l'objet d'un instrument de mise en conformité. Ces mesures visent à faire en sorte que la convention fiscale fasse l'objet d'un instrument de mise en conformité. Par exemple, on considère qu'une juridiction aura pris des mesures afin de mettre en œuvre le standard minimum dans une convention aux fins de l'IM BEPS si elle a signé l'IM BEPS, et a notifié cette convention dans la liste de ses conventions qu'elle souhaite voir couvertes par l'IM BEPS, mais que son partenaire conventionnel ne l'a pas fait. (Si les deux partenaires conventionnels ont signé l'IM BEPS et notifié une convention dans la liste des conventions qu'ils souhaitent voir couvertes, l'IM BEPS sera considéré comme un instrument de mise en conformité pour cette convention ; la convention sera considérée conforme au standard minimum, en application de l'IM BEPS, une fois que ses dispositions commenceront à prendre effet.) C'est aussi le cas si un membre a engagé des négociations bilatérales avec un partenaire conventionnel, a accepté d'engager de telles négociations, ou a contacté son partenaire conventionnel avec un projet de protocole, ces mesures visant à mettre en œuvre le standard minimum.

33. Certaines juridictions ont sélectionné une seule méthode pour mettre en œuvre le standard minimum (en notifiant l'ensemble de leurs conventions au titre de l'IM BEPS, par exemple), tandis que d'autres ont modulé leur approche (en engageant des négociations bilatérales de certaines conventions, et en utilisant l'IM BEPS pour d'autres conventions, par exemple).

34. Depuis 2021, le nombre de conventions pour lesquelles des mesures ont été prises par au moins un partenaire conventionnel afin de mettre en œuvre le standard minimum a fluctué (passant d'environ 620 en 2021 à environ 520 en 2022, puis à environ 650 en 2023). D'une année sur l'autre, le nombre de conventions faisant l'objet de telles mesures est réduit par les cas où des progrès sont accomplis pour faire en sorte qu'une convention fasse l'objet d'un instrument de mise en conformité (sachant qu'une fois qu'une convention fait l'objet d'un instrument de mise en conformité, on considère qu'elle ne fait plus l'objet de mesures destinées à mettre en œuvre le standard minimum) ; parallèlement, ce nombre est augmenté par les cas où des progrès sont accomplis par au moins un partenaire conventionnel pour commencer à donner effet à un plan de mise en œuvre du standard minimum dans une convention.

35. Comme on a pu l'observer en 2021 et en 2022, l'adhésion à l'IM BEPS et l'inscription d'une convention dans la liste des conventions devant être couvertes demeurent la solution la plus largement retenue pour mettre en œuvre le standard minimum dans les conventions non conformes, puisqu'elle couvre plus de 450 conventions de ce type conclues entre membres du Cadre inclusif. D'autres options que l'IM BEPS ont été exercées pour appliquer le standard minimum dans quelque 200 conventions (y compris 120 conventions environ pour lesquelles un partenaire a pris plusieurs mesures concomitantes au titre de l'IM BEPS). Comme expliqué ci-dessous (section 6), il se peut que des partenaires conventionnels aient pris différentes mesures pour appliquer le standard minimum dans une convention en particulier, et doivent encore s'entendre sur la méthode à retenir (IM BEPS ou négociations bilatérales, par exemple).

36. Les juridictions peuvent également faire une déclaration générale indiquant qu'elles prévoient de recourir à la règle détaillée de limitation des avantages conformément à leur engagement d'appliquer le standard minimum dans l'ensemble de leurs conventions fiscales bilatérales. La règle détaillée de limitation des avantages ne figure pas dans l'IM BEPS, et nécessite des discussions bilatérales approfondies et une adaptation pour chaque convention fiscale, ce qui pourrait prendre plusieurs années. Si une juridiction fournit une telle déclaration, ses partenaires conventionnels ne communiqueront en règle générale pas d'informations supplémentaires au sujet de leur convention fiscale conclue avec cette juridiction.

37. Au total, cette année, plus de 2 400 conventions conclues entre membres du Cadre inclusif sont conformes, font l'objet d'un instrument de mise en conformité ou de mesures prises par au moins un partenaire conventionnel pour appliquer le standard minimum, ou d'une déclaration générale formulée par l'un des partenaires indiquant son intention d'utiliser la règle détaillée de limitation des avantages.

Dispositions utilisées pour mettre en œuvre le standard minimum

38. Comme les années précédentes, l'examen par les pairs de cette année a montré que des trois méthodes disponibles pour appliquer la deuxième composante du standard minimum¹¹, la COP reste celle la plus largement employée. La plupart des juridictions ont choisi d'appliquer le standard minimum en optant pour cette solution. De fait, c'est la seule à même de satisfaire à elle seule à la deuxième composante du standard minimum, et qui peut être déployée au moyen de l'IM BEPS.

39. Environ 85 conventions sont ou seront mises en conformité avec le standard minimum au moyen de la règle COP complétée par une règle détaillée ou simplifiée de limitation des avantages. L'IM BEPS peut servir à appliquer la règle COP associée à une règle simplifiée de limitation des avantages, une solution adoptée par 13 juridictions¹². Sept autres se sont engagées à appliquer la règle simplifiée de limitation des avantages de l'IM BEPS dans les cas où leur partenaire conventionnel a choisi d'adopter cette mesure¹³.

40. En outre, 63 conventions sont couvertes par une déclaration générale de l'un des partenaires conventionnels indiquant son intention de recourir à la règle détaillée de limitation des avantages conformément à son engagement d'appliquer le standard minimum dans toutes ses conventions fiscales bilatérales en vigueur au 31 mai 2023.

Méthodes de mise en œuvre

41. Comme les années précédentes, l'IM BEPS reste la solution privilégiée pour mettre en œuvre le standard minimum. Cependant, une juridiction préférant mettre en œuvre le minimum standard au moyen d'une clause détaillée de limitation des avantages ne peut pas utiliser l'IM BEPS à cette fin. Au 31 mai 2023, cent juridictions avaient adhéré à l'IM BEPS (dont 96 membres du Cadre inclusif)¹⁴, 81 l'avaient ratifié¹⁵ et, une fois ayant pleinement pris effet, l'IM BEPS mettra en œuvre le standard minimum dans plus de 1 900 conventions bilatérales (de sorte qu'il modifiera la majorité des conventions conclues entre les membres du Cadre inclusif).

42. Comme les années précédentes, de façon générale, les juridictions qui n'ont pas signé ou ratifié l'IM BEPS ont beaucoup moins progressé dans l'application du standard minimum.

43. Néanmoins, la participation à l'IM BEPS n'est pas un standard minimum, et les juridictions peuvent préférer d'autres solutions, comme indiqué dans les Termes de référence. Les modalités de mise en œuvre de ce standard minimum dans chacune des conventions fiscales bilatérales doivent faire l'objet d'un accord entre les juridictions contractantes.

Référence

OCDE (2017), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6* [7]
 - *Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert
 de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264278035-fr>.

Notes

¹ Le rapport final sur l'Action 6 indique en outre que : (i) une juridiction est tenue d'appliquer le standard minimum dans une convention uniquement si un autre membre du Cadre inclusif le lui demande ; (ii) la décision d'adopter l'une des trois méthodes doit être convenue entre les parties (une solution ne peut être imposée) ; et (iii) en raison du caractère bilatéral des conventions, il n'y a pas de date limite à laquelle une juridiction doit avoir atteint le standard minimum.

² La réserve prévue à l'article 35(7) de l'IM BEPS retarde la prise d'effet de ses dispositions concernant une Convention fiscale couverte jusqu'à ce que la Partie qui en est à l'origine (article 35(7)(b) de l'IM BEPS) indique qu'elle a accompli les procédures internes prévues à cet effet. Plusieurs parties à l'IM BEPS ont formulé une telle réserve, mais elles n'ont pas encore adressé de notification en vertu de l'article 35(7)(b) de l'IM BEPS. Aussi, leurs conventions ne peuvent pas encore être mises en conformité avec le standard minimum au titre de l'IM BEPS.

³ Les données figurant dans ce rapport comprennent également des données sur les conventions conclues par l'Ouzbékistan. Étant donné que l'Ouzbékistan a rejoint le Cadre inclusif le 9 juin 2023, soit après la date de référence retenue pour l'exercice d'examen par les pairs de cette année (31 mai 2023), ses partenaires conventionnels n'ont pas été tenus de fournir d'informations supplémentaires sur leurs conventions conclues avec l'Ouzbékistan.

⁴ En 2022, le Cadre inclusif faisait mention de 2 426 conventions entre ses membres. Les conventions supplémentaires examinées en 2023 incluent les nouvelles conventions conclues entre membres du Cadre inclusif entre le 1^{er} juin 2022 et le 31 mai 2023, et surtout les conventions existantes concernées des nouveaux membres du Cadre inclusif, qui n'avaient pas été soumises à l'examen par les pairs de 2022.

⁵ Aucune convention n'était en vigueur pour les juridictions suivantes : Anguilla, Bahamas, Îles Caïman, Îles Cook, Djibouti, Haïti, Honduras et Îles Turques-et-Caïques.

⁶ Au 31 mai 2023, 100 juridictions étaient signataires ou parties à l'IM BEPS, mais quatre d'entre elles (Chypre, Fidji, le Koweït et le Lesotho) n'étaient pas membres du Cadre inclusif. Au 31 mai 2023, 96 membres du Cadre inclusif étaient par conséquent signataires ou parties à l'IM BEPS. L'Eswatini et l'Azerbaïdjan, membres du Cadre inclusif, ont signé l'IM BEPS le 27 septembre 2023 et le 20 novembre 2023 respectivement. Le Koweït, signataire de l'IM BEPS, est devenu membre du Cadre inclusif le 15 novembre 2023. Par conséquent, à cette date, 102 juridictions étaient signataires ou parties à l'IM BEPS, dont 99 sont membres du Cadre inclusif. D'autres membres du Cadre inclusif, bien que n'étant pas

signataires ou parties à l'IM BEPS, ont conclu des protocoles portant modification afin de mettre en œuvre le standard minimum.

⁷ Un « instrument de mise en conformité » peut désigner l'IM BEPS ou un nouveau protocole portant modification qui n'est pas encore entré en vigueur. Il peut également s'agir d'une convention entièrement nouvelle qui n'est pas encore entrée en vigueur.

⁸ Et, le cas échéant, la notification conformément à l'article 35(7)(b) de l'IM BEPS (voir la note de bas de page 3 pour plus d'explications).

⁹ Sachant que l'Eswatini et l'Azerbaïdjan ont signé l'IM BEPS le 27 septembre 2023 et le 20 novembre 2023 respectivement et que le Koweït, signataire de l'IM BEPS, est devenu membre du Cadre inclusif le 15 novembre 2023. À cette date, 99 membres du Cadre inclusif ont adhéré à l'IM BEPS.

¹⁰ Une quatorzième juridiction, l'Eswatini, a signé l'IM BEPS le 27 septembre 2023 et a également choisi d'appliquer la règle simplifiée de limitation des avantages.

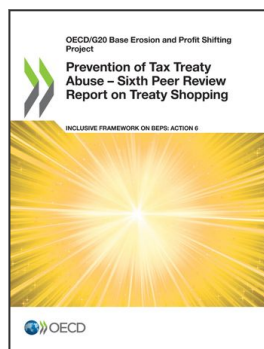
¹¹ Ces trois méthodes sont les suivantes : la règle COP, la règle COP complétée par une règle détaillée ou simplifiée de limitation des avantages, ou une règle détaillée de limitation des avantages complétée par un mécanisme anti-sociétés-relais.

¹² Voir note 10.

¹³ Comme le prévoit l'article 7(7) de l'IM BEPS.

¹⁴ L'Eswatini et l'Azerbaïdjan ont signé l'IM BEPS le 27 septembre 2023 et le 20 novembre 2023 respectivement. Le Koweït, signataire de l'IM BEPS, est devenu membre du Cadre inclusif le 15 novembre 2023. À cette date, 102 juridictions avaient adhéré à l'IM BEPS, dont 99 membres du Cadre inclusif.

¹⁵ L'Arménie, la Côte d'Ivoire, la Papouasie-Nouvelle-Guinée et la Tunisie ont déposé leur instrument de ratification de l'IM après le 31 mai 2023. Au 1^{er} décembre 2023, 85 juridictions avaient ratifié l'IM BEPS.



Extrait de :

Prevention of Tax Treaty Abuse – Sixth Peer Review Report on Treaty Shopping

Inclusive Framework on BEPS: Action 6

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/36cebf8e-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2024), « Mise en œuvre du standard minimum : données agrégées et principaux chiffres », dans *Prevention of Tax Treaty Abuse – Sixth Peer Review Report on Treaty Shopping : Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9bd634e5-fr>

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.