

1 Difficultés de mise en œuvre, standard minimum et IM

22. Le standard minimum impose aux juridictions d'inclure deux éléments dans leurs conventions bilatérales : une déclaration explicite sur la volonté d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition (généralement dans le préambule) ; et une des trois méthodes permettant de lutter contre le chalandage fiscal. Le standard minimum ne précise pas comment ces deux éléments doivent être mis en œuvre (via l'IM ou via des instruments bilatéraux).¹

23. L'IM s'est révélé être un moyen efficace de 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 à cette fin. 94 juridictions ont adhéré à l'IM, 54 l'ont ratifié et, une fois pleinement en vigueur, l'IM mettra en œuvre le standard minimum dans environ 1 700 conventions bilatérales (de sorte qu'il modifiera la majorité des conventions conclues entre les membres du Cadre inclusif).

24. Les efforts consentis par la plupart des membres du Cadre inclusif pour combattre le chalandage fiscal ont commencé à porter leurs fruits en 2020 pour ceux qui ont ratifié l'IM. Le nombre de conventions conformes couvertes par l'IM a augmenté de près de 500 % depuis le dernier examen par les pairs.

25. Les juridictions qui n'ont pas signé ou ratifié l'IM n'ont guère voire nullement progressé dans la mise en œuvre du standard minimum. Toutefois, ce rapport reconnaît que le point de départ de l'exposition d'une juridiction au chalandage fiscal peut être différent selon que ses conventions existantes ou ses dispositions législatives internes contiennent déjà des outils de lutte contre le chalandage fiscal.

26. Les sections ventilées par juridiction dans le chapitre 5 fournissent des informations complémentaires sur les progrès accomplis par les juridictions dans la mise en œuvre du standard minimum. Comme indiqué précédemment, ces informations ne donnent pas lieu à des recommandations formelles.

27. Les informations figurant dans la partie « Difficultés de mise en œuvre » dans certaines des sections ventilées par juridiction dans le chapitre 5 mettent en exergue les faits suivants :

- Étant donné que les conventions notifiées aux fins de l'IM par les juridictions membres du Cadre inclusif signataires de l'IM mais qui ne l'ont pas encore ratifié ne commenceront à être conformes au standard minimum qu'après ratification de l'IM, ces juridictions sont invitées à ratifier l'IM le plus rapidement possible (section 2.1 ci-dessous) ;
- Les « conventions non couvertes » par l'IM (conventions conclues entre deux signataires de l'IM dont l'un des partenaires n'a pas notifié la convention aux fins de l'IM ; et conventions conclues entre des juridictions dont une seule a signé l'IM)² ne seront conformes qu'à condition d'être notifiées aux fins de l'IM ou uniquement si les deux parties engagent des renégociations bilatérales en vue de mettre en œuvre le standard minimum (section 2.2 ci-dessous).
- Le Secrétariat de l'OCDE est disposé à s'entretenir avec toute juridiction membre du Cadre inclusif qui n'a pas signé l'IM ni déployé des mesures de lutte contre le chalandage fiscal dans ses

conventions pour réfléchir aux moyens de l'aider à mettre ces conventions en conformité avec le standard minimum (section 2.3 ci-dessous).

- Les juridictions qui ont adhéré à la Convention de la CARICOM sont invitées à actualiser cette convention en entamant des discussions avec l'ensemble de leurs partenaires (section 4 ci-dessous).

Ratification de l'IM : la clé de la mise en œuvre effective du standard minimum

28. L'IM a commencé à produire ses effets et à renforcer le réseau des conventions fiscales bilatérales des juridictions qui l'ont ratifié en 2020. Le nombre de conventions qui sont devenues conformes à l'IM est passé de 60 à plus de 350. Toutefois, l'examen par les pairs révèle un écart important entre les juridictions qui ont ratifié l'IM et celles qui ne l'ont pas ratifié relativement aux progrès dans mise en œuvre du standard minimum.

29. En moyenne, environ 30 % des réseaux de conventions des juridictions pour lesquelles l'IM a pris effet à compter du 1^{er} janvier 2020³ étaient conformes au standard minimum en 2020, comme l'indique le tableau ci-dessous.

Tableau 1.1. Réseaux de conventions et ratification de l'IM

Juridiction	Date de ratification de l'IM	Conventions en vigueur	Conventions conformes au 1 ^{er} juillet 2020	% du réseau conforme	% du réseau avec des membres du CI conforme
Australie	26 septembre 2018	45	18	40 %	44 %
Autriche	22 septembre 2017	91	20	22 %	26 %
Belgique	27 juin 2019	95	24	25 %	31 %
Canada	29 août 2019	94	24	26 %	31 %
Curaçao	29 mars 2019	3	1	33 %	33 %
Danemark	30 septembre 2019	71	19	27 %	32 %
Finlande	25 février 2019	73	25	34 %	40 %
France	26 septembre 2018	119	25	21 %	28 %
Géorgie	29 mars 2019	56	16	29 %	33 %
Guernesey	12 février 2019	13	6	46 %	50 %
Islande	26 septembre 2019	41	19	46 %	48 %
Inde	25 juin 2019	95	34	36 %	43 %
Irlande	29 janvier 2019	73	26	36 %	39 %
Île de Man	25 octobre 2017	10	4	40 %	40 %
Israël	13 septembre 2018	58	25	43 %	49 %
Japon	26 septembre 2018	73	30	41 %	48 %
Jersey	15 décembre 2017	15	6	40 %	46 %
Lituanie	11 septembre 2018	57	25	44 %	51 %
Luxembourg	9 avril 2019	83	32	39 %	39 %
Malte	18 décembre 2018	77	27	35 %	38 %
Monaco	10 janvier 2019	10	4	40 %	44 %
Pays-Bas	29 mars 2019	92	25	27 %	30 %
Nouvelle-Zélande	27 juin 2018	40	16	40 %	42 %
Norvège	17 juillet 2019	84	15	18 %	21 %
Pologne	23 janvier 2018	82	24	29 %	36 %
Russie ⁴	18 juin 2019	85	2	2 %	3 %
Serbie	5 juin 2018	60	22	37 %	42 %
Singapour	21 décembre 2018	88	28	32 %	38 %

République slovaque	20 septembre 2018	70	23	33 %	39 %
Slovénie	22 mars 2018	59	24	41 %	47 %
Suède ⁵	22 juin 2018	81	2	2 %	3 %
Suisse ⁶	29 août 2019	106	4	4 %	3 %
Ukraine	8 août 2019	76	20	26 %	33 %
Émirats arabes unis	29 mai 2019	94	21	22 %	29 %
Royaume-Uni	29 juin 2018	131	35	27 %	32 %

30. L'Allemagne, l'Albanie, l'Arabie saoudite, la Barbade, la Bosnie-Herzégovine, le Burkina Faso, le Chili, la Corée, le Costa Rica, l'Égypte, l'Indonésie, la Jordanie, le Kazakhstan, la Lettonie, le Liechtenstein, Maurice, Oman, le Pakistan, le Panama, le Portugal, le Qatar, la République tchèque, Saint-Marin et l'Uruguay ont également ratifié l'IM, mais l'ont fait entre octobre 2019 et décembre 2020. Par conséquent, l'IM n'avait pas encore commencé à prendre effet pour leurs conventions en juillet 2020. En effet, l'IM ne peut commencer à prendre effet pour une convention qu'après expiration d'une certaine période qui suit la dernière des dates à laquelle l'IM entre en vigueur pour chacun des partenaires ayant conclu une convention. Cette période pourrait correspondre à environ un an à compter de la dernière ratification⁷.

31. Alors que les juridictions qui ont ratifié l'IM ont beaucoup progressé dans l'application du standard minimum, ce n'est pas le cas de celles qui n'ont pas signé ou ratifié l'IM. En moyenne, 1.5 % de leurs conventions sont conformes au standard minimum.

32. Aussi, l'examen par les pairs de 2020 illustre l'importance d'une ratification rapide de l'IM. Dès lors, tous les signataires de l'IM qui ne l'ont pas encore ratifié sont invités à le faire.

33. Le Secrétariat de l'OCDE s'est rapproché des signataires de l'IM qui, au moment de la rédaction de ce rapport, ne l'avaient pas encore ratifié, et constate que l'Afrique du Sud, la Bulgarie, le Cameroun, la Colombie, la Croatie, l'Espagne, l'Estonie, la Grèce, la Hongrie, la Jamaïque, la Malaisie, le Mexique, le Maroc, la Macédoine du Nord, la Roumanie, le Sénégal et la Turquie comptent déposer leur instrument de ratification de l'IM d'ici la mi-2021 ou dans les plus brefs délais.

Lacunes dans la couverture de l'IM

34. L'examen par les pairs de 2020 a mis en évidence des lacunes dans la couverture de l'IM. Ces lacunes s'expliquent par le fait que l'IM est un instrument flexible qui autorise chaque signataire à choisir parmi ses conventions celles qu'il souhaite soumettre à l'IM. Ainsi, au moment de la signature, les signataires sont tenus de déposer des listes de conventions qu'ils souhaitent modifier. L'IM modifie uniquement les conventions bilatérales notifiées par les deux partenaires des conventions.

Conventions unilatérales

35. L'examen par les pairs de 2020 révèle qu'environ 200 conventions bilatérales, conclues entre deux signataires de l'IM qui sont membres du Cadre inclusif, ne seraient pas modifiées par l'IM parce qu'au stade actuel, une seule juridiction a notifié la convention aux fins de l'IM (« conventions unilatérales »)⁸.

36. Au cours de l'examen par les pairs, le Secrétariat de l'OCDE a pris contact avec certaines des juridictions qui sont parties à ces « conventions unilatérales » et leur a demandé pourquoi elles ne les avaient pas notifiées. L'absence de notification de ces « conventions unilatérales » s'explique principalement car les juridictions envisagent d'engager des négociations qui vont au-delà de la question de la mise en œuvre des mesures BEPS se rapportant aux conventions.

37. Les sections ventilées par juridiction identifient ces conventions unilatérales et disposent qu'à partir du moment où des renégociations bilatérales ne sont pas prévues ou envisagées pour la mise en œuvre du standard minimum, ces conventions ne seront pas conformes, à moins d'être notifiées aux fins de l'IM ou que leurs parties engagent des renégociations bilatérales visant à appliquer le standard minimum.

Conventions en attente

38. L'examen par les pairs de 2020 révèle qu'il y a environ 325 conventions conclues entre deux juridictions membres du Cadre inclusif pour lesquelles une seule d'entre elles a signé l'IM (« conventions en attente »). Au stade actuel, aucune de ces conventions ne serait modifiée par l'IM parce que l'un des partenaires de convention n'a pas signé l'IM. Presque toutes ces conventions seraient couvertes par l'IM si le partenaire qui ne l'a pas encore signé y adhère et notifie la convention.

39. Les sections ventilées par juridiction identifient ces « conventions en attente » et expliquent qu'à partir du moment où des renégociations bilatérales ne sont pas prévues ou envisagées, ces conventions ne seront pas conformes, à moins d'être notifiées aux fins de l'IM⁹ ou que leurs parties engagent des renégociations bilatérales visant à appliquer le standard minimum.

40. Au cours de cet examen par les pairs, le Secrétariat de l'OCDE a communiqué avec certaines des juridictions qui se préparaient à signer l'IM. Il s'agissait notamment de Bahreïn, de la Mongolie, de la Thaïlande et du Viet Nam, liés par plus de 125 conventions en attente qui deviendront des conventions couvertes aux fins de l'IM une fois celui-ci signé¹⁰. Aussi, la signature de l'IM par des juridictions disposant de réseaux de conventions étendus permettrait d'améliorer sensiblement la couverture de l'IM.

Soutien aux juridictions pour renforcer leur réseau de conventions

41. L'examen par les pairs de 2020 montre que les juridictions membres du Cadre inclusif qui n'ont pas signé l'IM ou qui n'ont pas intégré d'autres mesures de lutte contre le chalandage fiscal dans leurs conventions n'ont guère voire nullement progressé dans la mise en œuvre du standard minimum.

42. Ces juridictions sont invitées à prendre contact avec le Secrétariat de l'OCDE pour obtenir de l'aide afin de mettre en œuvre le standard minimum dans leurs réseaux de conventions, y compris le cas échéant en vue de signer et de ratifier l'IM.

Notes

¹ Voir le Rapport final sur l'Action 6 du BEPS (2015). 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 Les conventions non couvertes identifiées dans ce rapport désignent des conventions conclues entre des deux signataires de l'IM membres du Cadre inclusif qui ne font pas l'objet de négociations bilatérales dont l'un des partenaires n'a pas notifié la convention aux fins de l'IM ; et les conventions conclues entre des juridictions qui sont membres du Cadre inclusif dont une seule a signé l'IM.

³ En général, l'IM a commencé à prendre effet au 1^{er} janvier 2020 pour les conventions conclues par les juridictions qui l'ont ratifié avant fin septembre 2019.

⁴ La Fédération de Russie a formulé une réserve conformément à l'article 35(7) de l'IM afin de reporter la prise d'effet de l'IM après l'accomplissement de certaines de ses procédures internes.

⁵ La Suède a formulé une réserve conformément à l'article 35(7) de l'IM afin de reporter la prise d'effet de l'IM après l'accomplissement de certaines de ses procédures internes.

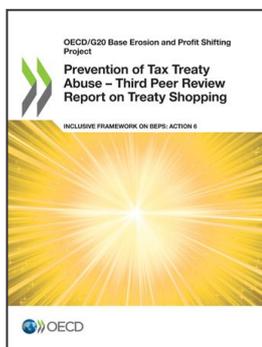
⁶ La Suisse a formulé une réserve conformément à l'article 35(7) de l'IM afin de reporter la prise d'effet de l'IM après l'accomplissement de certaines de ses procédures internes.

⁷ L'article 35 de l'IM énonce les règles de prise d'effet et répartit les modifications en deux catégories en fonction du type d'impôts auxquels elles s'appliquent. En général, en vertu de l'article 35(1)(a), s'agissant des impôts prélevés à la source sur des sommes payées ou attribuées à des non-résidents, l'IM prend effet à partir du premier jour de l'année civile qui commence à compter de la dernière des dates à laquelle la Convention entre en vigueur pour chacune des Juridictions contractantes ayant conclu une Convention fiscale couverte. Concernant tous les autres impôts prélevés par une juridiction, l'article 35(1)(b) dispose que l'IM prend généralement effet au titre de périodes d'imposition commençant à l'expiration ou après l'expiration d'une période de six mois calendaires à compter de la dernière des dates à laquelle la Convention entre en vigueur pour chacune des Juridictions contractantes ayant conclu une Convention fiscale couverte.

⁸ L'IM ne peut modifier que les conventions bilatérales qui ont été notifiées par les deux partenaires aux fins de l'IM.

⁹ De cette manière, si l'autre partenaire signe l'IM et notifie cette convention aux fins de l'IM, elle deviendrait une convention fiscale couverte.

¹⁰ Bahreïn a depuis signé l'IM le 27 novembre 2020 et notifié 44 de ses conventions aux fins de l'IM.



Extrait de :
**Prevention of Tax Treaty Abuse – Third Peer
Review Report on Treaty Shopping**
Inclusive Framework on BEPS: Action 6

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/d6cecb8-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2021), « Difficultés de mise en œuvre, standard minimum et IM », dans *Prevention of Tax Treaty Abuse – Third Peer Review Report on Treaty Shopping : Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/b2705cfa-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

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>.