



## Alerte en fiscalité internationale

### Signature de l'IM pour modifier les conventions fiscales bilatérales

Le 14 juin 2017

Le 7 juin 2017, les représentants de 68 juridictions, dont le Canada, se sont réunis au siège social de l'OCDE à Paris pour la signature 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* (« IM »).

L'objet de l'IM est de mettre en œuvre rapidement les mesures relatives au projet BEPS (« Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices ») mené par le G20 et l'OCDE. Les modifications aux « normes minimales » concernant le fonctionnement des conventions fiscales bilatérales existantes

#### Personnes-ressources :

**Olivier Labelle**  
**Leader national – Fiscalité internationale**  
Tél. : 403-267-1790

**Québec**  
**François Champoux**  
Tél. : 514-393-5019

**Est du Canada**  
**Tony Maddalena**  
Tél. : 905-315-5734

**Patrick Bilodeau**  
Tél. : 613-751-5447

dans les domaines de l'utilisation abusive des conventions, des procédures amiables et des préambules de convention seront mises en œuvre par l'entremise de l'IM. En outre, selon les réserves et les notifications formulées par chaque partie, les modifications optionnelles permettant de modifier les conventions fiscales relativement aux établissements stables, aux entités transparentes, à la règle de départage fondée sur la résidence, à l'élimination de la double imposition, aux périodes minimales de détention, aux gains en capital découlant des biens immobiliers et au droit d'une juridiction d'imposer ses propres résidents seront facilitées.

Au moment de la signature, le Canada a émis des réserves provisoires sur la plupart des dispositions de l'IM, ce qui signifie que ces dispositions, en attendant la restriction éventuelle (ou le retrait) de ces réserves, ne modifieront pas les conventions fiscales du Canada. Le Canada a adopté les dispositions définissant les normes minimales du BEPS en matière de prévention de l'utilisation abusive des conventions, de même que les dispositions liées au règlement des différends.

Un sous-groupe de 25 juridictions, comprenant notamment le Canada et 16 États membres de l'UE, a choisi d'adopter les dispositions relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant, fondées sur les principes définis dans le rapport final sur l'action 14 du BEPS visant à accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends.

Le Canada a précisé qu'il continuera à évaluer ses positions relativement aux dispositions de l'IM et que sa décision quant au retrait ou au maintien de ses réserves sera prise au moment de la ratification de l'IM.

## Juridictions signataires et conventions couvertes

Voici les 67 parties qui, avec le Canada, ont signé l'IM :

- Afrique du Sud
- Allemagne
- Andorre
- Argentine
- Arménie
- Australie
- Autriche
- Belgique
- Bulgarie
- Burkina Faso
- Chili
- Chine
- Chypre
- Colombie
- Corée
- Costa Rica
- Croatie
- Danemark
- Égypte
- Espagne
- Fidji
- Finlande
- France
- Gabon
- Géorgie
- Grèce
- Guernesey
- Hong Kong
- Hongrie
- Île de Man
- Indonésie
- Irlande
- Islande
- Israël
- Italie
- Japon
- Jersey
- Koweït
- Lettonie
- Liechtenstein
- Lituanie
- Luxembourg
- Malte
- Mexique
- Monaco
- Norvège
- Nouvelle-Zélande
- Pakistan
- Pays-Bas
- Pologne
- Portugal
- République slovaque
- République tchèque
- Roumanie
- Royaume-Uni
- Russie
- Saint-Marin
- Sénégal
- Serbie
- Seychelles
- Singapour
- Slovénie
- Suède
- Suisse
- Turquie
- Uruguay

Huit autres juridictions ont déclaré avoir l'intention de signer l'IM, dont Maurice et l'Estonie, le seul État membre de l'UE/EEE à ne pas l'avoir signé.

L'OCDE, en tant que dépositaire, a publié sur son site web (<http://oe.cd/mli>) les listes provisoires des conventions visées par l'IM, ainsi que les réserves et les notifications connexes (positions sur l'IM). Une convention ne sera modifiée (et considérée comme une convention fiscale couverte) que si les parties

### Toronto

**David Bunn**

Tél. : 416-601-5890

### Ouest du Canada

**Andrew McBride**

Tél. : 403-503-1497

### Colombie-Britannique

**Brad Gordica**

Tél. : 604-640-3344

### Liens connexes :

[Services de fiscalité internationale](#)

[Services de fiscalité de Deloitte](#)

concernées donnent leur accord. Les signataires peuvent modifier leurs positions sur l'IM jusqu'à la ratification. Après la ratification, les signataires peuvent choisir d'adopter les dispositions optionnelles (comme l'arbitrage) ou de retirer leurs réserves. Ils ne peuvent pas ajouter des réserves.

Au moment de la signature, le Canada a désigné 75 de ses conventions fiscales existantes en tant que conventions fiscales couvertes. Les exceptions notables sont les conventions conclues avec la Suisse et l'Allemagne, qui sont en train d'être renégociées sur une base bilatérale, et celle conclue avec les États-Unis, qui n'ont pas l'intention de signer l'IM. De plus, les conventions du Canada avec la Barbade et le Brésil, entre autres, ne sont pas touchées, étant donné que ces juridictions n'ont pas encore signé l'IM.

### **Mécanisme pour modifier les conventions fiscales couvertes**

L'IM ne fonctionne pas de la même manière qu'un protocole d'amendement à une convention. Il ne modifie pas directement le texte sous-jacent; au lieu de cela, il sera appliqué en parallèle avec la convention existante, dont il modifiera l'application.

### **Flexibilité et transparence**

Dans certains cas, les recommandations du BEPS prévoient plusieurs façons différentes d'aborder un problème et, dans d'autres, elles proposent qu'une disposition principale soit complétée par des dispositions supplémentaires facultatives. L'IM est assez flexible pour permettre l'application des mesures BEPS existantes autorisées en permettant aux juridictions de sélectionner des dispositions facultatives et de déposer des réserves d'ordre technique standardisées qui identifient leurs choix.

La mesure dans laquelle l'IM modifie une convention fiscale existante dépend des positions sur l'IM prises par les parties à la convention et de l'application correspondante des dispositions d'application systématique de l'IM. L'OCDE a publié une boîte à outils, qui comprend des diagrammes interactifs, pour faciliter l'application de l'IM aux conventions fiscales existantes. Un outil de correspondance en ligne, conçu pour simuler la conclusion probable en fonction des positions sur l'IM, est en cours de développement, et une version bêta devrait être disponible d'ici octobre 2017.

En général, les réserves émises et les choix faits par un pays s'appliqueront à toutes ses conventions fiscales couvertes, mais ils peuvent être restreints à un sous-ensemble d'entre elles défini sur la base de critères objectifs.

### **Utilisation abusive des conventions fiscales (norme minimale)**

La norme minimale relative à la prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales a pour objectif d'empêcher qu'une convention fiscale puisse permettre l'utilisation abusive d'avantages octroyés par une convention lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas. L'IM comprend une disposition qui modifie le préambule des conventions fiscales couvertes afin de préciser que l'intention de ces conventions est d'éliminer la double imposition et d'éviter de créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de comportements de fraude ou d'évasion fiscale, imputables notamment au recours à des mécanismes de chalandage fiscal. Le texte modifié du préambule est pertinent du point de vue du Canada dans la mesure où il pourrait avoir une incidence sur l'application de la règle générale anti-évitement aux transactions qui donnent lieu à des avantages obtenus aux termes de conventions couvertes.

En plus des modifications au préambule des conventions couvertes, l'IM prévoit la mise en œuvre d'une règle technique de fond pour prévenir les utilisations abusives des conventions conformément à la norme minimale du BEPS. Cette règle de fond peut prendre plusieurs formes : le critère de l'objet principal ou la règle simplifiée de limitation des avantages, associée au critère de l'objet principal. L'adoption de la règle détaillée de limitation des avantages, complétée par un mécanisme visant les systèmes de recours au financement par des sociétés-relais, est aussi permis. Une multitude de situations peuvent exister si les approches diffèrent, et des résultats asymétriques sont possibles si les deux juridictions ont donné leur approbation.

L'ensemble des 68 juridictions signataires ont choisi d'inclure le critère de l'objet principal dans leurs conventions fiscales couvertes. Les 12 pays suivants ont choisi les règles de limitation des avantages avec compléments : Argentine, Arménie, Bulgarie, Chili, Colombie, Inde, Indonésie, Mexique, Russie, Sénégal, Slovaquie et Uruguay.

Comme le Canada n'a adopté que le critère de l'objet principal et n'a autorisé l'application de la règle simplifiée de limitation des avantages dans aucune de ses conventions fiscales couvertes, indépendamment du choix des autres parties à ces conventions, la règle simplifiée de limitation des avantages ne devrait pas s'appliquer aux conventions avec le Canada. Le critère de l'objet principal a pour objectif de refuser l'octroi d'un avantage en vertu d'une convention fiscale pour un montage ou une transaction lorsqu'il est raisonnablement possible de conclure, compte tenu de tous les faits et de toutes les circonstances propres à la situation, que l'un des objets principaux de la transaction ou du montage était d'obtenir cet avantage. L'OCDE a fourni très peu de directives sur l'application du critère de l'objet principal. À l'échelle nationale, les tribunaux canadiens ont toujours appliqué un seuil très faible pour des critères similaires. Par conséquent, l'adoption généralisée du critère de l'objet principal va sans doute accroître l'incertitude concernant l'octroi, aux contribuables, d'avantages découlant d'une convention.

Le Canada a indiqué son intention de négocier, à long terme et de façon bilatérale, une disposition détaillée de limitation des avantages qui respecterait aussi la norme minimale et qui devrait, toutes choses étant égales par ailleurs, contribuer à réduire l'incertitude dont nous venons de parler.

### **Établissement stable (optionnel)**

La disposition sur les établissements stables (ES) de l'IM abaisse le seuil auquel un ES (présence imposable) est réputé exister :

- en élargissant la portée d'un ES – agent dépendant (en incluant le recours à des accords de commissionnaire et à d'autres mesures);
- en limitant les exemptions liées à une installation fixe d'affaires en exigeant que les activités revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire ou en instaurant une règle anti-fragmentation;
- en empêchant l'évitement par le fractionnement de contrats de construction de longue durée en une série de contrats de plus courte durée.

Au sein de l'UE, seuls huit pays ont opté pour les changements relatifs à l'agent dépendant et au commissionnaire : Croatie, Espagne, France, Lituanie, Pays-Bas, Roumanie, Slovaquie et Slovénie. Quatorze pays ont opté pour les dispositions sur le caractère préparatoire ou auxiliaire : Allemagne, Australie, Belgique, Croatie, Espagne, France, Irlande, Italie, Lituanie, Luxembourg, Pays-Bas, Roumanie, Slovaquie et Slovénie. Treize États membres ont opté pour les mesures anti-fragmentation : Belgique, Croatie, Espagne, France, Irlande, Italie, Lituanie, Pays-Bas, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie et

Slovénie. Au sein de l'UE, la règle visant à empêcher le fractionnement de contrats a été adoptée uniquement par la France et la Slovaquie.

Tout comme le Canada, 11 États membres de l'UE ont émis des réserves à l'égard de tous les changements décrits ci-dessus concernant le seuil de reconnaissance d'un ES : Bulgarie, Chypre, Danemark, Finlande, Grèce, Hongrie, Lettonie, Malte, Pologne, République tchèque et Suède.

### **Arbitrage obligatoire et contraignant (optionnel)**

Les règles relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant s'appliqueront uniquement si les deux parties à une convention y consentent. Contrairement à la plupart des autres aspects de l'IM pour lesquels les réserves sont standardisées, les parties sont libres de déterminer la portée des cas qui seront admissibles à l'arbitrage (sous réserve de l'acceptation par les autres parties concernées).

De façon générale, un contribuable peut demander l'arbitrage lorsqu'un cas fait l'objet d'une procédure amiable depuis au moins deux ans sans qu'il y ait résolution. L'IM prévoit deux types de processus décisionnel : i) l'offre finale, où chaque autorité compétente soumet sa proposition de résolution et l'arbitre choisit celle qu'il préfère et ii) l'opinion indépendante, qui donne lieu à une décision écrite des arbitres fondée sur leur analyse des renseignements qui leur ont été fournis.

Les juridictions qui ont opté pour l'arbitrage obligatoire et contraignant sont : Allemagne, Andorre, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Espagne, Fidji, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Japon, Liechtenstein, Luxembourg, Malte, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Portugal, Singapour, Slovaquie, Suède, Suisse et Royaume-Uni. La plupart d'entre elles, dont le Canada, ont opté pour l'option par défaut, soit l'offre finale.

Le Canada a émis une réserve qui limite la portée des cas admissibles à l'arbitrage obligatoire et contraignant à ceux touchant principalement des différends relatifs à des faits plutôt qu'à des affaires concernant des allégations d'utilisation abusive de conventions ou à d'autres affaires portant sur l'interprétation des conventions.

De plus, le Canada s'est réservé le droit de ne pas appliquer l'IM à ses dispositions d'arbitrage existantes dans sa convention avec le Royaume-Uni.

### **Entrée en vigueur et prise d'effet**

Les signataires individuels devront ratifier l'IM conformément à leurs dispositions constitutionnelles nationales. L'IM doit être ratifié par au moins cinq juridictions avant d'entrer en vigueur. Suivant une période de trois mois après la date de ratification de la cinquième juridiction, l'IM entrera en vigueur pour ces cinq juridictions au début du mois calendaire suivant. Une période de trois mois s'appliquera à toutes les autres juridictions qui ratifieront subséquentement l'IM.

L'IM peut s'appliquer à une convention fiscale couverte particulière uniquement après que la période de trois mois se soit écoulée pour toutes les parties à la convention fiscale couverte. Le calendrier est le suivant par défaut :

- les dispositions modifiées sur les impôts perçus à la source prendront effet pour les paiements effectués après le premier jour de l'année civile suivante;
- les changements relatifs aux impôts perçus au titre des périodes d'imposition prendront effet aux périodes commençant au plus tôt après

l'expiration d'une période de six mois calendaires (ou d'une période plus courte sur les deux parties en conviennent).

Les juridictions peuvent unilatéralement remplacer l'expression « année civile » par « période d'imposition » et vice versa (ce qui pourrait entraîner une asymétrie). Différentes dispositions s'appliquent au règlement des différends et des cas pourraient être admissibles au processus même si le différend porte sur une période précédant l'entrée en vigueur de l'IM.

Le ministère des Finances estime que l'IM entrera en vigueur pour ce qui est des dispositions contenues dans les conventions fiscales couvertes du Canada relatives aux retenues d'impôt en 2019 et que les autres dispositions entreront en vigueur à compter des années d'imposition débutant après le 1<sup>er</sup> juin 2019 (p. ex. 2020 pour les contribuables dont l'année d'imposition coïncide avec l'année civile).

## **Commentaires**

L'IM constitue un jalon important pour une entente mondiale en matière de fiscalité internationale des sociétés. Il signale la volonté des pays à coopérer afin de réduire l'érosion de la base fiscale tout en s'efforçant d'éviter une double imposition dommageable sur le plan économique.

L'on s'attend à ce que la participation de 68 juridictions à la cérémonie de signature donne lieu à la modification de plus de 1 100 conventions, conformément aux recommandations formulées dans le cadre du BEPS, soit le tiers des conventions à l'échelle mondiale. L'IM demeure ouvert aux parties intéressées, et le Secrétariat de l'OCDE espère que 90 juridictions l'auront signé d'ici la fin de 2017.

De nombreux pays ont énuméré un grand nombre de conventions dans leur notification provisoire : Royaume-Uni (119); Chine (102); Belgique (98); France (88); Inde (93); Luxembourg (81) et Pays-Bas (82). L'adoption à grande échelle devrait aider à garantir une mise en œuvre uniforme du projet BEPS, ce qui accroîtra la certitude des entreprises et des autorités fiscales. Les signataires doivent maintenant terminer leurs procédures internes de ratification; c'est ce qui déterminera quand les changements prendront effet pour chaque convention fiscale, probablement à partir de 2019.

Tous les membres du cadre inclusif du BEPS sont déterminés à faire en sorte que les conventions se conforment aux exigences des normes minimales. Les États-Unis n'ont pas participé à la cérémonie de signature, mais ses conventions actuelles renferment des dispositions robustes sur les restrictions apportées aux avantages. Les membres du cadre inclusif du BEPS entreprendront un examen par les pairs et effectueront un suivi pour déterminer si les conventions de ses membres satisfont aux normes minimales du BEPS.

Le critère de l'objet principal sera inclus dans toutes les 1 100 conventions couvertes par l'IM même si 12 signataires, y compris l'Inde et la Russie, ont choisi d'y ajouter une clause simplifiée sur les restrictions apportées aux avantages.

Les changements proposés en ce qui concerne les ES n'ont pas été adoptés à une aussi grande échelle. Au sein de l'UE, seuls la France et les Pays-Bas adopteront globalement tous les changements sur les ES, tandis que le Royaume-Uni adoptera uniquement la règle anti-fragmentation. Les membres du cadre inclusif devront peut-être revoir ces dispositions afin d'accroître l'uniformité.

Le règlement efficace des différends qui pourraient entraîner une double imposition demeure un objectif fondamental des conventions sur la double imposition et est essentiel pour éliminer un des obstacles au commerce international. Le nombre de différends entre les autorités fiscales continue d'augmenter à l'échelle mondiale et l'adoption des règles facultatives sur l'arbitrage obligatoire et contraignant par 25 juridictions sera favorablement accueillie par les entreprises.

L'OCDE a publié sur son site web des outils utiles ainsi que les listes provisoires des conventions, les options et les réserves pour chacun des signataires. Les entreprises qui bénéficient actuellement des conventions sur la double imposition entre les signataires initiaux peuvent maintenant entreprendre l'analyse de l'incidence des changements publiés. Une analyse détaillée sera nécessaire étant donnée la grande quantité d'informations complexes. L'outil de correspondance en ligne qui devrait être lancé en octobre 2017 sera également fort utile.

Il est possible que de nombreux gouvernements produisent des conventions consolidées une fois les positions finalisées à la ratification, bien qu'il ne soit pas obligatoire de le faire.

*Mark Dumalski, Ottawa, Canada*

*Bill Dodwell, Londres, Royaume-Uni*

*Pascal van Hove, Bruxelles, Belgique*

*Aart Nolten, Amsterdam, Pays-Bas*

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.  
La Tour Deloitte  
1190, avenue des Canadiens-de-Montréal, bureau 500  
Montréal (Québec) H3B 0M7  
Canada

Ce document est publié par Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. à l'intention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judicieux d'un professionnel. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document à vos propres risques.

Deloitte, l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada, offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers. Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l., société à responsabilité limitée constituée en vertu des lois de l'Ontario, est le cabinet membre canadien de Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

Deloitte désigne une ou plusieurs entités parmi Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société fermée à responsabilité limitée par garanties du Royaume-Uni, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses sociétés membres, voir [www.deloitte.com/ca/apropos](http://www.deloitte.com/ca/apropos).

© Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l. et ses sociétés affiliées.

Pour vous désabonner de cette liste d'envoi, veuillez répondre à ce courriel avec la mention « Désabonner » en objet.