



**Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base
d'imposition et le transfert de bénéfices
Exposé des actions 2015**



Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition
et le transfert de bénéfices

Exposé des actions 2015

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2015), *Exposé des actions 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf.

Crédits photo : Couverture © ninog / Fotolia.com

© OCDE 2015

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Table des matières

Introduction	5
Résultats du projet BEPS.....	7
Prolongements du projet BEPS.....	11
A. La mise en œuvre commence dès maintenant	11
B. Suivi de la mise en œuvre et des résultats obtenus	13
C. Définition d'un cadre inclusif	13
D. Prochaines étapes	14
Annexe A. Vue d'ensemble des mesures issues du projet BEPS.....	15
Action 1 Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique	15
Action 2 Neutraliser les effets des dispositifs hybrides.....	15
Action 3 Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées	16
Action 4 Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers	16
Action 5 Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance.....	16
Action 6 Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages	17
Action 7 Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable	17
Actions 8-10 Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur	18
Action 11 Mesurer et suivre les données relatives au BEPS	18
Action 12 Règles de communication obligatoire d'information.....	19
Action 13 Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays	19
Action 14 Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends	20
Action 15 L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.....	21
Notes.....	22

Introduction

1. Les questions fiscales internationales sont aujourd'hui plus que jamais au cœur des préoccupations des gouvernements. L'intégration des économies et des marchés nationaux a connu une accélération marquée ces dernières années, mettant à l'épreuve le cadre fiscal international, conçu voilà plus d'un siècle. Les règles en place ont laissé apparaître des fragilités qui sont autant d'opportunités pour des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), appelant une action résolue de la part des dirigeants pour restaurer la confiance dans le système et faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée. Lors de leur réunion de Saint-Petersbourg, en septembre 2013, les dirigeants du G20 ont approuvé un Plan d'action exhaustif et ambitieux concernant le BEPS. Les 13 rapports issus du projet BEPS, établis en seulement deux ans, décrivent des standards internationaux nouveaux ou renforcés ainsi que des mesures concrètes grâce auxquelles les pays pourront lutter contre les pratiques de BEPS. Ces rapports sont le fruit d'un effort important, et sans précédent, mené par les pays de l'OCDE et du G20¹ œuvrant sur un pied d'égalité et rejoints par un nombre croissant de pays en développement.

2. Les enjeux sont considérables. Bien qu'il soit difficile d'évaluer le préjudice total représenté par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les travaux conduits depuis 2013 en confirment l'étendue potentielle, puisque le manque à gagner pour les États pourraient être compris entre 4 et 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards de dollars chaque année à l'échelle mondiale. Plusieurs facteurs sont ici en cause, notamment la planification fiscale agressive de la part de certaines entreprises multinationales, le chevauchement de règles fiscales nationales, le manque de transparence ou de coordination entre les administrations fiscales, les ressources limitées des États dans la mise en application de leurs règles nationales et les pratiques fiscales dommageables. Les filiales des entreprises multinationales situées dans des juridictions à fiscalité faible déclarent un taux de bénéfices (par rapport à leurs actifs) presque deux fois supérieur à celui de leur groupe. Selon les estimations disponibles, les pratiques de BEPS ont des effets plus marqués en pourcentage des recettes fiscales dans les pays en développement que dans les pays développés, considérant la plus grande dépendance de ces derniers à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Dans un contexte économique mondialisé, les États doivent coopérer et limiter les pratiques fiscales dommageables, afin de lutter efficacement contre l'évasion fiscale et offrir un environnement fiscal international certain, afin d'attirer et de soutenir les investissements. À défaut d'une telle coopération entre États, l'impôt sur les bénéfices des sociétés perdrait de son efficacité comme outil de mobilisation de ressources, ce qui pénaliserait gravement les pays en développement.

3. L'ensemble des rapports issus du projet BEPS, dont sept premiers rapports remis aux dirigeants du G20 lors du sommet de Brisbane en 2014, a été établi et approuvé par les pays en l'espace de deux ans. En effet, des actions devaient être menées d'urgence pour rétablir la confiance des citoyens dans le système fiscal international, instaurer des règles de jeu équitables pour toutes les entreprises et fournir aux États des outils plus efficaces pour leurs politiques fiscales nationales. Il importait aussi d'agir vite pour limiter les risques d'apparition de mesures unilatérales, non coordonnées, susceptibles de remettre en cause les grands principes de la fiscalité internationale qui constituent un cadre pérenne favorable aux investissements internationaux. Par ailleurs, si les pratiques de BEPS peuvent entraîner une double non-imposition, il importe que les mesures prises

en réponse n'aboutissent pas à une double imposition. Les cas de double imposition porteraient préjudice aux entreprises multinationales, qui ont contribué à stimuler les échanges et l'investissement à l'échelle mondiale, soutenant la croissance, créant des emplois, favorisant l'innovation et offrant des moyens de sortir de la pauvreté. De plus, la double imposition augmente le coût du capital et peut pénaliser l'investissement dans les économies concernées.

4. Le projet BEPS a bénéficié d'une implication et d'une mobilisation sans précédent: plus de 60 pays² ont pris part directement aux groupes techniques et davantage encore sont intervenus dans l'élaboration des conclusions au travers d'initiatives régionales de consultation. En outre, des organisations fiscales régionales, comme le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF), et le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT), ont travaillé aux côtés d'organisations internationales, telles que le Fonds monétaire international (FMI), la Banque mondiale et les Nations Unies. Les parties prenantes, notamment des représentants d'entreprises et d'organisations de la société civile, ont été associées aux travaux et ont apporté une contribution précieuse en soumettant plus de 12 000 pages d'observations relatives aux 23 projets de rapport publiés et débattus au cours de 14 réunions publiques de consultation, tandis que les sessions interactives que l'OCDE a diffusées sur le Web ont attiré plus de 40 000 visiteurs.

5. Le rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, publié en 2013, concluait que les pratiques de BEPS ne découlent pas de la fragilité d'une règle fiscale isolée, mais sont rendues possibles par une conjonction de facteurs. Des réglementations et législations fiscales nationales insuffisamment harmonisées entre différents pays, des standards internationaux qui n'ont pas toujours évolué au rythme des changements de l'environnement économique mondial, et l'absence quasi généralisée de données pertinentes à l'échelle des administrations fiscales et des gouvernements sont autant de facteurs qui se conjuguent et permettent aux contribuables d'élaborer des stratégies de BEPS. La disponibilité de pratiques fiscales dommageables a aussi été identifiée comme un élément clé.

6. Animés par une même volonté de neutraliser ces pratiques de BEPS, un accord a été trouvé sur **un ensemble complet de mesures** conçues pour être transposées dans les législations nationales et dans les conventions fiscales selon une approche coordonnée, qui pourra s'appuyer sur des mécanismes de suivi ciblés et sur une transparence accrue. Il s'agit de neutraliser les structures de BEPS non en traitant les symptômes, mais bien en s'attaquant aux causes premières.

7. Une fois les mesures recommandées mises en œuvre, de nombreux dispositifs générant une double non-imposition seront traités. L'adoption de l'ensemble des actions issues du projet BEPS permettra de mieux aligner le lieu où les bénéficiaires sont imposés et celui de l'exercice des activités économiques et de la création de valeur, et fournira aux administrations des données plus fiables grâce auxquelles le droit fiscal s'appliquera efficacement. En outre, afin de minimiser les conséquences d'éventuels cas de double imposition, les réformes proposées par le Plan d'action BEPS prévoient l'amélioration du règlement des différends et la création de mécanismes d'accompagnement et de suivi de la mise en œuvre des nouvelles mesures.

8. L'ensemble des mesures issues du Plan d'action BEPS représente le premier remaniement d'importance – et longtemps attendu – des standards fiscaux internationaux depuis près d'un siècle. Cette remise à niveau est nécessaire non seulement pour

combattre les pratiques de BEPS, mais aussi pour garantir la viabilité du cadre international adopté pour l'imposition des activités transnationales et l'élimination de la double imposition. Le G20 et l'OCDE ont souligné que les mécanismes de BEPS, par leur nature même, appellent des réponses coordonnées, ce qui a conduit les pays à mobiliser des ressources pour la définition de solutions communes. Le présent Exposé des actions décrit les résultats déjà obtenus à cet égard et les prochaines étapes nécessaires pour l'adoption effective des mesures convenues et le suivi des réalisations, au moyen d'un mécanisme de contrôle inclusif et ciblé.

Résultats du projet BEPS

9. L'ensemble des pays de l'OCDE et du G20 ont, fait sans précédent, œuvré sur un pied d'égalité pour définir des solutions communes aux grands défis posés en matière de fiscalité internationale. Les travaux visant à définir des standards fiscaux internationaux acceptés par tous ont bénéficié d'une participation sans précédent des pays en développement. Le fait que les pays aient été aussi nombreux à prendre part aux travaux et à coopérer pour définir les changements à apporter à l'environnement fiscal international est, en lui-même, **une réussite notable du projet BEPS**.

10. Par ailleurs, en complément aux travaux menés au titre du projet, d'autres travaux ont été consacrés aux principales préoccupations en matière de BEPS recensées par les pays à faibles revenus et présentées dans le rapport en deux phases destiné au Groupe de travail du G20 sur le développement³. Parmi les points étudiés figurent la difficulté de disposer de données comparables aux fins de la fixation des prix de transfert, en particulier dans le secteur des matières premières ; la définition d'incitations fiscales qui sont transparentes et efficaces ; et la question des transferts indirects d'actifs. La mise au point des outils qui permettront aux pays en développement de traiter ces problèmes se poursuivra en 2016 et 2017, en associant les pays concernés, et en partenariat avec des organisations fiscales régionales ainsi qu'avec le FMI, la Banque mondiale et les Nations unies.

11. **Les pays se sont accordés sur un ensemble complet de mesures.** Les pays s'engagent désormais à adopter cet ensemble compréhensible de mesures. Celles-ci comprennent notamment de nouveaux standards minimums, des remises à niveau de standards fiscaux existants, des approches communes qui faciliteront la convergence des pratiques nationales, et des orientations fondées sur les bonnes pratiques. **Des standards minimums ont été retenus comme une réponse appropriée dès lors qu'une absence d'action de certains pays aurait eu des effets négatifs** (y compris en termes de compétitivité) pour les autres pays. Conscients de la nécessité d'instaurer des règles de jeu équitables, tous les pays de l'OCDE et du G20 s'engagent à adopter de manière cohérente les mesures relatives au chalandage fiscal, aux déclarations pays par pays, à la lutte contre les pratiques fiscales dommageables et à l'amélioration du mécanisme de règlement des différends. Les normes existantes ont été mises à jour et seront adoptées, cependant il convient de noter que tous les pays participant au projet BEPS n'ont pas approuvé les normes sous-jacentes relatives aux conventions fiscales ou aux prix de transfert. Dans d'autres domaines, comme par exemple les recommandations sur les montages hybrides ou les bonnes pratiques en matière de déduction des intérêts, les pays ont convenu d'une orientation générale pour leurs politiques fiscales. Dans ces domaines, les législations des pays devraient se rapprocher avec le temps en mettant en application les approches communes retenues, permettant d'évaluer dans le futur si ces mesures ont vocation à devenir des standards minimums. Les orientations fondées sur les bonnes

pratiques seront également utiles aux pays souhaitant réformer leurs règles en matière de déclaration obligatoire de transactions ou leur régime applicable aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). Il a été convenu que les pays seront soumis à un mécanisme de suivi ciblé, appliqué notamment pour évaluer la mise en œuvre des normes *a minima*. De plus, les pays de l'OCDE et du G20 devraient être rejoints par les autres pays, qui pourront ainsi protéger leur propre base d'imposition et prendre part à l'établissement de règles de jeu équitables.

12. Des dispositions types visant à **empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales, y compris au moyen du chalandage fiscal**, ont été élaborées. Elles feront partie de l'instrument multilatéral, qui permettra aux pays, qui décident d'en faire partie, d'intégrer dans les conventions bilatérales les résultats des travaux relatifs aux conventions fiscales. Ainsi, des sociétés relais établies dans des pays dont les conventions fiscales sont favorables ne pourront plus être utilisées pour transférer des investissements et obtenir des taux d'imposition réduits. Certaines de ces dispositions appellent des travaux techniques complémentaires, qui seront finalisés en 2016.

13. **Grâce à la déclaration normalisée pays par pays** et aux nouvelles exigences en matière de documentation des prix de transfert, les administrations fiscales auront une vision d'ensemble, pour chaque entreprise multinationale, des lieux de déclaration des bénéficiaires, des impôts acquittés et des activités économiques exercées. Ces données permettront d'évaluer les risques en matière de prix de transfert et d'autres pratiques de BEPS, afin d'affecter au mieux les ressources disponibles lors des contrôles, qui seront ainsi plus efficaces. Chaque entreprise multinationale doit inclure dans cette déclaration, pour chaque juridiction fiscale dans laquelle elle exerce des activités, les informations suivantes: chiffre d'affaires, bénéfice avant impôt, impôts payés et restant dus, nombre de salariés, capital social, bénéficiaires non distribués, actifs corporels. Les recommandations de mise en œuvre contiennent des orientations pour faire en sorte que ces informations soient transmises à l'administration fiscale en temps utile et dans des conditions de confidentialité, et qu'elles soient utilisées de manière appropriée. Il est recommandé que les premières déclarations pays par pays soient remplies au titre des périodes fiscales débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Il est reconnu que certaines juridictions auront possiblement besoin de temps supplémentaire pour ajuster leur législation nationale selon leur processus législatif afin de dûment introduire la mesure. Cette mesure concerne les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est égal à ou dépasse 750 millions EUR (ou un montant équivalent dans la devise nationale concernée). Ce système de déclaration a déjà été appliqué de manière anticipée afin de décourager la planification fiscale agressive.

14. **Une procédure d'examen mutuel redynamisée va permettre d'éliminer les pratiques fiscales dommageables, notamment les régimes spéciaux applicables aux brevets (« patent boxes ») qui incluent des dispositions dommageables, tout en renforçant la transparence grâce aux échanges spontanés de renseignements sur les décisions administratives relatives à un contribuable qui seraient susceptibles, en l'absence d'un échange de données, de soulever des préoccupations de BEPS.** Les pays ont décidé d'appliquer aux régimes préférentiels applicables à la propriété intellectuelle (PI) l'approche du *lien* qui demande que soit mis en regard les avantages fiscaux éventuellement accordés et l'existence d'une activité significative de recherche-développement. Ces nouvelles dispositions visant à éliminer les pratiques fiscales dommageables réduiront les distorsions induites par la fiscalité sur la localisation des bénéficiaires générés par des activités financières et des services mobiles, et favoriseront les conditions d'une concurrence équitable en matière fiscale.

15. Grâce à un engagement réel des pays en faveur d'un règlement rapide et efficace des différends selon la procédure amiable, un accord a été trouvé concernant un standard minimum **permettant de pérenniser les progrès dans le règlement des différends**. De sorte que les différends fiscaux transfrontaliers liés à l'interprétation ou à l'application des conventions fiscales seront réglés avec une rapidité et une efficacité accrues. Le Forum sur l'administration de l'impôt (FAI), auquel tous les pays membres de l'OCDE, du G20, et les pays et juridictions intéressés, participent sur un pied d'égalité, poursuivra ses travaux pour l'amélioration des procédures d'accord amiable par l'intermédiaire du Forum sur les procédures amiables, créé depuis peu et chargé en particulier de définir et développer une méthodologie d'évaluation pour une mise en œuvre rapide de la nouvelle norme de règlement des différends. En parallèle, de nombreux pays ont pris l'engagement d'introduire très prochainement une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante. Cet engagement devrait se concrétiser rapidement grâce à l'ajout d'une clause d'arbitrage dans l'instrument multilatéral qui sera élaboré pour mettre en application les mesures issues du projet BEPS touchant aux conventions fiscales bilatérales. La mise en place d'un mécanisme de suivi efficace sera effectuée afin d'améliorer le règlement de différends.

16. Le projet BEPS a également donné lieu à un **réexamen** des standards fiscaux internationaux **visant à supprimer la double imposition, pour mettre un terme à l'utilisation abusive des règles existantes et éliminer des possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices**. Les pays se sont accordés sur un ensemble d'orientations qui reflètent leur compréhension et leur interprétation commune des dispositions fondées sur l'article 9 des modèles de convention de l'OCDE et des Nations Unies. Les changements apportés aux Principes applicables en matière de prix de transfert permettront de s'assurer que les prix de transfert établis par les entreprises multinationales mettent mieux en correspondance l'imposition des bénéfices et les activités économiques. Les règles compareront le comportement effectif des parties liées et les dispositions contractuelles définies pour chaque transaction. Ces changements et les autres révisions limiteront les incitations des entreprises multinationales à transférer des revenus vers des structures *ad hoc* (appelées « cash boxes ») qui sont des sociétés écrans présentant des effectifs limités voire nuls, qui exercent des activités économiques limitées voire inexistantes, et qui cherchent à obtenir des avantages dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle. En particulier, la révision des Principes applicables aux prix de transfert permet de traiter le cas dans lequel une entité fortement capitalisée, à savoir une « cash box », se contente de fournir les actifs utilisés, tel des fonds, par une société d'exploitation et n'exerce elle-même que des activités limitées. Si l'entité fortement capitalisée ne contrôle pas, dans les faits, les risques financiers liés à ces actifs, elle ne peut percevoir qu'un taux de rendement sans risque, voire moins lorsque, par exemple, la transaction n'obéit pas à une optique commerciale rationnelle ce qui conduit à appliquer les recommandations en matière de non-prise en compte des transactions. **Les Principes applicables en matière de prix de transfert sont également révisés pour ce qui concerne les actifs incorporels**. Certains actifs incorporels étant difficiles à évaluer, une nouvelle approche de valorisation a été définie pour cette catégorie d'actifs. Les pays disposeront ainsi d'un outil supplémentaire pour contrer les pratiques qui utilisent l'asymétrie des informations entre contribuables et administrations fiscales pour sous-évaluer des cessions intra-groupe d'actifs incorporels. **Des changements ont été apportés à la définition de l'établissement stable** pour mettre en échec les stratégies visant à éviter artificiellement un lien fiscal, notamment au moyen de la conclusion d'accords de commissionnaire et d'une fragmentation des activités commerciales.

17. **Les modifications de la définition de l'établissement stable** permettront de mettre en échec les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal, en particulier en faisant appel à des commissionnaires plutôt qu'à des distributeurs ou en fragmentant les activités de manière artificielle. Tel qu'indiqué dans le rapport consacré à l'action 7, des travaux supplémentaires sont attendus quant à l'attribution des bénéfices aux établissements stables. Des travaux supplémentaires seront également nécessaires en 2016 afin d'intégrer les modifications apportées par le rapport consacré à l'action 7 au Modèle de convention fiscale. Ces travaux permettront au Comité, lorsque nécessaire, de fournir plus de détails concernant la nouvelle formulation du texte des traités introduite par le rapport et de traiter des conséquences non-intentionnelles du rapport, notamment par l'examen d'une question liée aux transactions mondialisées sur instruments financiers.

18. L'ensemble des mesures issues du projet BEPS prévoit aussi une approche commune qui facilitera la convergence des pratiques nationales entre les pays cherchant à **limiter l'érosion de la base d'imposition découlant de déductions d'intérêts**, notamment en utilisant des prêts, conclus au sein du groupe ou auprès de tiers, pour générer des déductions d'intérêts excessives. Des dispositions pourront être inscrites dans le droit national ou dans les conventions afin de **neutraliser les dispositifs hybrides** et protéger la base d'imposition des juridictions concernées ou celle de leurs partenaires. Les pays ont défini conjointement des recommandations pour définir des règles nationales et des dispositions conventionnelles types, assorties de commentaires détaillés concernant leur mise en œuvre. Des orientations sont également proposées à l'intention des pays qui souhaitent renforcer leur législation nationale concernant la **déclaration obligatoire par les contribuables des transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif**, et des composantes ont été définies pour **élaborer des règles efficaces relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)**.

19. Les dix dernières années ont été marquées par l'expansion rapide de l'économie numérique, toujours plus étroitement liée à l'économie elle-même. De ce fait une stratégie trop ciblée ne permettrait pas de répondre aux préoccupations propres à ce domaine. En tout état de cause, **les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, qui sont démultipliés par l'économie numérique, devraient être significativement réduits par les mesures découlant du projet BEPS**. En effet, les principales caractéristiques de l'économie numérique ont été prises en compte dans l'ensemble du projet BEPS, tant pour réviser la définition de l'établissement stable et mettre à jour les Principes applicables en matière de prix de transfert, que pour définir les orientations concernant les règles applicables aux SEC. Dans le domaine des impôts indirects, des orientations ont été définies et des mécanismes identifiés pour faciliter la collecte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à partir du pays où se situe le client, ce qui revêt une importance particulière dans le cas du commerce en ligne et de la livraison de biens et de services. Les travaux ont également examiné plusieurs approches en réponse aux préoccupations propres à l'économie numérique, notamment une nouvelle notion de territorialité sous la forme d'une présence économique significative. À ce jour, aucune de ces approches n'a fait l'objet d'une recommandation. En effet, entre autres raisons, il est attendu que les mesures issues du projet BEPS conduisent à une réduction significative des problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices identifiés dans l'économie numérique, que certaines mesures BEPS réduiront plusieurs aspects des défis fiscaux identifiés, et que les taxes sur la consommation seront effectivement collectées dans le pays où est situé le marché. Cependant, les États peuvent introduire l'une quelconque de ces options dans leurs législations nationales comme des moyens de

défense supplémentaire contre le BEPS, dans la mesure où ils respectent leurs obligations conventionnelles existantes ; ou dans leurs conventions fiscales bilatérales. L'OCDE et les pays du G20 ont accepté de surveiller et d'analyser les données disponibles dans le futur. Sur la base des futures données, il sera déterminé si des travaux supplémentaires relatifs aux options discutées et analysées seront entrepris. Il devra ainsi être évalué si les standards fiscaux internationaux actuels arrivent à dûment relever les défis posés par les développements en matière d'économie numérique.

20. Une approche novatrice a été retenue pour la mise à jour du réseau mondial de conventions fiscales bilatérales, qui comprend plus de 3 500 conventions. Un groupe ad hoc réunissant approximativement 90 pays conduit les **négociations relatives à un instrument multilatéral** pour appliquer les mesures arrêtées au titre du projet BEPS en mettant à jour les conventions fiscales bilatérales de manière synchronisée et efficace, sans renégociation bilatérale de chaque convention. Cet instrument multilatéral, qui devrait être mis au point d'ici fin 2016, permettra de renforcer la coopération fiscale internationale.

21. Plusieurs annonces récentes ont mentionné d'importants changements apportés par certaines grandes entreprises multinationales à leur structuration fiscale, ce qui révèle que les mesures ont des effets tangibles sur le comportement des contribuables avant même leur pleine adoption. Une synthèse des mesures retenues au titre de chaque action du projet BEPS figure ci-après en Annexe.

Prolongements du projet BEPS

22. En adoptant les mesures issues du projet BEPS, les pays de l'OCDE et du G20 et les pays en développement qui ont pris part aux travaux poseront les fondations d'un cadre modernisé pour la fiscalité internationale, dans lequel les bénéfices sont imposés là où les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée. L'heure est venue de préparer les prochaines étapes, à savoir l'accompagnement à la mise en œuvre cohérente des changements préconisés, le suivi des résultats sur la double non-imposition et des incidences en termes de double imposition, et la définition d'un cadre plus inclusif pour mener à bien l'accompagnement à l'application des mesures et les actions de suivi.

A. La mise en œuvre commence dès maintenant

23. Certaines modifications peuvent être introduites sans délai, comme les révisions des Principes applicables en matière de prix de transfert, tandis que d'autres supposent des changements qui pourront être adoptés par l'intermédiaire des conventions fiscales et notamment de l'instrument multilatéral. Plusieurs mesures appellent des révisions du droit interne, comme celles proposées à l'issue des travaux sur les dispositifs hybrides, les règles applicables aux SEC, la déductibilité des intérêts, la déclaration pays par pays, ou les règles de déclaration obligatoire des transactions. Dans certains cas, il pourra s'avérer nécessaire d'harmoniser les dispositions nationales concernant les régimes préférentiels avec les critères relatifs aux pratiques fiscales dommageables. Les pays sont des États souverains auxquels il appartient de mettre en œuvre ces changements. Les mesures à adopter peuvent être introduites de manières différentes, pour autant qu'elles soient conformes aux engagements et obligations internationaux des pays. Il doit cependant être considéré que les pratiques de BEPS, par leur nature, demandent à ce que soit introduite une réponse coordonnée, particulièrement lorsque la réponse se traduit par l'introduction de mesures nationales. Il est ainsi attendu que les pays veillent à respecter les

engagements pris et à orienter leurs décisions au bénéfice de la cohérence et de la convergence des règles nationales entre les pays.

24. Plusieurs difficultés ont été rencontrées lors de la définition des mesures: certains pays ont pris des dispositions unilatérales, certaines administrations fiscales se sont montrées plus agressives et certains experts ont dénoncé des incertitudes croissantes, liées aussi bien à l'évolution de l'économie mondiale qu'à une sensibilisation accrue à l'égard des possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiers. Comme l'indiquait le Plan d'action BEPS:

... l'apparition de normes internationales qui se font concurrence et le remplacement du cadre consensuel existant par des mesures unilatérales de nature à provoquer une anarchie fiscale généralisée, avec le retour en force de la double imposition.

25. Conscients de ces difficultés, les États soulignent **l'importance décisive d'une application cohérente des mesures**: les options proposées afin que les mesures puissent s'inscrire dans différents systèmes fiscaux ne devraient pas conduire à des conflits entre des législations nationales ; l'interprétation des nouveaux standards ne devrait pas aboutir à une hausse du nombre de différends. À l'inverse, pour favoriser une mise en œuvre efficace et cohérente, **les pays de l'OCDE et du G20 ont décidé de poursuivre leur coopération dans le cadre mis en place pour le projet BEPS. Plusieurs initiatives sont déjà en cours, dans des pays de l'OCDE et du G20 comme dans d'autres pays, pour garantir une application cohérente et coordonnée des mesures.** À titre d'exemple, la Commission européenne a récemment publié une Communication intitulée « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne » qui vise à préciser comment les mesures issues du projet BEPS pourront être appliquées dans l'Union européenne. La participation d'approximativement 90 pays aux négociations relatives à l'instrument multilatéral est un autre signal fort de l'engagement des pays en faveur d'une mise en œuvre rapide et cohérente des mesures dans un contexte multilatéral.

26. **Les pays de l'OCDE et du G20 poursuivront en outre leur coopération, sur un pied d'égalité, dans les domaines qui appellent d'autres travaux en 2016 et 2017.** Les travaux en question permettront en particulier de finaliser les lignes directrices pour l'application des méthodes transactionnelles du partage des bénéficiers, les recommandations concernant les transactions financières, les principes d'attribution des bénéficiers aux établissements stables conformément à la nouvelle définition de l'établissement stable, les dispositions types et les commentaires détaillés concernant la règle de la limitation des avantages, et la révision du traitement dans les conventions fiscales des fonds de placement (en dehors des organismes de placement collectif). Concernant la déductibilité des intérêts, il conviendra de préciser les modalités de l'exception liée au ratio de groupe ainsi que les règles particulières pour les secteurs de la banque et de l'assurance. Enfin, il conviendra de définir la stratégie visant à associer des pays qui ne sont pas membres de l'OCDE ou du G20 aux travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables, y compris en envisageant le réexamen des critères applicables en la matière.

27. Parallèlement à la finalisation de ces travaux, les pays de l'OCDE et du G20 s'efforceront de renforcer la clarté et la certitude dans l'application des règles et examineront l'opportunité de consacrer des travaux à différentes questions connexes à celles traitées au titre du projet BEPS.

B. Suivi de la mise en œuvre et des résultats obtenus

28. Les progrès déjà accomplis sont nombreux, y compris concernant la définition d'un nouveau cadre OCDE-G20 plus inclusif qui favorise l'ouverture des débats, et il s'avère nécessaire d'approfondir la coopération et de **mettre l'accent sur le suivi de l'adoption et de la mise en œuvre des mesures adoptées au titre du projet BEPS, des effets sur l'observation des règles par les contribuables, et de l'application appropriée des mesures par les administrations fiscales.**

29. **Les pays de l'OCDE et du G20 sont convenus de poursuivre leurs travaux en œuvrant sur un pied d'égalité pour assurer le suivi de la mise en place des mesures issues du projet BEPS.** Les actions de suivi prendront la forme d'une évaluation du respect des règles, en particulier concernant les standards minimums, au moyen de rapports décrivant les mesures prises par les pays pour adopter les recommandations issues du projet BEPS. Ce processus comprendra notamment un volet d'examen par les pairs, dont les modalités seront définies et adaptées aux différentes actions, pour établir des règles de jeu équitables en assurant que tous les pays et juridictions respectent leurs engagements et qu'aucun n'obtienne d'avantages compétitifs indus. En outre, une meilleure compréhension de la manière dont les recommandations issues du projet BEPS sont mises en pratique pourrait limiter les malentendus et les différends entre États. Une attention accrue accordée à la mise en œuvre des actions et à l'administration de l'impôt pourrait être bénéfique tant pour les États que pour les entreprises et le Forum sur l'administration de l'impôt a un rôle important à jouer à cet égard. Enfin, des solutions sont proposées pour améliorer les données et les analyses, ce qui permettra d'évaluer et de quantifier régulièrement l'impact des mécanismes d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices et les résultats des mesures issues du projet BEPS appliquées pour lutter contre ces pratiques.

C. Définition d'un cadre inclusif

30. Dans le contexte d'une économie mondialisée, c'est à l'échelle planétaire que les débats doivent être menés et les solutions appliquées, ce qui suppose d'élargir le cercle au-delà des pays membres de l'OCDE et du G20. L'intérêt manifesté par les pays en développement qui ont rejoint le projet BEPS devrait soutenir la **mise en place d'un cadre encore plus inclusif**, qui continue à accueillir d'autres organisations internationales et organisations fiscales régionales. Tôt dans l'année 2016, en s'appuyant sur les expériences concluantes du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, **les pays de l'OCDE et du G20 définiront une proposition relative à un cadre plus inclusif pour accompagner la mise en œuvre et le suivi des mesures issues du projet BEPS, permettant la participation des pays et juridictions sur un pied d'égalité.** À cette fin, il conviendra d'examiner de quelle manière des pays et juridictions qui ne sont pas membres de l'OCDE ni du G20 peuvent formaliser leur engagement à adopter et appliquer les standards définis. Cet examen devra s'appuyer sur le mandat des ministres des finances et gouverneurs de banques centrales du G20 inclus dans le communiqué du 5 septembre 2015 publié à Ankara: "*« L'efficacité du projet sera mesurée à l'aune de sa mise en œuvre qui doit être cohérente et la plus large possible. Nous continuerons de travailler sur un pied d'égalité pour évaluer le déploiement des résultats du projet BEPS à l'échelle mondiale, notamment l'échange d'informations sur les décisions administratives dans des affaires fiscales internationales. Nous demandons à l'OCDE de préparer un cadre d'ici début 2016, avec la participation*

d'égal à égal des juridictions et des pays non membres du G20 intéressés, notamment des économies en développement... »

D. Prochaines étapes

31. Les pays de l'OCDE et du G20 poursuivront leur coopération autour des questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices jusqu'en 2020 afin de finaliser les travaux en cours et d'assurer un suivi efficace et ciblé des mesures retenues. Tôt dans l'année 2016, ils définiront notamment le cadre de suivi en envisageant comment mieux intégrer à ce processus les autres pays et juridictions intéressés.

Annexe A

Vue d'ensemble des mesures issues du projet BEPS

Action 1 – Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

Le rapport établi au titre de l'action 1 conclut que l'économie numérique ne peut être séparée du reste de l'économie, car elle se confond avec l'économie tout entière. Soulignant que les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices sont fortement accentués dans le contexte de l'économie numérique, le rapport décrit les effets attendus des mesures issues de l'ensemble des actions qui constituent le projet BEPS. Des règles et des mécanismes d'application ont été définis pour faciliter la collecte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à partir du pays où se trouve le consommateur lors de transactions transfrontalières qui concernent des consommateurs finaux. Il s'agit d'établir des règles de jeu équitables entre les fournisseurs nationaux et étrangers, et de faciliter une collecte efficace de la TVA relative à ces transactions. Les travaux ont également examiné les solutions techniques permettant de répondre aux préoccupations propres à l'économie numérique, notamment aux questions de territorialité et des données. Les problèmes recensés comme les réponses proposées soulèvent des questions importantes concernant le cadre actuel d'imposition des activités transfrontalières, et dépassent le périmètre du projet BEPS. Les pays de l'OCDE et du G20 ont donc convenu de suivre la progression de ces travaux et d'analyser les nouvelles données qui seront recueillies au fil du temps. Sur la base du futur travail de suivi, une décision devra être prise sur le point de savoir si des travaux supplémentaires devront être réalisés sur les options qui ont été analysées. Cette décision devrait se fonder sur la capacité des règles existantes en fiscalité internationale à s'appliquer aux défis fiscaux soulevés par les évolutions de l'économie numérique.

Action 2 – Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

Les travaux ont permis de définir une approche commune qui permettra la convergence des pratiques des pays, en s'appuyant sur des règles nationales et des dispositions conventionnelles. Cette nouvelle approche contribuera à limiter les cas de double non-imposition en neutralisant les avantages fiscaux qui découlent des asymétries, en mettant un terme aux déductions multiples et coûteuses au titre d'une même dépense, aux déductions opérées dans un pays sans imposition correspondante dans l'autre pays et à la génération de plusieurs crédits d'impôt étrangers pour un seul impôt étranger acquitté. En neutralisant l'asymétrie des résultats fiscaux, ces règles empêcheront l'utilisation des dispositifs hybrides à des fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, sans avoir d'effets négatifs sur le commerce et l'investissement à l'international.

Action 3 – Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées

Le rapport établi dans le cadre de l'action 3 formule des recommandations sous la forme de composantes permettant d'élaborer des règles efficaces applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC), tout en reconnaissant que les objectifs assignés à ces règles pourront différer selon les priorités de chaque juridiction. Ces recommandations, qui ne constituent pas des standards minimums, sont conçues pour fournir aux juridictions qui les adopteront des règles efficaces empêchant les contribuables de transférer des revenus vers des filiales étrangères. Le rapport décrit les difficultés propres à l'application des règles existantes aux revenus mobiles, tels que ceux générés par les droits de propriété intellectuelle, les services et les transactions numériques, et donne aux juridictions les éléments nécessaires pour envisager les réponses appropriées. Il souligne également que les règles relatives aux SEC conserveront un rôle important dans la lutte contre les pratiques de BEPS, en complément des règles en matière de prix de transfert et d'autres règles.

Action 4 – Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers

Les travaux consacrés à la déductibilité des intérêts ont défini une approche commune qui favorisera la convergence des règles nationales. Plusieurs études ont établi que les entreprises multinationales localisent leur endettement en fonction des dispositions du droit fiscal, et il est notoire que les groupes peuvent aisément utiliser des mécanismes de financement intra-groupe pour démultiplier le niveau d'endettement de l'une de leurs entités. Dans ce contexte, la lutte contre les déductions excessives de charges d'intérêts, y compris celles destinées à financer la production d'un revenu exonéré ou différé, devra suivre une approche coordonnée pour tenir compte des enjeux de compétitivité élevés et faire en sorte que les limites fixées en matière de dépenses d'intérêts soient appropriées et n'entraînent pas de double imposition. L'approche commune proposée doit permettre d'établir un lien direct entre les déductions nettes de charges d'intérêts d'une entité et le revenu imposable issu des activités économiques de celle-ci, tout en contribuant à renforcer la coordination des règles des pays en la matière.

Action 5 – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

En matière de pratiques fiscales dommageables, les préoccupations actuelles sont liées pour l'essentiel aux régimes préférentiels qui peuvent être utilisés pour transférer artificiellement des bénéfices et au manque de transparence entourant des décisions administratives relatives à des contribuables. Le rapport établi dans le cadre de l'action 5 définit un standard minimum qui s'appuie sur une méthodologie approuvée par les pays pour établir l'existence d'une activité substantielle aux fins de l'application d'un régime préférentiel. Dans le cas des régimes relatifs à la propriété intellectuelle tels que les régimes spéciaux applicables aux brevets (« patent boxes »), un consensus a été dégagé autour de l'approche du « lien ». Dans cette approche, les dépenses réalisées dans le pays sont la variable de substitution retenue pour mesurer l'activité substantielle, ce qui permet d'assurer que les contribuables qui bénéficient d'un régime préférentiel ont bien conduit des activités de recherche-développement et effectué les dépenses correspondantes. Ce principe est applicable à d'autres régimes préférentiels, de sorte que la réalisation d'une

activité substantielle devienne la condition à l'octroi d'avantages fiscaux au contribuable, et que ce dernier soit tenu de prouver qu'il a bien réalisé les principales activités génératrices de revenu requises pour obtenir le type de revenu qui bénéficie d'un régime préférentiel. Pour accroître la transparence, un cadre d'échange spontané de renseignements couvrira les décisions de l'administration qui seraient susceptibles, en l'absence d'un tel échange, de soulever des préoccupations en matière de BEPS. Le rapport décrit également les résultats que devraient permettre d'obtenir l'application à différents régimes préférentiels de l'exigence d'une l'activité substantielle et les nouvelles mesures en faveur de la transparence.

Action 6 – Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages

Le rapport établi au titre de l'action 6 présente une norme *a minima* visant à empêcher les utilisations abusives des conventions fiscales, notamment celles découlant du chalandage fiscal, et propose de nouvelles règles qui offriraient la protection suffisante pour prévenir de telles utilisations abusives, tout en prévoyant une certaine latitude quant aux moyens d'y parvenir. Les nouvelles règles anti-abus décrites dans le rapport concernent en premier lieu les stratégies de chalandage fiscal par lesquelles une personne qui n'est pas résidente d'un État contractant tente d'obtenir les avantages d'une convention fiscale conclue par cet État. Des règles plus ciblées ont également été définies pour répondre à d'autres formes d'utilisation abusive des conventions. De nouvelles modifications à apporter au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ont été approuvées afin que les conventions ne fassent pas obstacle, involontairement, à l'application de règles nationales anti-abus. Une reformulation du titre et du préambule du Modèle de Convention fiscale précise que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition. Enfin, le rapport recense les éléments à examiner lors de la conclusion d'une convention fiscale avec certaines juridictions à fiscalité faible ou nulle.

Action 7 – Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Les conventions fiscales prévoient généralement que les bénéfices générés par l'activité d'une entreprise étrangère ne sont imposables dans un État que si cette entreprise y dispose d'un établissement stable auquel ces bénéfices sont attribuables. La définition d'un établissement stable contenue dans les conventions fiscales est donc un élément déterminant pour établir si une entreprise doit acquitter un impôt sur les bénéfices dans un État dont elle n'est pas résidente. Le rapport propose des changements à apporter à la définition de l'établissement stable figurant à l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui constitue fréquemment la base de travail lors des négociations relatives à une nouvelle convention bilatérale. Ces modifications permettront de mettre en échec les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal, en particulier en faisant appel à des commissionnaires plutôt qu'à des distributeurs ou en fragmentant les activités de manière artificielle.

Actions 8-10 – Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur

Les règles de fixation des prix de transfert, énoncées à l'article 9 des conventions fondées sur les Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies et dans les Principes applicables en matière de prix de transfert, permettent d'établir, selon le principe de pleine concurrence, les conditions des transactions effectuées au sein d'un groupe multinational, notamment leur prix. Les normes existantes en la matière ont été clarifiées et renforcées et les pays se sont notamment accordés sur des recommandations relatives au principe de pleine concurrence et sur une approche de fixation de prix de transfert appropriés pour des actifs incorporels difficiles à évaluer. Ces travaux ont été répartis autour de trois grands axes. L'action 8 s'est centrée sur les questions de prix de transfert dans le cas de transactions contrôlées impliquant des actifs incorporels, qui sont des actifs par nature mobiles et souvent difficiles à évaluer. L'attribution incorrecte des bénéfices générés par des actifs incorporels de valeur est l'une des pratiques les plus utilisées aux fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. L'action 9 s'est intéressée à l'allocation contractuelle des risques, concluant que celle-ci doit être respectée uniquement lorsqu'elle correspond aux pratiques réelles de prise de décision et de contrôle effectif de ces risques. L'action 10 a couvert d'autres transactions à haut risque, examinant notamment l'attribution des bénéfices issus de transactions contrôlées qui n'obéissent pas à une optique commerciale rationnelle, les pratiques utilisant les règles de prix de transfert pour détourner des bénéfices des activités commerciales principales d'un groupe multinational, et le recours à certains types de paiement entre entités d'un même groupe multinational (frais de gestion, dépenses engagées par le siège) pour réduire la base d'imposition en l'absence d'alignement avec la création de valeur. Le rapport établi au titre de ces trois actions propose de nouvelles orientations pour répondre à ces problèmes et faire en sorte que les règles relatives aux prix de transfert conduisent à une meilleure mise en correspondance appropriée des bénéfices opérationnels et des activités économiques dont ils sont issus.

Le rapport propose également des orientations concernant les opérations transnationales portant sur des matières premières et les services intra-groupe à faible valeur ajoutée. Les pays en développement, ont désigné ces deux questions comme des domaines d'action prioritaire. En conséquence, ces orientations seront complétées lors de nouveaux travaux à l'initiative du Groupe de travail du G20 sur le développement, grâce auxquels les pays en développement auront accès aux connaissances, aux bonnes pratiques et aux outils nécessaires pour fixer les prix de transfert lors de transactions portant sur des produits de base en neutralisant les catégories de paiement qui érodent leur base d'imposition.

Action 11 – Mesurer et suivre les données relatives au BEPS

De nombreuses études factuelles, utilisant différentes sources de données et méthodes d'évaluation, ont établi l'existence de transferts de bénéfices répondant à des motivations fiscales. Si l'ampleur des pratiques de BEPS est difficile à estimer, compte tenu de la complexité de ces stratégies et des limitations affectant les données disponibles, plusieurs études récentes suggèrent un manque à gagner important en termes de recettes de l'impôt sur les bénéfices des sociétés en raison des pratiques de BEPS. Dans le cadre de l'action 11, les données et les méthodologies disponibles ont été évaluées, ce qui a mis en lumière les obstacles actuels à une analyse économique de l'ampleur et des effets des pratiques de BEPS, soulignant le besoin d'améliorer ces données et méthodologies. Concernant les limitations propres aux données, un tableau de bord regroupant six

indicateurs des pratiques de BEPS a été créé, afin d'analyser diverses stratégies de BEPS à partir de plusieurs sources de données. Selon ces indicateurs, la réalité des pratiques de BEPS ne fait guère de doute, et il semble même qu'elles aient pris de l'ampleur au fil des ans. -Tout en reconnaissant la complexité des stratégies de BEPS et les limitations précitées en termes de méthodologies et de données, de nouvelles études empiriques menées par l'OCDE permettent d'estimer que le manque à gagner subi par les États en recettes fiscales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés serait compris entre 100 et 240 milliards USD chaque année dans le monde.- Ces recherches ont aussi souligné l'existence d'importantes distorsions, de nature non fiscale, générées par les pratiques de BEPS, et formulent des recommandations pour utiliser au mieux les données disponibles et améliorer les analyses de suivi de ces pratiques. Elles proposent notamment de nouveaux outils d'analyse pouvant aider les pays à mesurer les effets négatifs des stratégies d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices et l'efficacité des mesures prises au titre du projet BEPS. À l'avenir, une amélioration des analyses économiques et du suivi des pratiques de BEPS ne sera possible que si les pays améliorent la collecte, la compilation et l'analyse des données.

Action 12 – Règles de communication obligatoire d'information

À ce jour, l'une des principales difficultés rencontrées par les administrations fiscales est l'absence d'accès en temps voulu à des informations complètes et pertinentes sur les stratégies de planification fiscale. La consultation de telles informations, en particulier au début du processus, permet de réagir rapidement face aux risques fiscaux, en évaluant mieux ces risques, en ciblant les opérations de contrôle et en apportant les changements nécessaires à la législation en vigueur. Le rapport établi au titre de l'action 12 propose un cadre modulaire et des orientations fondées sur les bonnes pratiques à l'intention des pays dépourvus de règles en matière de communication obligatoire d'informations, pour définir un régime permettant d'obtenir très tôt les renseignements sur les stratégies de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ou abusif et sur leurs utilisateurs. Les recommandations figurant dans ce rapport ne constituent pas un standard minimum, et les pays peuvent décider librement d'instituer, ou non, un régime de déclaration obligatoire. Ce cadre a également vocation à servir de référence aux pays qui disposent déjà d'un régime de déclaration obligatoire et souhaitent en accroître l'efficacité. Les recommandations offrent la latitude nécessaire pour trouver un juste équilibre entre la nécessité pour l'administration fiscale d'obtenir, en temps utile, des renseignements de meilleure qualité et les contraintes de respect des règles pour les contribuables. Le rapport propose en outre des recommandations spécifiques sous forme de bonnes pratiques pour lutter contre les montages fiscaux internationaux et concevoir et mettre en place une coopération et des échanges de renseignements plus efficaces entre les administrations.

Action 13 – Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays

Il a été décidé d'améliorer et de mieux coordonner la documentation des prix de transfert, ce qui accroîtra la qualité des renseignements communiqués aux administrations fiscales et limitera les coûts de mise en conformité pour les entreprises. Le rapport relatif à l'action 13 propose une approche standardisée à trois niveaux de la documentation des prix de transfert, s'appuyant notamment sur un standard minimum relatif à une déclaration pays par pays. Ce standard minimum reflète l'engagement des États à mettre en œuvre un modèle commun de déclaration pays par pays de manière cohérente. D'après

les orientations relatives à la documentation des prix de transfert, les entreprises multinationales doivent communiquer aux administrations fiscales des informations générales concernant leurs activités et leur politique de prix de transfert à l'échelle mondiale, au moyen d'un « fichier principal » mis à la disposition de toutes les administrations fiscales des pays concernés. Par ailleurs, des renseignements sur les prix de transfert davantage axés sur l'aspect transactionnel doivent être communiqués dans un fichier local dans chaque pays, indiquant les opérations pertinentes entre parties liées, les montants que ces opérations mettent en jeu, et l'analyse par l'entreprise des prix de transfert qu'elle a fixés pour ces opérations. Enfin, dans une déclaration établie pays par pays, les entreprises multinationales doivent indiquer, chaque année et pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés, ceux qui restent dus, et d'autres données portant sur leurs activités économiques. Les déclarations pays par pays sont déposées dans la juridiction de la société mère ultime et sont transmises automatiquement aux administrations fiscales concernées par la voie de l'échange de renseignements entre États. Dans certains cas précis, des mécanismes auxiliaires peuvent être utilisés en complément, notamment un dépôt de déclarations dans les différentes juridictions concernées. Un programme de mise en œuvre a été approuvé pour faire en sorte que les renseignements soient transmis à l'administration fiscale en temps utile dans des conditions de confidentialité, et que les déclarations pays par pays soient utilisées de manière appropriée.

Considérés dans leur ensemble, ces trois éléments de déclaration imposeront aux contribuables de décrire de manière cohérente leurs positions en matière de prix de transfert, procureront aux autorités fiscales des informations utiles pour évaluer les risques liés aux prix de transfert et déterminer l'affectation la plus efficace des ressources disponibles aux fins de contrôle fiscal et leur fourniront, en cas de contrôle, des indications pour démarrer et cibler les vérifications. Les entreprises multinationales bénéficieront d'une moindre charge de mise en conformité, grâce à l'adoption par les différents pays d'une approche cohérente en matière de documentations des prix de transfert et à la réduction du nombre de déclarations locales, la déclaration pays par pays étant automatiquement transmise aux administrations fiscales concernées par un échange de renseignements.

Action 14 – Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Les pays reconnaissent que les changements introduits au titre du projet BEPS pourraient générer certaines incertitudes et risqueraient, en l'absence des mesures appropriées, d'accroître à court terme les cas de double imposition et les différends soumis à une procédure d'accord amiable. Conscients de l'importance d'éliminer la double imposition, qui constitue un frein aux échanges et aux investissements internationaux, les pays se sont engagés sur l'adoption d'un standard minimum concernant le règlement des différends liés aux conventions fiscales. Cette approche repose notamment sur un engagement réel des autorités compétentes en faveur d'un règlement rapide et efficace des différends selon la procédure amiable. Cet engagement porte en particulier sur la mise en place d'un mécanisme de suivi efficace, pour garantir le respect du standard minimum et la poursuite des travaux sur un règlement plus rapide des différends. En outre, un grand nombre de pays se sont déjà engagés à introduire prochainement une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante dans leurs conventions fiscales.

Action 15 – L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales

En puisant dans les compétences de spécialistes de droit international public et de la fiscalité, le rapport établi au titre de l'action 15 examine la faisabilité technique d'une approche multilatérale contraignante et ses conséquences sur le système actuel de conventions fiscales. Il conclut qu'un instrument multilatéral est souhaitable et possible, et que les négociations s'y rapportant devraient être rapidement engagées. Dans cette perspective, les pays ont défini le mandat d'un groupe de travail spécial, ouvert à la participation de tous les pays, et chargé d'élaborer cet instrument multilatéral et de le soumettre à la signature des États en 2016. À ce jour, approximativement 90 pays participent sur un pied d'égalité à ces travaux.

Notes

1. Les références aux pays de l'OCDE et du G20 incluent également la Colombie et la Lettonie.
2. Les pays suivants participant aux travaux du Comité des Affaires Fiscales sur le BEPS: l'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Allemagne, l'Arabie Saoudite, l'Argentine, l'Australie, l'Autriche, l'Azerbaïdjan, le Bangladesh, la Belgique, le Brésil, le Canada, le Chili, la Colombie, la Corée, le Costa Rica, la Croatie, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Fédération de Russie, la Finlande, la France, la Géorgie, la Grèce, la Hongrie, l'Inde, l'Indonésie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, la Jamaïque, le Japon, le Kenya, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, la Malaisie, le Maroc, le Mexique, le Nigéria, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, le Pérou, les Philippines, la Pologne, le Portugal, la République populaire de Chine, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, le Sénégal, Singapour, la Slovénie, la Suède, la Suisse, la Tunisie, la Turquie et le Vietnam.
3. Disponible ici: www.oecd.org/tax/global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beeps-in-low-income-countries.pdf.

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Exposé des actions 2015

Endiguer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics des pays du monde entier. En 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un Plan d'action en 15 points, à l'élaboration duquel ils ont œuvré de concert et sur un pied d'égalité, pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

Le Projet BEPS réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, vise à assurer aux États des recettes budgétaires grâce à une fiscalité en phase avec l'évolution des activités économiques et la création de valeur, mais aussi à créer, dans le domaine de la fiscalité internationale, un ensemble unique de règles faisant l'objet d'un consensus pour combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, et partant, à protéger l'assiette imposable tout en offrant aux contribuables une prévisibilité et une certitude accrues. L'un des axes majeurs de l'effort engagé est l'élimination de la double non-imposition. Les nouvelles règles qui doivent être adoptées à cet effet ne doivent toutefois pas entraîner l'application d'une double imposition, soumettre les contribuables à des obligations trop contraignantes ou instituer des restrictions faisant obstacle à des activités transnationales par ailleurs légitimes.

www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm