



Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices



Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues de l'OCDE ou des gouvernements de ses pays membres.

Ce document et toute carte 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.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

ISBN 978-92-64-20322-8 (imprimé)

ISBN 978-92-64-20324-2 (PDF)

Crédits photo : Couverture © iStockphoto.com/apsimo1, © iStockphoto.com/Silvrshootr, © Oleksiy Mark / Shutterstock.com .

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : www.oecd.org/editions/corrigenda.

© OCDE 2013

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

Acronymes et abréviations	5
Chapitre 1. Introduction	7
Chapitre 2. Contexte	9
Chapitre 3. Plan d'action	13
A. Actions	14
(i) Œuvrer à la cohérence internationale de la fiscalité des sociétés	15
(ii) Faire en sorte que les normes internationales puissent de nouveau s'appliquer pleinement et produisent tous leurs effets	19
(iii) Assurer la transparence tout en encourageant une certitude et une lisibilité accrues	22
(iv) De la théorie à la pratique : nécessité d'une mise en œuvre rapide des mesures convenues	26
B. Calendrier	27
C. Méthodologie	28
(i) Un processus efficace et inclusif : lancement du projet BEPS OCDE/G20 et implication des pays en développement	28
(ii) Un processus efficient	29
(iii) Consultation des entreprises et de la société civile	29
Références	31
Annexe A. Présentation des actions et du calendrier	33
 Tableaux	
Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action	33
Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier	40

Acronymes et abréviations

BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (<i>Base erosion and profit shifting</i>)
BIAC	Comité consultative économique et industriel auprès de l'OCDE (<i>Business and Industry Advisory Committee</i>)
CAF	Comité des affaires fiscales
ES	Établissement stable
IDE	Investissement direct à l'étranger
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PIB	Produit intérieur brut
TUAC	Commission syndicale consultative auprès de l'OCDE (<i>Trade Union Advisory Committee</i>)
SEC	Sociétés étrangères contrôlées
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
TVA/TPS	Taxe sur la valeur ajoutée/Taxe sur les produits et services

Chapitre 1

Introduction

La mondialisation est bénéfique à nos économies nationales. La mondialisation n'est pas un phénomène nouveau, mais le rythme d'intégration des économies et des marchés nationaux a connu une accélération marquée ces dernières années. La libre circulation du capital et du travail, le transfert des centres de production de pays à coûts élevés vers des pays à faibles coûts, la levée progressive des obstacles aux échanges, les progrès de la technologie et des télécommunications et l'importance croissante de la gestion des risques et de la création, de la production et de l'exploitation de la propriété intellectuelle ont des effets sensibles sur les modalités des activités transnationales. La mondialisation stimule les échanges et accroît les investissements directs étrangers dans de nombreux pays. Par conséquent, elle soutient la croissance, crée des emplois, encourage l'innovation et a permis à des millions de personnes de sortir de la pauvreté.

La mondialisation a un impact sur les régimes nationaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Dès les années 20, la Ligue des Nations a admis que les interactions entre différents systèmes fiscaux nationaux pouvaient déboucher sur une double imposition, avec des conséquences préjudiciables à la croissance et à la prospérité mondiale. Tous les pays conviennent de la nécessité d'éliminer la double imposition et, pour ce faire, d'adopter des règles internationales qui soient claires, prévisibles et porteuses de certitude pour les pouvoirs publics comme pour les entreprises. Dès lors, le droit fiscal international est un pilier essentiel à l'appui de la croissance de l'économie mondiale.

L'intégration de l'économie mondiale a été de pair avec celle des entreprises. Les entreprises multinationales génèrent désormais une fraction élevée du PIB mondial. De même, les transactions internes aux entreprises représentent une proportion croissante du commerce mondial. La mondialisation s'est traduite par le passage de modèles d'activité propres aux différents pays à des modèles mondiaux, fondés sur des organisations dirigées par une décentralisation fonctionnelle et sur des chaînes d'approvisionnement intégrées qui centralisent plusieurs fonctions à un niveau régional ou mondial. En outre,

le poids croissant des services dans l'économie et l'importance grandissante des produits numériques qui peuvent souvent être vendus sur l'Internet permettent désormais aux entreprises d'implanter beaucoup plus facilement de nombreuses activités productives dans des lieux éloignés de l'emplacement physique de leurs clients. Ces phénomènes sont amplifiés par l'aptitude croissante des spécialistes de la planification fiscale à identifier et mettre à profit les possibilités d'arbitrage licites et les limites des pratiques de planification acceptables, permettant aux entreprises multinationales d'adopter avec plus d'assurance des positions fiscales agressives.

Ces évolutions, qui offrent aux multinationales des possibilités d'alléger considérablement leur charge fiscale, ont abouti à une situation tendue dans laquelle les citoyens sont aujourd'hui plus sensibles aux questions d'équité fiscale. Le problème est devenu crucial pour toutes les parties concernées :

- *Les pouvoirs publics sont lésés.* Les pouvoirs publics de nombreux pays doivent faire face à une diminution des recettes alors même que les coûts engagés pour faire respecter la discipline fiscale augmentent. En outre, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) sapent l'intégrité du système fiscal, car le public, les médias et certains contribuables jugent que les faibles taux d'imposition des entreprises sont injustes. Dans les pays en développement, le manque de recettes fiscales entraîne un sous-financement critique de l'investissement public qui pourrait contribuer à promouvoir la croissance économique. Globalement, la répartition des ressources, faussée par des considérations fiscales, n'est plus optimale.
- *Les contribuables sont lésés.* Lorsque les règles fiscales autorisent les entreprises à réduire leur charge fiscale en transférant leurs bénéfices hors des pays ou territoires où elles exercent leurs activités génératrices de revenus, ce sont les autres contribuables de ce même pays ou territoire qui supportent une plus large part de la charge fiscale.
- *Les entreprises sont lésées.* Les entreprises multinationales peuvent être confrontées à un risque élevé en termes de réputation si leur taux effectif d'imposition est jugé trop faible. Dans le même temps, toutes les entreprises n'évaluent pas forcément ce risque de la même manière, et une entreprise qui négligerait d'exploiter les possibilités légales d'alléger sa charge fiscale pourrait se trouver pénalisée face à la concurrence. De même, les entreprises qui exercent leurs activités uniquement à l'échelle nationale, comme les entreprises familiales ou les nouvelles sociétés innovantes, ont du mal à rivaliser avec les multinationales qui peuvent transférer leurs bénéfices à l'étranger pour se soustraire à l'impôt ou en réduire le montant. Les distorsions induites par les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices nuisent à une concurrence loyale.

Chapitre 2

Contexte

La fiscalité est au cœur de la souveraineté nationale, mais l'interaction entre les règles fiscales nationales entraîne parfois des failles et des frictions. Lorsqu'ils conçoivent leurs régimes fiscaux, les États souverains ne prennent pas toujours assez en compte l'effet des règles en vigueur dans d'autres pays. L'interaction d'ensembles indépendants de règles appliquées par des pays souverains engendre des frictions, y compris un risque de double imposition pour les entreprises présentes dans plusieurs pays. Elle génère aussi des failles, lorsque le bénéfice d'une société n'est taxé nulle part, ni dans le pays de la source, ni dans celui de la résidence, ou n'est taxé qu'à un taux nominal. Dans le contexte national, la cohérence est généralement obtenue en appliquant le principe de symétrie : un paiement déductible pour le payeur est généralement imposable entre les mains de son bénéficiaire, sauf si ce paiement est explicitement exonéré. Il n'existe pas de principe de cohérence similaire à l'échelon international, ce qui laisse aux contribuables beaucoup de marge pour procéder à des opérations d'arbitrage, même si les États souverains coopèrent dans un but de cohérence dans un domaine bien particulier, à savoir l'élimination de la double imposition.

Les normes internationales s'efforcent de remédier à ces frictions tout en préservant la souveraineté fiscale, mais des failles persistent. Depuis au moins les années 20, il est admis que les interactions entre différents systèmes fiscaux nationaux peuvent entraîner, dans l'exercice des droits d'imposition, des chevauchements qui peuvent à leur tour déboucher sur une double imposition. Les pays s'emploient depuis longtemps à supprimer cette double imposition afin de minimiser les distorsions des échanges et les obstacles à une croissance économique durable, tout en affirmant leur droit souverain d'établir leurs propres règles fiscales. Il existe donc, entre les systèmes fiscaux de différents pays, des failles et des frictions qui n'ont pas été prises en compte lors de l'élaboration des normes existantes, et qui ne sont pas non plus traitées par les conventions fiscales bilatérales. La mondialisation de l'économie exige que les pays collaborent sur les questions fiscales pour pouvoir sauvegarder leur souveraineté fiscale.

Très souvent, la législation nationale et les conventions existantes régissant l'imposition des bénéfices générés par des activités transnationales donnent de bons résultats et ne favorisent pas les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. La coopération internationale a permis d'arrêter des principes communs et de conclure des milliers de conventions fiscales bilatérales, fondées sur des normes communes, grâce auxquelles il est donc généralement possible d'éviter la double imposition des bénéfices générés par des activités transnationales. La clarté et la prévisibilité sont les piliers fondamentaux de la croissance économique, qu'il est important de préserver en s'inspirant de cette expérience. Néanmoins, il faut s'attaquer aux cas dans lesquels les règles actuelles génèrent des résultats préoccupants du point de vue de politique publique.

Au fil du temps, il s'est avéré que les règles actuelles présentent des faiblesses qui ouvrent la voie à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ces pratiques se rapportent principalement aux circonstances dans lesquelles les interactions entre des règles fiscales différentes débouchent sur une double non-imposition ou sur une imposition insuffisante. Elles recouvrent également les dispositifs utilisés pour aboutir à un impôt nul ou faible en transférant des bénéfices hors des pays dans lesquels se déroulent les activités qui génèrent ces bénéfices. En soi, une fiscalité nulle ou faible n'est pas un problème, mais elle le devient si elle se double de pratiques qui séparent artificiellement le bénéfice imposable des activités qui le génèrent. En d'autres termes, ce qui est préoccupant en matière de politique fiscale est que, du fait de failles dans les interactions entre différents systèmes fiscaux, et parfois en raison de l'application de conventions fiscales bilatérales, les bénéfices générés par des activités transnationales puissent n'être imposés nulle part, ou indûment faiblement imposés.

La progression de l'économie numérique est également source de défis dans le domaine de la fiscalité internationale. L'économie numérique a plusieurs caractéristiques : un recours sans équivalent à des actifs incorporels, l'utilisation massive de données (et notamment de données personnelles), l'adoption généralisée de modèles d'activités à plusieurs faces qui créent de la valeur à partir d'externalités générées par des produits gratuits, et la difficulté de déterminer le pays dans laquelle la valeur est créée. Ces évolutions conduisent à s'interroger sur la manière dont les entreprises de l'économie numérique créent de la valeur et réalisent leurs bénéfices, et sur la façon dont les concepts de source et de résidence peuvent être rattachés à l'économie numérique ou sur la qualification des bénéfices à des fins fiscales. Néanmoins, le fait que de nouveaux modèles d'activité puissent aboutir à une relocalisation des fonctions économiques essentielles résultant dans une répartition différente des droits d'imposition susceptible d'entraîner de faibles prélèvements, n'est pas en soi un indicateur de défaillance du système en vigueur. Il est important d'examiner attentivement comment les entreprises

de l'économie numérique créent de la valeur et réalisent leurs bénéfices pour déterminer si, et dans quelle mesure, il faudrait adapter les règles actuelles pour tenir compte des spécificités de ce secteur et empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

Ces faiblesses menacent le cadre consensuel existant, et les décideurs publics doivent faire preuve d'audace pour éviter que les problèmes ne s'aggravent. L'inaction dans ce domaine aurait vraisemblablement pour conséquences la perte de recettes fiscales pour certains États, 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. De fait, si le Plan d'action ne permet pas d'élaborer des solutions efficaces en temps opportun, certains pays pourraient engager des actions unilatérales en vue de protéger leur base d'imposition, ce qui entraînerait une incertitude inutile et des cas non résolus de double imposition. Il est donc essentiel que les États s'accordent sur les mesures propres à remédier aux faiblesses mentionnées ci-dessus. Comme l'ont souligné les dirigeants du G20, « malgré les difficultés que nous rencontrons tous à l'échelle nationale, nous reconnaissons que le multilatéralisme revêt une importance croissante dans le climat actuel, et demeure notre principal atout pour résoudre les difficultés de l'économie mondiale » (G20, 2012).

Dans un environnement fiscal international en mutation, un certain nombre de pays s'inquiètent de la façon dont les normes internationales, sur lesquelles sont fondées les conventions fiscales bilatérales, répartissent les droits d'imposition entre États de la source et de la résidence. Ce Plan d'action est centré sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Les mesures prises à cette fin permettront de rétablir l'imposition dans l'État de la source et dans celui de la résidence dans un certain nombre de cas où, en l'absence de telles mesures, les bénéfices tirés d'activités transnationales seraient soumis à un taux d'imposition nul ou très faible, mais ces mesures n'ont pas pour objectif direct de modifier les normes internationales existantes relatives à l'attribution des droits d'imposition des bénéfices transnationaux.

Les ministres des Finances du G20 ont demandé à l'OCDE d'élaborer un plan d'action devant apporter des réponses coordonnées et globales au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Plus précisément, ce Plan d'action doit donner aux pays les instruments nationaux et internationaux permettant de mieux aligner les droits d'imposition sur l'activité économique. Comme le demande le récent rapport BEPS, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (OCDE, 2013a), ce Plan d'action (i) définit les mesures nécessaires pour traiter ce problème, (ii) fixe des délais pour l'application de ces mesures, et (iii) détermine les ressources nécessaires ainsi que la méthodologie propre à mettre en œuvre les actions convenues.

Chapitre 3

Plan d'action

Des changements fondamentaux sont requis pour empêcher efficacement la double non-imposition, mais aussi les cas d'imposition faible ou nulle associés à des pratiques qui séparent artificiellement les bénéfiques des activités qui les génèrent. Un certain nombre de mesures peuvent être prises afin de remédier de façon efficace et efficiente aux défaillances des règles actuelles. Ce Plan d'action préconise une révision en profondeur des mécanismes en vigueur et l'adoption de nouvelles approches consensuelles, comprenant des dispositions anti-abus, en vue de prévenir et de combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques :

Il faut concevoir de nouvelles normes internationales afin d'assurer la cohérence du régime d'imposition des bénéfiques des sociétés à l'échelle internationale. Les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfiques peuvent être la conséquence directe de l'existence de lacunes, failles, frictions ou asymétries dans les interactions entre les législations fiscales de différents pays. Les problèmes de cette nature ne sont généralement pas traités par les normes de l'OCDE ou par les dispositions des conventions bilatérales. Il est nécessaire de compléter les normes existantes visant à supprimer la double imposition par des instruments qui empêchent la double non-imposition dans des domaines qui n'étaient auparavant pas couverts par les normes internationales; ces instruments doivent aussi remédier aux cas d'imposition faible ou nulle associés aux pratiques qui séparent artificiellement les bénéfiques imposables des activités qui les génèrent. En outre, les États doivent continuer de coopérer en vue de lutter contre les pratiques fiscales dommageables et la planification fiscale agressive.

Il est nécessaire de réaligner les règles d'imposition sur la substance économique pour rétablir les effets et avantages escomptés des normes internationales, qui n'ont peut-être pas évolué à la même vitesse que les modèles économiques et les progrès technologiques :

- Les conventions fiscales bilatérales sont certes efficaces pour empêcher la double imposition, mais il est à craindre qu'elles soient

souvent incapables d'empêcher la double non-imposition qui résulte d'interactions entre plus de deux pays. En particulier, la participation de pays tiers au cadre bilatéral mis en place par les partenaires conventionnels met à mal les règles existantes, surtout lorsqu'elle passe par des sociétés-écrans qui ont peu ou pas de substance en termes de bureaux, d'actifs corporels ou de salariés.

- Dans le domaine des prix de transfert, les règles doivent être améliorées afin de mettre davantage l'accent sur la création de valeur dans des groupes fortement intégrés, en s'attaquant aux procédés consistant à utiliser des actifs incorporels, des risques, du capital ou d'autres transactions à haut risque dans le but de transférer des bénéfices. Dans le même temps, les États reconnaissent que le passage à un système de répartition forfaitaire n'est pas une solution viable ; par ailleurs, il n'est pas clair si les changements de comportement que les entreprises pourraient adopter en réponse à l'utilisation d'une telle formule pourraient conduire à des décisions d'investissement plus efficaces et fiscalement neutres qu'avec l'approche de l'entité distincte.

Les mesures engagées pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ne peuvent réussir sans un surcroît de transparence, ni sans certitude et prévisibilité pour les entreprises. La disponibilité en temps opportun d'informations complètes et ciblées est indispensable pour permettre aux pouvoirs publics d'identifier rapidement les domaines à risque. Les contrôles fiscaux restent une source essentielle d'informations pertinentes, mais ils se heurtent à un certain nombre de contraintes et à l'absence d'outils pertinents permettant une détection précoce des activités de planification fiscale agressive. Par conséquent, les administrations fiscales n'ont souvent pas accès en temps voulu à des informations complètes et pertinentes sur les stratégies de planification fiscale, et il convient de mettre au point de nouveaux mécanismes pour les obtenir. Dans le même temps, il faut élaborer des mécanismes qui procurent aux entreprises la certitude et la prévisibilité dont elles ont besoin pour prendre leurs décisions d'investissement.

A. Actions

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices posent problème dans le contexte de l'économie numérique, et les actions proposées contribuent à y remédier. Toutefois, certaines particularités de l'économie numérique doivent être prises en compte. Pour ce faire, il faudra analyser en détail les différents modèles économiques, examiner l'environnement des entreprises, en perpétuelle mutation, et mieux comprendre les mécanismes de création de valeur dans ce secteur. En outre, des aspects relatifs à la fiscalité

indirecte doivent aussi être pris en considération. En s'inspirant des autres actions énumérées dans ce Plan, un groupe de réflexion dédié consacré à l'économie numérique sera mis en place.

ACTION 1

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

Identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes, et élaborer des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte. Les aspects à examiner incluent notamment la possibilité, pour une entreprise, d'avoir une présence numérique significative dans l'économie d'un autre pays sans pour autant y être soumise à l'impôt en raison de l'absence de lien au regard des règles internationales en vigueur, l'attribution de la valeur générée par la création de données géo localisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques, la qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques, l'application des règles du pays de la source, et les moyens permettant de garantir le recouvrement effectif de la TVA/TPS en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques ; cette liste n'est pas exhaustive. Ces travaux nécessiteront une analyse approfondie des différents modèles économiques en vigueur dans ce secteur.

(i) Œuvrer à la cohérence internationale de la fiscalité des sociétés

La mondialisation signifie que les politiques nationales, y compris fiscales, ne peuvent pas être conçues d'une manière isolée. La politique fiscale est au cœur de la souveraineté nationale, et chaque pays est libre de concevoir son système fiscal comme il l'entend. Dans le même temps, l'interconnexion croissante des économies nationales met en lumière les failles qui peuvent être générées par les interactions entre les législations fiscales nationales. Il est donc nécessaire de compléter les règles visant à éviter la double imposition par un ensemble entièrement nouveau de normes destinées à établir une cohérence internationale en fiscalité des sociétés.

Quatre problématiques fondamentales ont été identifiées :

Le rapport sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (OCDE, 2013a) appelle à mettre au point « des instruments propres à supprimer ou à neutraliser les effets des montages hybrides et des opérations d'arbitrage ». Les montages hybrides peuvent être utilisés pour obtenir une double non-imposition induite ou un report à long terme de l'impôt, par exemple

en créant deux déductions pour un même emprunt, en générant des déductions sans enregistrement d'un revenu correspondant, ou en utilisant abusivement des régimes de crédit d'impôt étranger ou de privilège d'affiliation. Les règles nationales qui autorisent les contribuables à choisir le régime fiscal de certaines entités nationales ou étrangères peuvent faciliter les montages hybrides. Il est parfois difficile de déterminer quel est le pays qui subit la perte de recettes fiscales, car les lois de chacun des pays concernés ont bien été respectées, mais il y a diminution du montant global de l'impôt payé par toutes les parties concernées, ce qui est préjudiciable à la concurrence, à l'efficacité économique, à la transparence et à l'équité.

ACTION 2

Neutraliser les effets des montages hybrides

Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations relatives à la conception de règles nationales visant à neutraliser les effets (double non-imposition, double déduction, report à long terme, par exemple) d'instruments et d'entités hybrides. Cela peut impliquer les mesures suivantes :

- (i) révisions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour faire en sorte que les instruments et entités hybrides (ainsi que les entités implantées dans deux pays) ne soient pas utilisés pour obtenir indûment les avantages procurés par les conventions;*
- (ii) dispositions légales nationales qui empêchent l'exonération ou la non-comptabilisation de paiements déductibles par leur auteur;*
- (iii) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui n'entre pas dans le calcul du bénéfice de son bénéficiaire (et qui n'est pas soumis à l'impôt en vertu de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées – SEC – ou de règles analogues);*
- (iv) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui est également déductible dans un autre pays; et (v) si nécessaire, orientations sur des principes de coordination ou de départage si plusieurs pays cherchent à appliquer ces règles à une transaction ou à une structure.*

Une attention toute particulière doit être accordée aux interactions entre les modifications possibles de la législation nationale et les dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ces travaux seront coordonnés avec ceux portant sur les règles limitant les déductions d'intérêts, sur les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et sur le chalandage fiscal.

Les règles relatives aux SEC représentent un domaine dans lequel l'OCDE a beaucoup travaillé par le passé. L'un des vecteurs d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices est la possibilité de créer des filiales non résidentes et de faire transiter les bénéfices d'une entreprise résidente par cette filiale non résidente. De nombreux pays se sont dotés de règles relatives aux SEC et d'autres règles anti-report pour parer à ce

problème. Toutefois, dans de nombreux pays, les règles relatives aux SEC ne permettent de lutter que partiellement contre le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Si ces règles conduisent en principe à une comptabilisation du bénéfice dans le pays de résidence de la société-mère effective, elles ont aussi des retombées bénéfiques dans les *pays de la source*, parce que les contribuables sont dissuadés de transférer leurs bénéfices dans un pays tiers, où l'impôt est faible (ou ne sont guère incités à le faire).

ACTION 3

Renforcer les règles relatives aux SEC

Élaborer des recommandations concernant la conception des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, en coordination avec les travaux menés dans d'autres domaines, le cas échéant.

La possibilité de procéder à des paiements déductibles excessifs, tels que les paiements d'intérêts et autres frais financiers, constitue un autre phénomène qui fait craindre des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. La déductibilité des dépenses d'intérêt peut aboutir à une double non-imposition, à la fois sous l'angle de l'investissement entrant et sortant. S'agissant de l'investissement entrant, la déduction des dépenses d'intérêt est problématique si une entité liée faiblement taxée accorde des prêts en vue de permettre à l'émetteur de procéder à des déductions excessives d'intérêt, sans que le détenteur ne comptabilise un revenu d'intérêt correspondant. Il s'ensuit que les paiements d'intérêt sont déduits des bénéfices imposables des sociétés d'exploitation, alors que les revenus d'intérêt sont imposés favorablement, voire exonérés, au niveau du bénéficiaire, si bien que parfois, un groupe peut n'avoir qu'une dette extérieure minime, voire aucune. Du point de vue de l'investissement sortant, une entreprise peut recourir à l'emprunt pour financer la production d'un revenu exonéré ou différé, et réclamer à ce titre la déduction des paiements d'intérêt pour l'exercice en cours, tout en reportant ou en exemptant le revenu correspondant. Par conséquent, les règles relatives à la déductibilité des dépenses d'intérêt doivent tenir compte du fait que le revenu d'intérêt correspondant peut échapper partiellement à l'impôt, et que la dette sous-jacente peut servir à réduire indûment la base d'imposition de l'émetteur ou à financer un revenu différé ou exonéré. On rencontre des risques similaires avec les paiements déductibles au titre d'autres transactions financières, comme les garanties financières ou garanties d'exécution, les instruments dérivés, les sociétés d'assurance captives et autres, notamment dans le contexte des prix de transfert.

ACTION 4

Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers

Élaborer des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts, par exemple le recours à l'emprunt auprès d'une partie liée ou d'une tierce partie en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ou de financer la production d'un revenu exonéré ou différé, et d'autres paiements qui sont économiquement équivalents à des paiements d'intérêts. Les travaux permettront d'évaluer l'efficacité de différents types de limitations. En lien avec les travaux précédents et à l'appui de ces travaux, des instructions relatives aux prix de transfert seront également établies concernant la tarification des transactions financières entre parties liées, qui incluent les garanties financières et garanties de bonne exécution, les instruments dérivés (y compris les produits dérivés internes utilisés dans les opérations intra bancaires), les sociétés d'assurance captives et autres dispositifs d'assurance. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides et aux règles relatives aux SEC.

Les régimes préférentiels restent un domaine à haut risque. En 1998, l'OCDE a publié un rapport (OCDE, 1998) consacré aux pratiques fiscales dommageables, basé en partie sur le constat qu'une « course au moins-disant fiscal » conduirait à terme à des taux d'imposition nuls sur certaines sources mobiles de revenu pour l'ensemble des pays, que cela soit ou non l'objectif poursuivi par tel ou tel pays. S'accorder sur un ensemble de règles communes pourrait aider les pays à préserver leur souveraineté en matière fiscale. Les préoccupations sous-jacentes exprimées dans le rapport de 1998 concernant la « course au moins-disant » pour la base mobile de l'impôt sur le revenu sont aussi pertinentes aujourd'hui qu'il y a 15 ans. Néanmoins, ce phénomène prend désormais moins souvent la forme du cantonnement traditionnel et davantage celle de baisses généralisées du taux de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés grevant certains types de revenu (comme celui généré par des activités financières ou par la fourniture d'actifs incorporels). Le rapport relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires (OCDE, 2013a) appelle à la formulation de propositions visant à élaborer « des solutions permettant de lutter plus efficacement contre les régimes dommageables, en prenant également en compte des facteurs tels que la transparence et la substance ». Pour atteindre cet objectif, les travaux du Forum sur les pratiques fiscales dommageables seront recadrés en vue d'élaborer des solutions plus efficaces.

ACTION 5

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

Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.

(ii) Faire en sorte que les normes internationales puissent de nouveau s'appliquer pleinement et produisent tous leurs effets

Les règles actuelles fonctionnent bien dans la plupart des cas, mais elles doivent être adaptées en vue d'empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices qui résultent des interactions entre plusieurs pays et de tenir pleinement compte des chaînes de valeur mondiales. L'interposition de pays tiers dans le cadre bilatéral établi par des partenaires conventionnels a conduit à l'émergence de mécanismes tels que l'utilisation de filiales faiblement imposées d'une entreprise étrangère ou de sociétés-relais, ou encore le transfert artificiel de bénéfices par le biais d'accords de prix de transfert. Les chiffres de l'IDE montrent à quel point certains régimes sont utilisés pour déplacer des investissements ou des prêts intra groupe d'un pays vers un autre par le biais de sociétés-relais. Pour que les conventions bilatérales continuent de produire les effets voulus, il convient de modifier les règles afin de faire face à l'interposition de multiples entités juridiques entre le pays de la résidence et le pays de la source.

Les règles fiscales nationales et internationales existantes doivent être modifiées afin d'aligner plus étroitement la répartition du revenu sur l'activité économique qui génère ce revenu :

L'utilisation abusive des conventions fiscales est l'un des principaux vecteurs des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Les Commentaires relatifs à l'article 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE contiennent déjà un certain nombre d'exemples de dispositions qui pourraient permettre de s'attaquer au chalandage fiscal et aux autres cas d'usage abusif des conventions susceptible d'aboutir à une double non-imposition

de l'impôt. De strictes clauses anti-abus des conventions associées à l'exercice des droits d'imposition prévus par la législation nationale contribueront à rétablir l'imposition dans le pays de la source dans un certain nombre de cas.

ACTION 6

Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas. On s'efforcera également de préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et de cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides.

La définition d'un établissement stable (ES) doit être mise à jour afin d'empêcher les abus. Dans de nombreux pays, l'interprétation des règles conventionnelles relatives à un agent constituant un établissement stable implique que des contrats régissant la vente de biens appartenant à une entreprise étrangère peuvent être négociés et conclus dans un pays par les vendeurs d'une filiale locale de cette entreprise étrangère, sans que les bénéfices générés par ces ventes ne soient imposables au même taux que si ces ventes étaient réalisées par un distributeur. Très souvent, cette faculté conduit les entreprises à remplacer des accords en vertu desquels la filiale locale intervenait traditionnellement comme distributeur par des « accords de commissionnaire » entraînant un transfert de bénéfices hors du pays où les ventes ont lieu, sans qu'il y ait modification substantielle des fonctions accomplies dans ce pays. De la même manière, les entreprises multinationales peuvent fragmenter artificiellement leurs activités entre des entités multiples afin de pouvoir prétendre à l'exception au statut d'établissement stable prévue en cas d'activités de caractère préparatoire ou auxiliaire.

ACTION 7

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

Modifier la définition de l'ES de manière à empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement à ce statut, dans l'optique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, notamment par l'utilisation d'accords de commissionnaire et le recours aux exemptions dont bénéficient des activités spécifiques. Les travaux sur ces questions devront également traiter les aspects connexes liés à l'attribution des bénéfices.

Le calcul des prix de transfert et l'application du principe de pleine concurrence constituent un enjeu majeur. Les règles d'établissement des prix de transfert servent à répartir un bénéfice généré par une entreprise multinationale entre les pays dans lesquels elle exerce des activités. Très souvent, les règles existantes sur les prix de transfert, basées sur le principe de pleine concurrence, garantissent une répartition efficace et efficiente des bénéfices d'entreprises multinationales entre juridictions fiscales. Néanmoins, il peut arriver que des multinationales utilisent et/ou détournent ces règles afin de séparer des bénéfices des activités économiques qui les génèrent et de les transférer dans des pays à faible fiscalité. Ces pratiques s'appuient le plus souvent sur différents mécanismes : transfert d'actifs incorporels et d'autres actifs mobiles pour une contrepartie inférieure à leur valeur réelle, surcapitalisation d'entreprises du groupe faiblement taxées, ou attribution contractuelle du risque à des pays à fiscalité faible à la faveur de transactions dans lesquelles des parties indépendantes ne s'engageraient sans doute pas.

On suggère parfois d'utiliser d'autres systèmes de répartition des bénéfices, notamment ceux basés sur l'application d'une formule. Toutefois, eu égard à l'importance d'une action concertée et aux difficultés pratiques de mettre tous les pays d'accord sur les modalités détaillées d'un nouveau système et sur sa mise en œuvre, la meilleure solution consiste non pas à remplacer le système actuel d'établissement des prix de transfert, mais à remédier aux insuffisances du système existant, notamment en ce qui concerne les revenus liés aux actifs incorporels, aux risques et à la surcapitalisation. Néanmoins, il peut être nécessaire d'élaborer des mesures spéciales, entrant ou non dans le champ d'application du principe de pleine concurrence, pour traiter les problèmes posés par les actifs incorporels, les risques et la surcapitalisation.

ACTIONS 8, 9 et 10

Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur

Action 8 – Actifs incorporels

Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe, ce qui implique de prendre les mesures suivantes :

- (i) adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels;*
- (ii) faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation de actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur (et pas indépendamment de cette création de valeur);*
- (iii) élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts de actifs incorporels difficiles à valoriser; et*
- (iv) mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts.*

Action 9 – Risques et capital

Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert de risques entre membres d'un même groupe ou de l'attribution d'une fraction excessive du capital aux membres de ce groupe. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales qui empêchent qu'une entité perçoive des revenus inappropriés du seul fait qu'elle s'est contractuellement engagée à assumer des risques ou à apporter du capital. Les règles à définir devront également imposer que les revenus soient proportionnels à la création de valeur. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs aux déductions des paiements d'intérêts et d'autres frais financiers.

Action 10 – Autres transactions à haut risque

Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais de transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas, ou ne s'engageraient que rarement. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales visant à : (i) préciser les circonstances dans lesquelles des transactions peuvent être requalifiées; (ii) clarifier l'application des méthodes d'établissement des prix de transfert, notamment celles fondées sur le partage des bénéfices, dans le contexte des chaînes de valeur mondiales; et (iii) se prémunir contre les types les plus fréquents de paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les frais de gestion et les dépenses du siège.

(iii) Assurer la transparence tout en encourageant une certitude et une lisibilité accrues

Empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices implique d'établir la transparence à différents niveaux. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale a certes accompli des progrès sur le plan de la transparence, mais une approche plus globale s'impose lorsqu'il s'agit de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, ce qui implique plus de transparence sur tous les fronts. Il faut améliorer la collecte de données sur ce problème. Les contribuables devraient fournir des informations plus spécifiques sur leurs stratégies de planification fiscale, et les obligations en matière de documentation des prix de transfert devraient être moins contraignantes et mieux ciblées.

Il est impératif d'améliorer la disponibilité et l'analyse des données relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, et notamment de suivre la mise en œuvre du Plan d'action. Selon le rapport relatif à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (OCDE, 2013a), plusieurs études et données montrent qu'un découplage croissant s'opère entre le lieu où les entreprises exercent leurs activités et investissent, d'une part, et le lieu où les bénéfices sont déclarés à des fins fiscales, d'autre part. Le rapport indique également que des travaux supplémentaires doivent être entrepris afin d'évaluer ces études, de mesurer l'ampleur et les effets des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices, ainsi que l'impact des mesures prises au titre du Plan d'action pour combattre ces pratiques. Il s'agira de recourir à des techniques axées sur les résultats permettant de déterminer dans quelle mesure la répartition du revenu entre pays est déconnectée des activités créatrices de valeur, ainsi qu'aux techniques permettant d'étudier les aspects spécifiques mentionnés dans le Plan d'action. Par conséquent, il est important d'identifier le type de données que les contribuables doivent communiquer à l'administration fiscale, ainsi que les méthodologies qui peuvent être employées pour analyser ces données, et d'estimer les conséquences économiques probables des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices, ainsi que l'impact des mesures prises pour les combattre.

ACTION 11

Mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier

Élaborer des recommandations concernant les indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, et évaluer en permanence l'efficacité et l'effet économique des actions engagées pour lutter contre ce phénomène. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de réaliser une analyse économique de l'ampleur et de l'impact de ce phénomène (et d'en mesurer les retombées dans les différents pays) ainsi que de l'effet des mesures prises pour y remédier. Il faudra également passer en revue tout un éventail de sources de données existantes, d'identifier de nouvelles catégories de données à collecter, et d'élaborer des méthodes faisant intervenir des données agrégées (sur l'IDE et la balance des paiements, par exemple) et des micro données (provenant d'états financiers et de déclarations d'impôt, par exemple), en tenant compte de la nécessité de respecter la confidentialité du contribuable et des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises.

La transparence doit également s'appliquer à certaines stratégies et transactions de planification fiscale. Les administrations fiscales ont difficilement accès à des informations complètes et pertinentes sur les stratégies de planification fiscale. Or, la disponibilité en temps opportun d'informations ciblées et exhaustives est essentielle pour permettre aux pouvoirs publics de repérer rapidement les domaines à risque. Les vérifications restent une source essentielle d'informations pertinentes, mais elles se heurtent à un certain nombre de contraintes, comme l'absence d'outils de détection précoce des techniques de planification fiscale agressive. Des mesures de nature à améliorer la communication d'informations sur les risques fiscaux pour les administrations et les responsables de la politique fiscale (« initiatives relatives à la déclaration d'informations ») peuvent combler cette lacune. D'autres mesures potentiellement utiles incluent les programmes de discipline volontaire entre contribuables et administrations fiscales (voir OCDE, 2013b).

ACTION 12

Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive

Élaborer des recommandations relatives à la conception de règles de déclaration obligatoire des transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif, en tenant compte des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises, et en s'inspirant de l'expérience du nombre croissant de pays dotés de telles règles. L'organisation des travaux doit être suffisamment souple pour garantir une cohérence maximale tout en prenant en considération les besoins et risques propres à chaque pays. L'accent sera mis sur les montages fiscaux internationaux, en s'efforçant de parvenir à une définition large du concept d'« avantage fiscal » qui puisse englober ces transactions. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs à la discipline volontaire. Il s'agira aussi de concevoir et de mettre en place des modèles améliorés de partage de l'information entre administrations sur les montages fiscaux internationaux.

La transparence concerne aussi à l'établissement des prix de transfert et aux analyses de la chaîne de valeur. L'asymétrie de l'information entre contribuables et services fiscaux constitue l'un des principaux écueils à une bonne administration des règles relatives aux prix de transfert. Cette asymétrie peut saper l'application du principe de pleine concurrence et augmenter les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Dans de nombreux pays, les administrations fiscales n'ont guère les moyens d'acquérir une vision « globale » de la chaîne de valeur mondiale d'un contribuable. En outre, des différences d'approche concernant les obligations de documentation des prix de transfert entraînent des coûts administratifs

non négligeables pour les entreprises. À cet égard, il est important de communiquer à l'administration fiscale des informations adéquates sur les fonctions pertinentes exercées par d'autres membres du groupe multinational concernant les services et autres transactions intragroupe.

ACTION 13

Réexaminer la documentation des prix de transfert

Élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à tous les pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun.

Les mesures engagées pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices doivent être complétées par des dispositions garantissant la certitude et la lisibilité pour les entreprises. Les efforts pour améliorer l'efficacité de la procédure amiable viendront appuyer utilement les travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. L'interprétation et l'application de règles nouvelles issues des travaux décrits ci-dessus pourraient générer une incertitude qu'il convient de réduire le plus possible. Par conséquent, on s'efforcera de déterminer et de lever les obstacles qui empêchent les pays de résoudre les différends relatifs aux conventions en utilisant la procédure amiable. Il faudra aussi envisager de compléter les dispositions relatives à la procédure amiable qui figurent dans les conventions fiscales par une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante.

ACTION 14

Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Trouver des solutions pour lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions en utilisant la procédure amiable, y compris le fait que la plupart des conventions ne contiennent pas de disposition relative à l'arbitrage et que l'accès à la procédure amiable et à l'arbitrage peut être refusé dans certains cas.

(iv) De la théorie à la pratique : nécessité d'une mise en œuvre rapide des mesures convenues

Il convient de réfléchir à des modalités innovantes de mise en œuvre des mesures décidées dans le Plan d'action. L'application des mesures prévues dans ce Plan d'action produira un certain nombre d'effets. Certaines actions aboutiront probablement à recommander l'introduction de dispositions particulières dans les législations nationales, ainsi qu'à modifier les Commentaires relatifs au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et les Principes applicables en matière de prix de transfert. D'autres auront vraisemblablement pour effet de modifier le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE proprement dit. C'est par exemple le cas avec l'introduction d'une disposition contre l'utilisation abusive des conventions, la révision de la définition d'un établissement stable, la modification des dispositions relatives aux prix de transfert et l'adoption de dispositions relatives aux montages hybrides dans les conventions fiscales. Pour être applicables, les modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE nécessitent une révision des conventions fiscales bilatérales. Si l'on procède convention par convention, le processus pourrait être très fastidieux compte tenu du grand nombre de conventions en vigueur, surtout si les pays se lancent dans des renégociations globales de leurs conventions fiscales bilatérales. C'est pourquoi l'élaboration d'un instrument multilatéral permettant de modifier les conventions bilatérales constitue une voie prometteuse.

ACTION 15

Élaborer un instrument multilatéral

Analyser les questions de droit fiscal et de droit public international que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral permettant aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures arrêtées lors des travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires, et de modifier les conventions fiscales bilatérales. À partir de cette analyse, les parties intéressées mettront au point un instrument multilatéral visant à aborder les questions de fiscalité internationale dans une optique nouvelle, qui tienne compte des transformations rapides de l'économie mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution.

B. Calendrier

S'attaquer rapidement à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires est un impératif pour la plupart des pays, ne serait-ce que pour éviter que l'actuel cadre consensuel se délite. Le rythme du projet doit être rapide afin que des actions concrètes soient engagées

promptement. Parallèlement, les pouvoirs publics ont besoin de temps pour mener à bien les travaux techniques nécessaires et forger un large consensus autour du projet. Dans ce contexte, il est prévu que le Plan d'action soit déployé pour l'essentiel en deux ans, en sachant que certaines mesures seront prises plus rapidement, les travaux ayant déjà bien avancé, tandis que d'autres s'inscriront dans un horizon plus lointain :

- Parmi les actions qui seront probablement accomplies dans un délai de *12 à 18 mois* figurent celles concernant les montages hybrides, l'utilisation abusive des conventions, les aspects des actifs incorporels touchant aux prix de transfert, les obligations de documentation des prix de transfert, la préparation d'un rapport qui recense les problèmes posés par l'économie numérique et les mesures possibles pour y répondre, ainsi qu'une partie des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables.
- Les actions à mener dans un délai de *deux ans* portent sur les règles relatives aux SEC, la déductibilité des intérêts, l'évitement artificiel du statut d'établissement stable, les aspects des actifs incorporels touchant aux prix de transfert, l'utilisation des risques, du capital et d'autres transactions à haut risque, une partie des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables, la collecte de données, les règles de déclaration obligatoire et le règlement des différends.
- Les actions dont la mise en œuvre pourrait prendre *plus de deux ans* comprennent les aspects des transactions financières touchant aux prix de transfert, une partie des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables et l'élaboration d'un instrument multilatéral visant à modifier rapidement les conventions bilatérales. Bien que ces actions soient considérées comme des éléments fondamentaux du Plan d'action, il est admis que les travaux correspondants passeront par différentes étapes, à commencer par une analyse approfondie des problématiques.

L'annexe A contient des tableaux qui résument les différentes actions et qui indiquent le calendrier prévu pour leur réalisation.

C. Méthodologie

Le projet relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices marque un tournant dans l'histoire de la coopération internationale en matière fiscale. Face aux menaces qui pèsent sur le cadre consensuel existant, il est essentiel d'élaborer une méthodologie qui puisse à la fois garantir que les travaux soient efficaces et englobent tous les acteurs

concernés, tenir compte du point de vue des pays en développement et bénéficier des contributions des entreprises et de la société civile en général.

(i) Un processus efficace et inclusif : lancement du projet BEPS OCDE/G20 et implication des pays en développement

La mise en œuvre des mesures prévues dans ce Plan d'action nécessite d'établir un processus efficace et complet qui associe tous les acteurs concernés. À cette fin, et pour favoriser une participation accrue de grandes économies non membres de l'OCDE, le « Projet BEPS » sera lancé. Compte tenu de l'intérêt marqué et du soutien exprimé par le G20 à diverses occasions, il est proposé d'inviter les pays du G20 intéressés qui ne sont pas membres de l'OCDE à prendre part au projet en qualité d'Associés, sur un pied d'égalité avec les membres de l'OCDE (y compris au niveau des organes subsidiaires impliqués dans les travaux BEPS), et il est attendu d'eux qu'ils s'associent aux résultats du Projet. D'autres pays non membres pourraient être invités ponctuellement à participer en tant qu'Invités.

Les pays en développement connaissent eux aussi des problèmes liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, bien qu'ils puissent se manifester différemment du fait des particularités de leur cadre juridique et administratif. Les Nations Unies participent aux travaux de l'OCDE dans le domaine de la fiscalité et apporteront certainement un éclairage utile sur les préoccupations que nourrissent les pays en développement. Le Groupe de travail sur la fiscalité et le développement et le Programme de relations mondiales de l'OCDE constitueront une enceinte utile pour examiner les problèmes posés par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans les pays en développement et envisager des solutions avec l'ensemble des parties prenantes. Enfin, des mécanismes existants, tels que les Forums mondiaux sur les conventions fiscales, les prix de transfert, la TVA et la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale, seront tous mis à profit pour associer tous les pays aux discussions sur les solutions techniques possibles.

(ii) Un processus efficient

Les responsables politiques de la plupart des pays nourrissent des attentes très élevées, et les résultats ainsi que l'impact des travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices doivent être à la hauteur de ces attentes. Le Projet BEPS s'appuiera sur les compétences du Comité des affaires fiscales (CAF) et de ses organes subsidiaires. Les pratiques de ces organes subsidiaires sont certes bien adaptées à l'élaboration d'un consensus pour les travaux habituels, mais elles nécessitent certains ajustements pour pouvoir produire des résultats dans les délais fixés. Il est

donc nécessaire de trouver les moyens d'agir vite sans compromettre le consensus. Chaque organe subsidiaire devra réfléchir aux moyens de parvenir à un consensus le plus rapidement possible. Cela peut impliquer par exemple de mettre en place des groupes d'étude pour les actions dont il est responsable. Chaque groupe d'étude pourrait se composer d'un nombre relativement restreint de délégués, et serait dirigé par un pays qui jouerait un rôle de coordination. Les groupes travailleraient activement entre chaque réunion de l'organe subsidiaire concerné, en utilisant des méthodes de travail à distance et en réduisant au maximum les réunions physiques, afin d'élaborer des projets qui seraient soumis à l'organe subsidiaire pour approbation.

(iii) Consultation des entreprises et de la société civile

Il est également essentiel de consulter des acteurs n'appartenant pas à la sphère publique. Des représentants d'entreprises et de la société civile seront ainsi invités à commenter les différentes propositions élaborées au cours des travaux. L'OCDE s'appuie sur le Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC) et sur la Commission syndicale consultative auprès de l'OCDE (TUAC) pour structurer ses relations avec la société civile. Des organisations non gouvernementales, des cellules de réflexion et des universitaires seront également consultés. Les travaux de l'OCDE sur les différents points du Plan d'action continueront de faire intervenir un processus de consultation inclusif et transparent, et un dialogue de haut niveau avec toutes les parties intéressées sera organisé tous les ans.

Références

- G20 (2012), *Déclaration des dirigeants du G20*, Los Cabos, Mexique, 18-19 juin, www.diplomatie.gouv.fr/fr/IMG/pdf/12-1268-declaration_G20_Los_Cabos_cle82ebc5.pdf.
- OCDE (2013a), *Lutter contre la base d'érosion et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris. doi : [10.1787/9789264192904-fr](https://doi.org/10.1787/9789264192904-fr).
- OCDE (2013b), *Co-operative Compliance : A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, by the Forum on Tax Administration*, Éditions OCDE, Paris. doi : [10.1787/9789264200852-en](https://doi.org/10.1787/9789264200852-en).
- OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*, Éditions OCDE, Paris. doi : [10.1787/9789264262942-fr](https://doi.org/10.1787/9789264262942-fr).

Annexe A

Présentation des actions et du calendrier

Cette annexe contient des tableaux qui résument le calendrier prévu pour chacune des actions figurant dans le Plan d'action.

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
1 – Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique	<i>Identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes, et élaborer des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte. Les aspects à examiner incluent notamment la possibilité, pour une entreprise, d'avoir une présence numérique significative dans l'économie d'un autre pays sans pour autant y être soumise à l'impôt en raison de l'absence de lien au regard des règles internationales en vigueur, l'attribution de la valeur générée par la création de données géo localisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques, la qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques, l'application des règles du pays de la source, et les moyens permettant de garantir le recouvrement effectif de la TVA/TPS en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques; cette liste n'est pas exhaustive. Ces travaux nécessiteront une analyse approfondie des différents modèles économiques en vigueur dans ce secteur.</i>	Rapport recensant les principaux problèmes posés par l'économie numérique et les mesures permettant de les résoudre	Septembre 2014

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action (suite)

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
2 – Neutraliser les effets des montages hybrides	<p>Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations relatives à la conception de règles nationales visant à neutraliser les effets (double non-imposition, double déduction, report à long terme, par exemple) d'instruments et d'entités hybrides. Cela peut impliquer les mesures suivantes : (i) révisions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour faire en sorte que les instruments et entités hybrides (ainsi que les entités implantées dans deux pays) ne soient pas utilisés pour obtenir indûment les avantages procurés par les conventions ; (ii) dispositions légales nationales qui empêchent l'exonération ou la non-comptabilisation de paiements déductibles par leur auteur ; (iii) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui n'entre pas dans le calcul du bénéfice de son bénéficiaire (et qui n'est pas soumis à l'impôt en vertu de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées – SEC – ou de règles analogues) ; (iv) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui est également déductible dans un autre pays ; et (v) si nécessaire, orientations sur des principes de coordination ou de déparage si plusieurs pays tentent d'appliquer ces règles à une transaction ou à une structure. Une attention toute particulière doit être accordée aux interactions entre les modifications possibles de la législation nationale et les dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ces travaux seront coordonnés avec ceux portant sur les règles limitant les déductions d'intérêts, sur les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et sur le chalandage fiscal.</p>	<p>Modifications du Modèle de Convention fiscale</p> <p>Recommandations concernant la conception de règles nationales</p>	<p>Septembre 2014</p> <p>Septembre 2014</p>
3 – Renforcer les règles relatives aux SEC	<p>Élaborer des recommandations concernant la conception des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, en coordination avec les travaux menés dans d'autres domaines, le cas échéant.</p>	<p>Recommandations concernant la conception de règles nationales</p>	<p>Septembre 2015</p>

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action (suite)

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
4 – Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers	Élaborer des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts, par exemple le recours à l'emprunt auprès d'une partie liée ou d'une tierce partie en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ou de financer la production d'un revenu exonéré ou différé, et d'autres paiements qui sont économiquement équivalents à des paiements d'intérêts. Les travaux permettront d'évaluer l'efficacité de différents types de limitations. En lien avec les travaux précédents et à l'appui de ces travaux, des instructions relatives aux prix de transfert seront également établies concernant la tarification des transactions financières entre parties liées, qui incluent les garanties financières et garanties de bonne exécution, les instruments dérivés (y compris les produits dérivés internes utilisés dans les opérations intra bancaires), les sociétés d'assurance captives et autres dispositifs d'assurance. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides et aux règles relatives aux SEC.	Recommandations concernant la conception de règles nationales Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert	Septembre 2015 Décembre 2015
5 – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance	Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir une activité substantielle pour l'instauration d'un régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.	Finalisation de l'examen des régimes en vigueur dans les pays membres Stratégie visant à accroître la participation des économies non membres de l'OCDE Révision des critères existants	Septembre 2014 Septembre 2015 Décembre 2015

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action (suite)

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
6 – Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales	<i>Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés dans des circonstances inappropriées. Des travaux seront aussi mener pour clarifier que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et identifier les considérations de politique fiscale que les pays devraient, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides.</i>	Modifications du Modèle de Convention fiscale Recommandations concernant la conception de règles nationales	Septembre 2014 Septembre 2014
7 – Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable	<i>Modifier la définition de l'ES de manière à empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement à ce statut, dans l'optique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, notamment par l'utilisation d'accords de commissionnaire et le recours aux exemptions dont bénéficient des activités spécifiques. Les travaux sur ces questions devront également traiter les aspects connexes liés à l'attribution des bénéfices.</i>	Modifications du Modèle de Convention fiscale	Septembre 2015
8 – Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Actifs incorporels	<i>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe, ce qui implique de prendre les mesures suivantes : (i) adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels; (ii) faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation d'actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur (et pas indépendamment de cette création de valeur); (iii) élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser; et (iv) mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts.</i>	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale	Septembre 2014 Septembre 2015

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action (suite)

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
9 – Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Risques et capital	<p><i>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert de risques entre membres d'un même groupe ou de l'attribution d'une fraction excessive du capital aux membres de ce groupe. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales qui empêchent qu'une entité perçoive des revenus inappropriés du seul fait qu'elle s'est contractuellement engagée à assumer des risques ou à apporter du capital. Les règles à définir devront également imposer que les revenus soient proportionnels à la création de valeur. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs aux déductions des paiements d'intérêts et d'autres frais financiers.</i></p>	<p>Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale</p>	<p>Septembre 2015</p>
10 – Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Autres transactions à haut risque	<p><i>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais de transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas, ou ne s'engageraient que rarement. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales visant à : (i) préciser les circonstances dans lesquelles des transactions peuvent être requalifiées; (ii) clarifier l'application des méthodes d'établissement des prix de transfert, notamment celles fondées sur le partage des bénéfices, dans le contexte des chaînes de valeur mondiales; et (iii) se prémunir contre les types les plus fréquents de paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les frais de gestion et les dépenses du siège.</i></p>	<p>Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale</p>	<p>Septembre 2015</p>

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action (suite)

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
11 – Mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier	<i>Élaborer des recommandations concernant les indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, et évaluer en permanence l'efficacité et l'effet économique des actions engagées pour lutter contre ce phénomène. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de réaliser une analyse économique de l'ampleur et de l'impact de ce phénomène (et d'en mesurer les retombées dans les différents pays) ainsi que de l'effet des mesures prises pour y remédier. Il faudra également passer en revue tout un éventail de sources de données existantes, identifier de nouvelles catégories de données à collecter, et élaborer des méthodes faisant intervenir des données agrégées (sur l'IDE et la balance des paiements, par exemple) et des micro données (provenant d'états financiers et de déclarations d'impôt, par exemple), en tenant compte de la nécessité de respecter la confidentialité du contribuable et des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises.</i>	Recommandations concernant les données à collecter et les méthodes d'analyse	Septembre 2015
12 – Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive	<i>Élaborer des recommandations relatives à la conception de règles de déclaration obligatoire des transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif, en tenant compte des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises, et en s'inspirant de l'expérience du nombre croissant de pays dotés de telles règles. L'organisation des travaux doit être suffisamment souple pour garantir une cohérence maximale tout en prenant en considération les besoins et risques propres à chaque pays. L'accent sera mis sur les montages fiscaux internationaux, en s'efforçant de parvenir à une définition large du concept d'« avantage fiscal » qui puisse englober ces transactions. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs à la discipline volontaire. Il s'agira aussi de concevoir et de mettre en place des modèles améliorés de partage de l'information entre administrations sur les montages fiscaux internationaux.</i>	Recommandations concernant la conception de règles nationales	Septembre 2015

Tableau A.1. Synthèse du Plan d'action BEPS par action (suite)

Action	Description	Résultat attendu	Calendrier
13 – Réexaminer la documentation des prix de transfert	<i>Élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à l'ensemble des pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun.</i>	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et recommandations concernant la conception de règles nationales	Septembre 2014
14 – Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends	<i>Trouver des solutions pour lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions en utilisant la procédure amiable, y compris le fait que la plupart des conventions ne contiennent pas de disposition relative à l'arbitrage et que l'accès à la procédure amiable et à l'arbitrage peut être refusé dans certains cas.</i>	Modifications du Modèle de Convention fiscale	Septembre 2015
15 – Élaborer un instrument multilatéral	<i>Analyser les questions de droit fiscal et de droit public international que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral permettant aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures arrêtées lors des travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, et de modifier les conventions fiscales bilatérales. À partir de cette analyse, les parties intéressées mettront au point un instrument multilatéral visant fournir une approche innovante des questions de fiscalité internationale, qui tienne compte des transformations rapides de l'économie mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution.</i>	Rapport recensant les questions pertinentes de droit fiscal et de droit public international Élaboration d'un instrument multilatéral	Septembre 2014 Décembre 2015

Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier

D'ICI SEPTEMBRE 2014	
Action	Description
<p>Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique</p>	<p>Identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes, et élaborer des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte. Les aspects à examiner incluent notamment la possibilité, pour une entreprise, d'avoir une présence numérique significative dans l'économie d'un autre pays sans pour autant y être soumise à l'impôt en raison de l'absence de lien au regard des règles internationales en vigueur, l'attribution de la valeur générée par la création de données géo localisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques, la qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques, l'application des règles du pays de la source, et les moyens permettant de garantir le recouvrement effectif de la TVA/TPS en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques; cette liste n'est pas exhaustive. Ces travaux nécessiteront une analyse approfondie des différents modèles économiques en vigueur dans ce secteur.</p>
<p>Neutraliser les effets des montages hybrides</p>	<p>Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations relatives à la conception de règles nationales visant à neutraliser les effets (double non-imposition, double déduction, report à long terme, par exemple) d'instruments et d'entités hybrides. Cela peut impliquer les mesures suivantes : (i) révisions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour faire en sorte que les instruments et entités hybrides (ainsi que les entités implantées dans deux pays) ne soient pas utilisés pour obtenir indûment les avantages procurés par les conventions; (ii) dispositions légales nationales qui empêchent l'exonération ou la non-comptabilisation de paiements déductibles par leur auteur; (iii) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui n'entre pas dans le calcul du bénéfice de son bénéficiaire (et qui n'est pas soumis à l'impôt en vertu de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées – SEC – ou de règles analogues); (iv) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui est également déductible dans un autre pays; et (v) si nécessaire, orientations sur des principes de coordination ou de dédoublement si plusieurs pays tentent d'appliquer ces règles à une transaction ou à une structure. Une attention toute particulière doit être accordée aux interactions entre les modifications possibles de la législation nationale et les dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ces travaux seront coordonnés avec ceux portant sur les règles limitant les déductions d'intérêts, sur les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et sur le chalandage fiscal.</p>
	<p>Résultat attendu</p> <p>Rapport recensant les principaux problèmes posés par l'économie numérique et les mesures permettant de les résoudre</p> <p>Modifications du Modèle de Convention fiscale</p> <p>Recommandations concernant la conception de règles nationales</p>

Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier (suite)

D'ICI SEPTEMBRE 2014		Résultat attendu
Action	Description	
Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance – phase 1	Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir motiver une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.	Finalisation de l'examen des régimes en vigueur dans les pays membres
Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales	Elaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas. On s'efforcera également de préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et de cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides.	Modifications du Modèle de Convention fiscale Recommandations concernant la conception de règles nationales
Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Actifs incorporels – phase 1	Elaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe, ce qui implique de prendre les mesures suivantes : (i) adopter une définition large et clairement délimitée d'actifs incorporels ; (ii) faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation d'actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur (et pas indépendamment de cette création de valeur) ; (iii) élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser ; et (iv) mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts.	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale
Réexaminer la documentation des prix de transfert	Elaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à l'ensemble des pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun.	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et recommandations concernant la conception de règles nationales

Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier (suite)

D'ICI SEPTEMBRE 2014		Résultat attendu
Action	Description	
Élaborer un instrument multilatéral – phase 1	Analyser les questions de droit fiscal et de droit public international que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral permettant aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures arrêtées lors des travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, et de modifier les conventions fiscales bilatérales. À partir de cette analyse, les parties intéressées mettront au point un instrument multilatéral visant à aborder les questions de fiscalité internationale dans une optique nouvelle, qui tienne compte des transformations rapides de l'économie mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution.	Rapport recensant les questions pertinentes de droit fiscal et de droit public international
D'ICI SEPTEMBRE 2015		Résultat attendu
Action	Description	
Renforcer les règles relatives aux SEC	Élaborer des recommandations concernant la conception des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, en coordination avec les travaux menés dans d'autres domaines, le cas échéant.	Recommandations concernant la conception de règles nationales
Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers	Élaborer des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts, par exemple le recours à l'emprunt auprès d'une partie liée ou d'une tierce partie en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ou de financer la production d'un revenu exonéré ou différé, et d'autres paiements qui sont économiquement équivalents à des paiements d'intérêts. Les travaux permettront d'évaluer l'efficacité de différents types de limitations. En lien avec les travaux précédents et à l'appui de ces travaux, des instructions relatives aux prix de transfert seront également établies concernant la tarification des transactions financières entre parties liées, qui incluent les garanties financières et garanties de bonne exécution, les instruments dérivés (y compris les produits dérivés internes utilisés dans les opérations intrabancaires), les sociétés d'assurance captives et autres dispositifs d'assurance. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides et aux règles relatives aux SEC.	Recommandations concernant la conception de règles nationales
Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance – phase 2	Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir motiver une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.	Stratégie visant à accroître la participation des économies non membres de l'OCDE

Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier (suite)

D'ICI SEPTEMBRE 2015		Résultat attendu
Action	Description	
Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable	<i>Modifier la définition de l'ES de manière à empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement à ce statut, dans l'optique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, notamment par l'utilisation d'accords de commissionnaire et le recours aux exemptions dont bénéficient des activités spécifiques. Les travaux sur ces questions devront également traiter les aspects connexes liés à l'attribution des bénéfices.</i>	Modifications du Modèle de Convention fiscale
Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Actifs incorporels – phase 2	<i>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe, ce qui implique de prendre les mesures suivantes : (i) adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels; (ii) faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation d'actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur (et pas indépendamment de cette création de valeur); (iii) élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser; et (iv) mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts.</i>	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale
Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Risques et capital	<i>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert de risques entre membres d'un même groupe ou de l'attribution d'une fraction excessive du capital aux membres de ce groupe. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales qui empêchent qu'une entité perçoive des revenus inappropriés du seul fait qu'elle s'est contractuellement engagée à assumer des risques ou à apporter du capital. Les règles à définir devront également imposer que les revenus soient proportionnels à la création de valeur. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs aux déductions des paiements d'intérêts et d'autres frais financiers.</i>	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale
Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Autres transactions à haut risque	<i>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais de transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas, ou ne s'engageraient que rarement. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales visant à : (i) préciser les circonstances dans lesquelles des transactions peuvent être requilibrées; (ii) clarifier l'application des méthodes d'établissement des prix de transfert, notamment celles fondées sur le partage des bénéfices, dans le contexte des chaînes de valeur mondiales; et (iii) se prémunir contre les types les plus fréquents de paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les frais de gestion et les dépenses du siège.</i>	Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert et éventuellement du Modèle de Convention fiscale

Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier (suite)

D'ICI SEPTEMBRE 2015		Résultat attendu
Action	Description	
<p>Mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier</p> <p>Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive</p>	<p>Élaborer des recommandations concernant les indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, et évaluer en permanence l'efficacité et l'effet économique des actions engagées pour lutter contre ce phénomène. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de réaliser une analyse économique de l'ampleur et de l'impact de ce phénomène (et d'en mesurer les retombées dans les différents pays) ainsi que de l'effet des mesures prises pour y remédier. Il faudra également passer en revue tout un éventail de sources de données existantes, de cerner de nouvelles catégories de données à collecter, et d'élaborer des méthodes faisant intervenir des données agrégées (sur l'IDE et la balance des paiements, par exemple) et des micro données (provenant d'états financiers et de déclarations d'impôt, par exemple), en tenant compte de la nécessité de respecter la confidentialité du contribuable et des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises.</p> <p>Élaborer des recommandations relatives à la conception de règles de déclaration obligatoire des transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif, en tenant compte des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises, et en s'inspirant de l'expérience du nombre croissant de pays dotés de telles règles. L'organisation des travaux doit être suffisamment souple pour garantir une cohérence maximale tout en prenant en considération les besoins et risques propres à chaque pays. L'accent sera mis sur les montages fiscaux internationaux, en s'efforçant de parvenir à une définition large du concept d'« avantage fiscal » qui puisse englober ces transactions. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs à la discipline volontaire. Il s'agira aussi de concevoir et de mettre en place des modèles améliorés de partage de l'information entre administrations sur les montages fiscaux internationaux.</p>	<p>Recommandations concernant les données à collecter et les méthodes d'analyse</p>
<p>Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends</p>	<p>Trouver des solutions pour lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions en utilisant la procédure amiable, y compris le fait que la plupart des conventions ne contiennent pas de disposition relative à l'arbitrage et que l'accès à la procédure amiable et à l'arbitrage peut être refusé dans certains cas.</p>	<p>Modifications du Modèle de Convention fiscale</p>

Tableau A.2. Résumé du Plan d'action BEPS en termes de calendrier (suite)

D'ICI DÉCEMBRE 2015		Résultat attendu
Action	Description	
<p>Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers – phase 2</p>	<p>Élaborer des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts, par exemple le recours à l'emprunt auprès d'une partie liée ou d'une tierce partie en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ou de financer la production d'un revenu exonéré ou différé, et d'autres paiements qui sont économiquement équivalents à des paiements d'intérêts. Les travaux permettront d'évaluer l'efficacité de différents types de limitations. En lien avec les travaux précédents et à l'appui de ces travaux, des instructions relatives aux prix de transfert seront également établies concernant la tarification des transactions financières entre parties liées, qui incluent les garanties financières et garanties de bonne exécution, les instruments dérivés (y compris les produits dérivés internes utilisés dans les opérations intrabancaires), les sociétés d'assurance captives et autres dispositifs d'assurance. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides et aux règles relatives aux SEC.</p>	<p>Modifications des Principes applicables en matière de prix de transfert</p>
<p>Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance – phase 3</p>	<p>Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.</p>	<p>Révision des critères existants pour identifier les pratiques fiscales dommageables</p>
<p>Élaborer un instrument multilatéral – phase 2</p>	<p>Analyser les questions de droit fiscal et de droit public international que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral permettant aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures arrêtées lors des travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, et de modifier les conventions fiscales bilatérales. À partir de cette analyse, les parties intéressées mettront au point un instrument multilatéral visant à aborder les questions de fiscalité internationale dans une optique nouvelle, qui tienne compte des transformations rapides de l'économie mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution.</p>	<p>Élaboration d'un instrument multilatéral</p>

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux liés à la mondialisation. À l'avant-garde des efforts engagés pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles suscitent, l'OCDE aide les gouvernements à y faire face en menant une réflexion sur des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et la problématique du vieillissement démographique. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de confronter leurs expériences en matière d'action publique, de chercher des réponses à des problèmes communs, de recenser les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Sommaire

Chapitre 1. Introduction

Chapitre 2. Contexte

Chapitre 3. Plan d'action

Annexe A. Présentation des actions et du calendrier

Veillez consulter cet ouvrage en ligne : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation. Rendez-vous sur le site www.oecd-ilibrary.org pour plus d'informations.