

Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20

Rapport d'étape juillet 2019 – juillet 2020



Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20

Rapport d'étape juillet 2019 – juillet 2020

TABLE DES MATIÈRES

Présentation générale	2	Partie IV – Évaluation, transparence et sécurité juridique en matière fiscale	22
Partie I – Inclusivité et soutien aux pays en développement	6	Statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des informations figurant dans les déclarations pays par pays	23
Gouvernance et composition du Cadre inclusif de l'OCDE/G20	7	Action 12 sur les règles de communication obligatoire d'informations	24
Soutien aux pays en développement	8	Action 13 sur la déclaration pays par pays	24
Partie II – Améliorer la cohérence	10	Action 14 sur la procédure amiable	29
Action 2 à 4 du BEPS	11	Sécurité juridique en matière fiscale	33
Action 5 sur les pratiques fiscales dommageables	14	Annexes	
Partie III – Substance	18	Annexe A. Composition du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20	34
Action 6 sur l'utilisation abusive des conventions fiscales	19	Annexe B. Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	36
Action 7 sur le statut d'établissement stable	20		
Actions 8-10 sur le prix de transfert	21		

Présentation générale

L'initiative concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est née dans le sillage de la crise financière mondiale de 2008, alors que la confiance dans l'équité du système fiscal international s'éroussait. Le projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et du G20 (projet OCDE/G20 sur le BEPS) a été élaboré afin de répondre à ces préoccupations et de tirer parti de la crise financière mondiale pour repenser les règles fiscales internationales en vue de les rendre mieux adaptées à une économie moderne et mondialisée. Aujourd'hui, le monde est confronté à la perspective d'une récession encore plus grave, alors que l'impact économique de la crise du COVID-19 s'amplifie. Aussi, la tolérance du public à l'égard de l'évasion fiscale devrait atteindre des niveaux sans précédent. Les mesures budgétaires, qui pour beaucoup sont financées en dernier ressort par les recettes publiques, représentent un outil stratégique pour atténuer les conséquences négatives de ce choc économique, et les administrations fiscales sont souvent les premières à devoir intervenir pour aider les contribuables. Sept ans après la conception du projet BEPS et près de cinq ans après son déploiement, le monde est relativement mieux équipé pour faire face aux répercussions budgétaires de la crise du COVID-19 que si les règles fiscales internationales étaient restées inchangées et si l'optimisation fiscale agressive avait continué d'être pratiquée à grande échelle.

Le Plan d'action concernant le BEPS de 2013¹ indiquait que les pratiques de BEPS qui prévalaient à l'époque portaient préjudice non seulement aux pouvoirs publics, mais aussi aux citoyens et aux entreprises, et recensait un certain nombre d'actions à mener pour aider les pouvoirs publics à les combattre. Le Plan d'action reconnaissait la nécessité d'apporter des modifications fondamentales au système fiscal international afin de renforcer la cohérence des règles, de réaligner les droits d'imposition sur la substance des activités économiques et d'améliorer la transparence. Ces trois principes ont constitué le socle du paquet BEPS approuvé en 2015 par le G20, qui représentait le premier remaniement d'importance et longtemps différé des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle. Ces principes

servent aujourd'hui de critère de mesure des progrès accomplis près de cinq ans après que la mise en œuvre des mesures BEPS ait débuté*.

Les gouvernements ont admis que la mise en œuvre et l'application cohérentes et coordonnées des solutions énoncées dans le paquet BEPS de 2015² joueraient un rôle essentiel pour contrer les pratiques de BEPS, et qu'une large participation de pays développés et de pays en développement de toutes les régions du monde serait également décisive. Aussi, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS (le Cadre inclusif de l'OCDE/G20) a été mis sur pied, qui permet d'associer au projet, sur un pied d'égalité, des pays non membres de l'OCDE et du G20, tout en incluant des organisations internationales et des organisations fiscales régionales. En juin 2016, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a vu le jour, et les 82 membres d'alors ont tenu leur réunion inaugurale à Kyoto, au Japon, marquant le début effectif de la mise en œuvre des mesures BEPS.

Depuis lors, le nombre d'adhérents au Cadre inclusif de l'OCDE/G20 n'a cessé d'augmenter, atteignant plus de 135 pays et juridictions, y compris 66 pays en développement (voir l'annexe A) et 14 organisations ayant le statut d'observateur. Les travaux du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sont dirigés par un Groupe de pilotage de 24 pays, au sein duquel les pays en développement sont également bien représentés. Tous les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 participent sur un pied d'égalité, et l'adhésion à grande échelle aux standards du BEPS ainsi que leur amélioration continue ont abouti à des progrès tangibles au regard des trois principes de cohérence, de substance et de transparence énoncés dans le Plan d'action concernant le BEPS.

L'année 2020 représente une étape importante car c'est l'année durant laquelle les premiers exercices de bilan des standards minimums du BEPS seront engagés. Les examens des standards minimums du BEPS en cours donnent l'occasion de déterminer ce qui a bien fonctionné et les améliorations à apporter pour contrer plus efficacement les pratiques de BEPS. Ces examens sont d'autant plus importants dans le contexte de la crise du

1. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm>

2. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-rapports-finaux-2015.htm>

COVID-19. Le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 constitue une source d'informations précieuses, à l'heure où les pays collaborent et confrontent leurs meilleures pratiques concernant les mesures de politique et d'administration fiscales propres à répondre à la crise du COVID-19. Des données sur plus de 1 100 mesures prises par plus de 110 juridictions ont été diffusées publiquement, et la section consacrée à la politique fiscale de la plateforme numérique de l'OCDE sur le coronavirus³ demeure une référence incontournable pour les pays à la recherche des meilleures solutions pour aider leur population et leur économie à surmonter la crise. La collaboration internationale dans la lutte contre le BEPS a porté ses fruits dans d'autres domaines, et constitue une raison d'espérer dans une époque troublée.

Avant que la crise du COVID-19 n'éclate, l'examen des standards minimums issus du projet BEPS et de leur mise en œuvre - visant à identifier les réussites et les aspects à améliorer - était bien avancé.

- **Action 5** sur les pratiques fiscales dommageables – Depuis 2016, plus de 285 régimes ont été examinés afin de s'assurer que les activités qu'ils visent à attirer présentent un caractère substantiel, et pratiquement tous les régimes préférentiels dommageables ont été modifiés ou supprimés. En outre, plus de 30 000 échanges de renseignements ont eu lieu, concernant plus de 18 000 décisions d'administrations fiscales, garantissant ainsi une meilleure transparence des accords passés entre autorités fiscales et contribuables. À l'avenir, on s'emploiera à poursuivre et améliorer le processus d'examen par les pairs de l'Action 5 après 2020. Ces travaux se sont poursuivis au cours du premier semestre de 2020, malgré la crise du COVID-19, mais la réunion du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) a été reportée au mois d'octobre 2020. Ce report permettra au FHTP de réfléchir aux répercussions de cet axe de la proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition en cours d'élaboration au titre des travaux visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

- **Action 6** sur l'utilisation abusive des conventions fiscales – La plupart des membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 s'appuient sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Instrument multilatéral, ou IM) pour mettre en œuvre l'Action 6. À ce jour, l'IM a été signé par 94 juridictions, 47 d'entre elles l'ont ratifié, modifiant ainsi quelque 300 conventions fiscales bilatérales. Une fois que tous les signataires l'auront ratifié, environ 65 % de toutes les conventions entre membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 seront modifiées par l'IM afin d'inclure les standards minimums (ainsi que d'autres clauses conventionnelles relatives au BEPS), de sorte que plus de 1 680 conventions seront concernées.

- **Action 13** sur la déclaration pays par pays – Les premiers échanges de déclarations pays par pays ont eu lieu en juin 2018, et en mai 2020, plus de 2 500 relations bilatérales ont déjà été établies pour permettre l'échange de ces déclarations, en vertu de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale⁴, de conventions bilatérales de double imposition ou d'accords d'échange de renseignements fiscaux, ainsi qu'entre États membres de l'Union européenne (UE). Au total, plus de trois quarts des membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, dont tous les pays membres du G20, ont donc mis en place une obligation de dépôt de la déclaration pays par pays, ou sont en passe de le faire. Il en résulte que presque tous les groupes d'entreprises multinationales (EMN) qui réalisent un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil de 750 millions EUR relèvent d'ores et déjà du champ d'application des dispositions relatives à la déclaration pays par pays, et les quelques retardataires agiront rapidement pour se mettre à niveau. En outre, le premier jeu de statistiques agrégées tirées des déclarations pays par pays pour 2016 a été publié en juillet 2020, couvrant 26 pays et près de 4 000 groupes d'EMN. L'examen de l'Action 13 prévu en 2020 est lui aussi bien engagé, avec la diffusion, pour commentaires publics, d'un document

3. <https://www.oecd.org/coronavirus/fr/>

4. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm>

de consultation en février 2020. Environ 80 réponses ont été reçues de groupes d'EMN, de fiscalistes, d'ONG et d'autres parties prenantes, et une réunion de consultation publique s'est tenue virtuellement compte tenu de la crise du COVID-19. Près de 270 représentants d'entreprises et de la société civile ont participé à cette réunion.

- **Action 14** sur la procédure amiable – Alors que la sécurité juridique en matière fiscale ne cesse de gagner en importance, ce standard minimum joue un rôle essentiel pour faire en sorte que les différends fiscaux soient résolus en temps opportun et de manière efficace et efficiente. D'ores et déjà, 82 membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ont fait l'objet d'un examen par les pairs, 46 membres remplissent les conditions pour bénéficier d'un report, tandis que 9 autres ont vu leur examen reporté. Le processus d'examen par les pairs a conduit à une nette augmentation du nombre de cas soumis à la procédure amiable (PA) qui ont été clôturés, dans pratiquement toutes les juridictions examinées, ainsi qu'à une hausse du nombre de juridictions qui ont rédigé ou mis à jour des orientations exhaustives sur la PA, offrant ainsi aux contribuables des instructions claires sur la procédure amiable. En outre, les résultats de la deuxième phase d'examen par les pairs révèlent que la plupart des juridictions examinées à ce jour ont réduit les délais nécessaires à la résolution des cas soumis à la procédure amiable. Dans le cadre de l'examen de l'Action 14 prévu en 2020, les efforts se concentrent sur trois éléments : le standard minimum, la déclaration des statistiques sur la procédure amiable et la méthodologie d'évaluation. Des discussions sont en cours au sein du Forum sur la PA du Forum sur l'administration fiscale (FAF) et se tiendront au niveau du Groupe de travail n° 1 afin de déterminer les changements éventuels qu'il conviendrait d'apporter à ces trois composantes de l'Action 14.

L'année 2020 est également le délai imparti par le G20 au Cadre inclusif de l'OCDE/G20 pour produire une solution fondée sur un consensus afin de relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Ces défis fiscaux ont été mentionnés pour la première fois dans le Plan d'action concernant le BEPS de 2013 et dans le Rapport final sur l'Action 1 de 2015, qui appelait à poursuivre les travaux dans ce domaine dans le but de produire un nouveau rapport d'ici 2020.

En mars 2017, le calendrier a été accéléré à l'initiative des ministres des Finances des pays du G20, qui ont demandé aux membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, d'établir un Rapport intérimaire, lequel a été présenté en 2018 (le Rapport intérimaire)⁵. Afin de progresser vers une solution fondée sur un consensus, les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ont formulé un certain nombre de propositions et le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a adopté en janvier 2019 une Note de politique⁶ qui regroupait les différentes propositions autour de deux piliers, l'un concernant le lien et la répartition des bénéficiaires (Pilier 1) et l'autre l'objectif de garantir un niveau minimum d'imposition (Pilier 2). Sur cette base, un Programme de travail⁷ a été approuvé par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 en mai 2019, en vue de donner à ses groupes de travail techniques des orientations sur la trajectoire à suivre pour parvenir à une solution multilatérale reposant sur un consensus.

S'agissant du Pilier 1, le Programme de travail de 2019 définit et organise les travaux visant à étudier les différentes propositions formulées par les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, mais aucune d'elles n'a finalement recueilli un consensus. Dans une tentative pour faire avancer les négociations, le Secrétariat de l'OCDE a élaboré une « Approche unifiée » prenant appui sur les caractéristiques communes recensées dans le Programme de travail. Cette « Approche unifiée » a été diffusée pour commentaires publics en octobre 2019⁸ et a suscité plus de 300 contributions représentant plus de 3 000 pages, et une consultation publique en présentiel a rassemblé plus de 500 représentants des pouvoirs publics, des entreprises, de la société civile et des milieux universitaires en novembre 2019. Une consultation publique s'est également tenue sur le Pilier 2 en décembre 2019, permettant de réunir plus de 180 commentaires écrits totalisant plus de 1 300 pages et à laquelle plus de 200 parties prenantes ont participé.

En janvier 2020, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a réaffirmé, au cours de sa réunion plénière, sa volonté

5. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-rapport-interimaire-2018-9789264301627-fr.htm>

6. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf>

7. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf>

8. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>

de parvenir à une solution de long terme reposant sur un consensus en approuvant la Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (voir l'annexe C). Faisant fond sur l'Approche unifiée diffusée par le Secrétariat de l'OCDE en octobre 2019, cette Déclaration contenait une note définissant les « Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Pilier 1 » ainsi qu'un Programme de travail mis à jour, qui recensait 11 volets sur lesquels des travaux supplémentaires étaient nécessaires en vue d'élaborer la solution. Une note d'étape sur le Pilier 2 a également été adoptée. Tout au long de la crise de COVID-19, les travaux se sont poursuivis, tant du côté du Groupe de pilotage que des Groupes de travail. Dans le sillage de cette crise, néanmoins, il a été décidé de reporter la réunion du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 en vue de parvenir à un accord, de juillet à octobre 2020.

D'autres éléments de réponse aux recommandations de l'Action 1 s'avèrent intéressants. Par exemple, les Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS⁹ élaborés en 2017 recommandaient des principes et des mécanismes pour relever les défis posés par la perception de la TVA sur les ventes internationales de produits numériques qui avaient été mis en évidence dans le contexte du Projet OCDE/G20 sur le BEPS. La mise en œuvre de ces principes procure d'évidents avantages. Par exemple, grâce à l'adoption des Principes directeurs pour la TVA/TPS, les pays de l'UE ont pu mobiliser 14,8 milliards EUR au cours des quatre premières années d'application (2015-19).

Des règles types définissant les obligations déclaratives des opérateurs de plateforme¹⁰ ont été élaborées, en réponse à l'essor de l'économie à la demande et de l'économie du partage. De plus en plus de contribuables perçoivent un revenu imposable dans le secteur de la livraison de repas, du transport et de l'hébergement, pour ne citer qu'eux. Certaines de ces activités, la livraison de repas notamment, pourraient même enregistrer une croissance plus forte tant que la menace du COVID-19 persiste, tandis que d'autres tels que l'hébergement pourraient décliner. L'adoption de

ces règles types est avantageuse pour les entreprises, car elles évitent ainsi de supporter les contraintes de conformité liées à la multiplication de différents régimes déclaratifs unilatéraux différentes, et elles garantissent que les plateformes soient soumises à un régime déclaratif harmonisé applicable dans de multiples juridictions, ce qui réduit les coûts de conformité. Un document de consultation publique a été diffusé pour commentaires publics en février 2020, et la conception définitive des règles tient compte des commentaires constructifs reçus des contribuables, des entreprises et d'autres parties prenantes. Ces règles pourraient aussi faire partie d'une solution globale aux défis fiscaux soulevés par la transformation numérique de l'économie.

Comme ce rapport le démontre, depuis la publication du Plan d'action concernant le BEPS et le début de la mise en œuvre des mesures BEPS, la cohérence du système fiscal international a été renforcée, la fiscalité est mieux alignée sur la substance et la transparence est accrue. Il reste toutefois beaucoup à faire. De nouvelles réformes sont en cours et les résultats des examens des standards minimums du BEPS menés en 2020 permettront de tirer un bilan complet en 2021, lorsque les conclusions des examens en cours seront entièrement connues et que les mesures envisagées au titre des Piliers 1 et 2 auront été analysées. Tous ces axes de travail progressent, avec un niveau historique d'implication des 137 membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, qui participent tous sur un pied d'égalité à cette entreprise de longue haleine visant à adapter les règles fiscales internationales aux réalités du 21^e siècle.

9. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps-9789264272958-fr.htm>

10. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm>

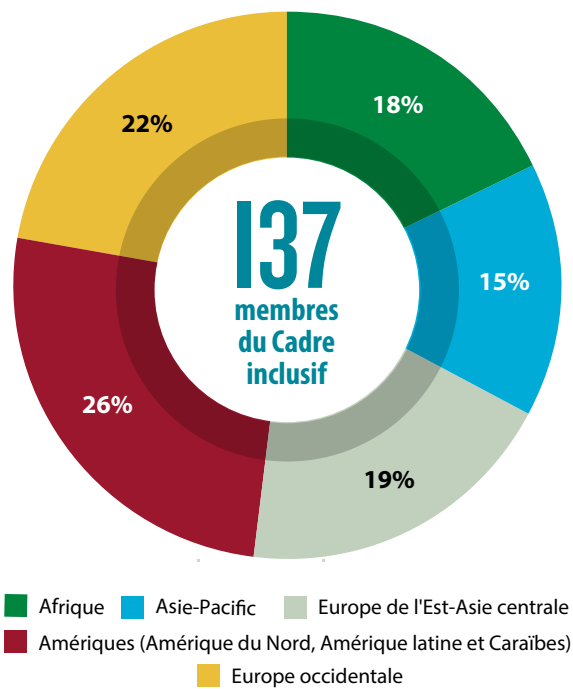


Partie I –
Inclusivité
et soutien
aux pays en
développement

1.1 GOUVERNANCE ET COMPOSITION DU CADRE INCLUSIF DE L'OCDE/G20

Le Cadre inclusif de l'OCDE/G20, établi en 2016, compte aujourd'hui 137 membres, y compris 66 pays en développement (voir l'annexe A). Les adhérents au Cadre inclusif de l'OCDE/G20 réunissent des pays et des juridictions de toutes les régions du monde et représentent

Graphique 1. Composition régionale du Cadre inclusif de l'OCDE/G20



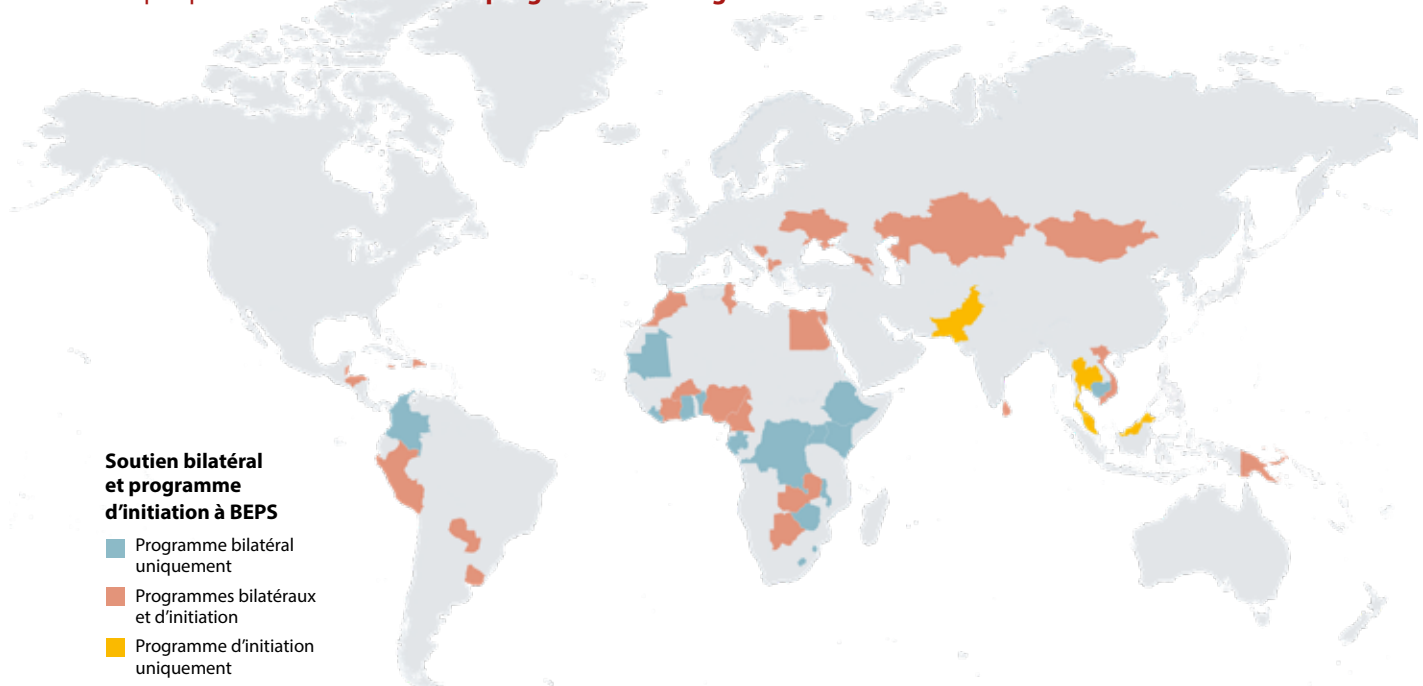
une grande diversité économique (voir le graphique 1). Il est important de souligner que les pays en développement sont également bien représentés au sein du Groupe de pilotage du Cadre inclusif de l'OCDE/G20,¹¹ qui compte des vice-présidents de la République populaire de Chine et du Nigeria, ainsi que d'autres membres d'Afrique du Sud, du Brésil, de Côte d'Ivoire, de Géorgie, d'Inde, de Jamaïque et du Sénégal.

1.2 SOUTIEN AUX PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Bien qu'en principe tous les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 participent à ses travaux sur un pied d'égalité, des contraintes de capacité ont souvent pour conséquence que les pays en développement, plus pauvres et de plus petite taille, éprouvent davantage de difficultés à participer. Partant de ce constat, un certain nombre de mécanismes ont été mis en place pour aider les pays en développement à moindres capacités à mettre en œuvre leurs mesures BEPS prioritaires. Ce soutien comprend des programmes d'intégration sur mesure destinés à aider les pays à identifier et déployer leurs mesures BEPS prioritaires, un appui aux processus d'examen par les pairs portant sur les standards minimums du BEPS et une assistance aux pays pour leur permettre de participer efficacement aux processus en cours d'établissement de normes. À ce jour, 41 programmes d'intégration sur mesure consacrés au BEPS ont été lancés, et des programmes bilatéraux de soutien supplémentaires, majoritairement consacrés aux domaines prioritaires du projet BEPS tels que les prix de transfert, ont été menés à bien ou sont en cours dans 35 pays (voir le graphique 2).

11. <https://www.oecd.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf>

Graphique 2. Soutien bilatéral et programmes d'intégration sur le BEPS



Des manuels pratiques axés sur les besoins et priorités propres aux pays en développement en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices sont également produits, notamment par la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales¹². Ces manuels ont pour but d'aider les pays en développement à adapter l'application des normes fiscales internationales aux circonstances qui leur sont propres, en tenant compte des contraintes de capacité et des réalités pratiques rencontrées par leurs administrations fiscales. Un manuel pratique sur les transferts indirects d'intérêts à l'étranger a été publié le 4 juin 2020¹³ et un autre sur la mise en œuvre de régimes efficaces en matière de documentation des prix de transfert est également à l'étude.

Parallèlement au soutien centré sur les politiques, les pays à plus faibles capacités ont aussi accès à une série d'outils résolument axés sur la pratique, notamment par le biais de l'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF)¹⁴ et des ateliers dits d'immersion sur le secteur minier, qui visent à couvrir tous les aspects fiscaux liés à l'industrie minière. À ce jour, 78 missions IISF dans 44 juridictions ont été menées à bien ou sont en cours, et le succès de ce format a conduit à étendre les programmes pilotes au-delà du champ initial du projet relatif à la vérification des groupes d'EMN pour inclure la délinquance fiscale et l'usage effectif de l'échange automatique de

renseignements. Le rapport annuel 2020 de l'IISF reviendra en détail sur ces aspects et sur d'autres réalisations accomplies. Le graphique 3 ci-dessous expose les résultats concrets des programmes IISF à ce jour en termes de recettes supplémentaires collectées, mais les retombées de ces initiatives dépassent les simples rentrées fiscales et comprennent le transfert de compétences, le développement de nouveaux outils et processus, l'amélioration de l'organisation et de la discipline des contribuables.

En 2020, la pandémie de COVID-19 a contraint de basculer l'ensemble de ces initiatives de soutien vers des formats virtuels. En dépit des nombreuses difficultés que cela implique, le passage à des canaux en ligne et à un soutien à distance a, dans certains cas, favorisé une participation encore plus large aux événements de renforcement des capacités. Ainsi, les « salles de classe virtuelles » consacrées à des sujets fiscaux techniques organisées en avril 2020 ont réuni près de 2 000 participants de plus de 35 pays.

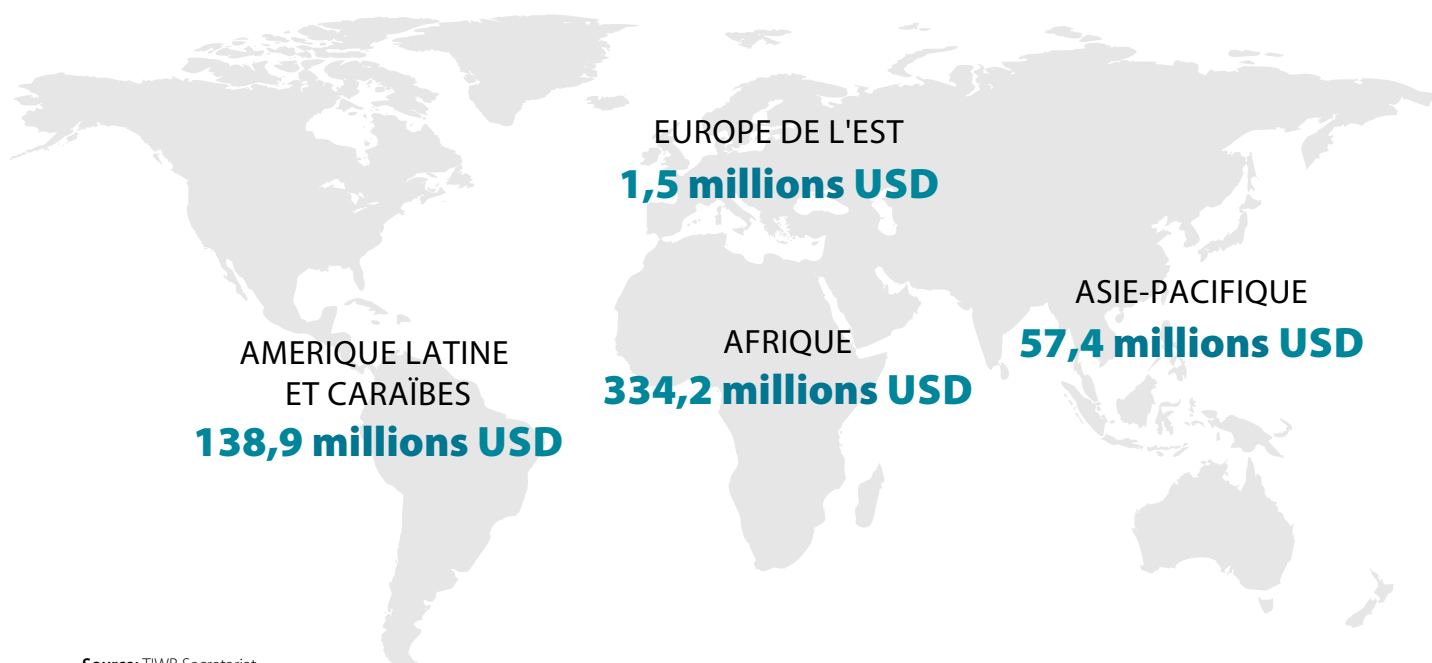
Ces activités de soutien font presque toutes appel à un partenariat avec des organismes fiscaux régionaux et d'autres organisations internationales. L'engagement de l'OCDE d'aider les pays en développement a été salué par le Forum africain sur l'administration fiscale qui, en 2019, lui a décerné le titre de meilleur partenaire international. D'autres partenaires tels que l'Autorité générale de la zakat et de l'impôt en Arabie saoudite et la Banque asiatique de développement se tournent vers l'OCDE pour créer des plateformes destinées à intensifier l'aide au renforcement des capacités à l'échelle régionale.

12. <https://www.tax-platform.org/>

13. <https://www.oecd.org/tax/taxation-of-offshore-indirect-transfers.htm>

14. <http://www.tiwb.org/fr/>

Graphique 3. Recettes générées par les programmes IISF (par région)



Source: TIWB Secretariat



Malgré ces programmes, il faut admettre que de nombreux pays en développement à faibles capacités n'ont pas encore pleinement tiré parti des avantages procurés par les mesures BEPS, près de cinq ans après le début de leur mise en œuvre. Ainsi, beaucoup d'entre eux ne sont toujours pas en mesure d'accéder aux informations contenues dans les déclarations pays par pays, et sont parfois encore victimes d'une utilisation abusive des conventions en raison de difficultés ou de retards pour ratifier l'IM et/ou mettre à jour leurs conventions bilatérales. En outre, de nombreux pays en développement à faibles capacités pâtissent de réseaux de conventions fiscales et d'échange de renseignements restreints ou défavorables. Par ailleurs, si beaucoup de pays en développement ont sensiblement progressé dans le renforcement des capacités de leurs administrations fiscales et dans le déploiement de règles efficaces pour combattre l'évasion fiscale des groupes d'EMN, y compris en adoptant des régimes de prix de transfert, la complexité de ces règles demeure un obstacle de taille. En partie à cause de ces contraintes de capacité, des règles plus simples et plus faciles à appliquer, comme celles inspirées de l'Action 4 du BEPS (limitation de la déduction excessive d'intérêts), ont gagné la faveur de nombreux pays en développement.

Les pays à plus faibles capacités se heurtent à d'autres difficultés pour prendre une part effective aux discussions complexes, hautement techniques et qui s'enchaînent à un rythme soutenu au sein du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 en vue d'élaborer de nouvelles normes fiscales internationales destinées à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. En raison de la pandémie de COVID-19, la nécessité de mettre en œuvre ces réformes est encore plus forte. La pression supplémentaire sur les finances publiques imputable à la crise sanitaire risque d'être extrêmement problématique dans les pays à faible revenu dont la marge de manœuvre budgétaire est plus restreinte et la capacité de remboursement de la dette plus limitée, rendant plus urgent encore d'améliorer la mobilisation des ressources intérieures. Outre les efforts supplémentaires à déployer pour permettre une application efficace des normes fiscales internationales, y compris en améliorant l'efficacité et l'efficacités des administrations fiscales et le civisme fiscal des contribuables, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 examine actuellement la question de la réattribution des droits d'imposition. Le prochain rapport annuel sur la fiscalité et le développement mettra en exergue les nombreuses actions d'ouverture engagées en vue de tenir pleinement compte des préoccupations des pays en développement à mesure que la mise en œuvre du projet BEPS progresse.

Partie II – Améliorer la cohérence

À mi-parcours de l'année 2020, il est judicieux de faire le point sur les trois principes qui sous-tendent les Actions du BEPS : la cohérence, la substance et la transparence. S'agissant du premier principe, le Plan d'action concernant le BEPS indiquait clairement que les nouvelles normes internationales devaient être conçues pour assurer la cohérence de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Avant le Projet OCDE/G20 sur le BEPS, les contribuables avaient toute latitude pour se livrer à un arbitrage fiscal en exploitant les incohérences entre les règles fiscales nationales et internationales. Les Actions 2 à 5 du BEPS cherchaient à renforcer la cohérence des règles nationales, car l'interdépendance croissante entre les économies nationales mettait en lumière les décalages susceptibles de résulter des interactions entre législations fiscales nationales. Au cours des années qui ont suivi le début de la mise en œuvre des mesures BEPS, de nombreux pays ont commencé à appliquer les recommandations énoncées dans les rapports sur les Actions 2 à 5, contribuant à accroître la cohérence et à réduire les possibilités de BEPS.

2.1 ACTIONS 2 à 4

La planification fiscale agressive représente un risque majeur pour la base d'imposition, et les dispositifs de planification fiscale agressive ont historiquement servi d'important vecteur des pratiques de BEPS. Le paquet BEPS prévoyait une approche commune visant à limiter les déductions excessives d'intérêts (Action 4) et neutraliser les montages hybrides (Action 2), ainsi que des pratiques exemplaires pour la conception de règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées (Action 3). Bien que les recommandations des Actions 2, 3 et 4 ne constituent pas des standards minimums, elles ont rapidement été adoptées par de nombreux pays. Ces derniers disposent aujourd'hui de mesures efficaces pour limiter l'impact du transfert de bénéfices par le recours aux prêts ou à d'autres structures de financement. Bien qu'il soit difficile de mesurer l'impact de ces changements sur les pratiques de planification fiscale agressive, des éléments montrent que la mise en œuvre de ces recommandations a contribué à juguler ces pratiques de la part des groupes d'EMN et à doter les administrations fiscales des outils pour combattre les pratiques de BEPS.

2.1.1 Action 2 sur les Montages hybrides

Les recommandations de l'Action 2 ciblent les asymétries résultant des différences de traitement ou de qualification fiscale d'une entité ou d'un instrument. Les travaux ont par la suite été élargis aux cas d'asymétries résultant de montages hybrides impliquant une succursale.

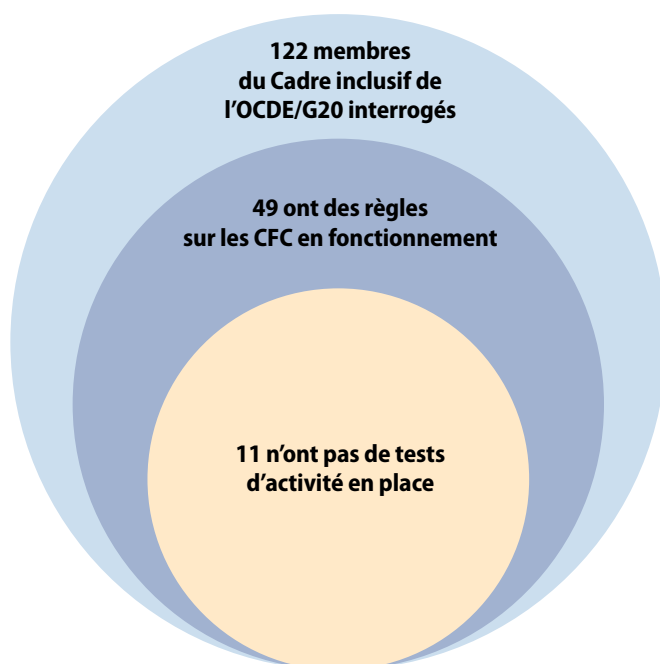
Depuis que les recommandations de l'Action 2 ont été diffusées, un certain nombre de membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ont adopté des dispositions visant à neutraliser les effets des dispositifs hybrides et de ceux impliquant une succursale (ex. Australie, Costa Rica et Nouvelle-Zélande) ou apporté des modifications à leur régime existant sur les montages hybrides, comme le Mexique et le Royaume-Uni. Des règles relatives aux dispositifs hybrides ont été mises en place dans le cadre de la « Tax Cuts and Jobs Act », promulguée aux États-Unis en 2017, et la Directive ATAD II adoptée par l'Union européenne demande aux États membres de l'UE de mettre en œuvre des règles anti-hybrides conformes aux préconisations de l'Action 2 d'ici 2020. Dans le cadre de l'approche commune visant à remédier aux asymétries résultant de montages hybrides, les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 poursuivent leurs travaux en vue de partager des exemples pratiques concernant ces structures pour faire en sorte que ces nouvelles dispositions soient appliquées de manière cohérente, uniforme et exhaustive.

2.1.2 Action 3 sur les Règles concernant les sociétés étrangères contrôlées

Les recommandations de l'Action 3 définissent les meilleures pratiques de conception de règles relatives aux SEC visant à garantir l'imposition de certaines catégories de revenus d'une EMN dans la juridiction de la société mère afin de contrer les structures extraterritoriales qui permettent aux entreprises qui y recourent de soustraire à l'impôt le revenu perçu à l'étranger ou de reporter indéfiniment son imposition. Des règles exhaustives et efficaces sur les SEC ont pour effet de réduire l'incitation à transférer des bénéfices d'une juridiction du marché vers une juridiction à faible fiscalité.

Une SEC est une société étrangère qui est contrôlée directement ou indirectement par un contribuable résident. Les juridictions appliquent divers critères pour déterminer le contrôle. Certaines approches se réfèrent aux droits de vote détenus par des contribuables résidents ou à la valeur pour l'actionnaire détenue par des contribuables résidents, tandis que d'autres considèrent qu'une société étrangère est une SEC si elle exerce ses activités dans une juridiction à faible fiscalité, et d'autres encore appliquent un critère d'imposition (si la société étrangère ne paie pas d'impôt dans sa juridiction de résidence). La définition du revenu de la SEC varie elle aussi entre juridictions ; certaines appliquent les règles relatives aux SEC à tous les types de revenu, tandis que d'autres les appliquent uniquement au revenu passif (revenu d'intérêts, de location, de dividendes, de redevances ou de gains en capital). Enfin, l'utilisation de critères d'activité substantielle varie aussi d'une juridiction

Graphique 4. Les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées dans les pays membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20



à l'autre. Sur les 49 juridictions dotées de règles relatives aux SEC en 2019, 11 n'avaient pas adopté de critères d'activité substantielle.

Des règles sur les SEC sont désormais en vigueur dans tous les États membres de l'UE en vertu de la Directive ATAD I. En outre, conformément aux recommandations formulées dans le rapport sur l'Action 3, les États-Unis ont adopté, dans le cadre de la loi Tax Cuts and Jobs Acts de 2017, un impôt minimum sur le revenu de source étrangère des SEC (GILTI). L'expérience du régime GILTI des États-Unis offre un précédent utile pour les travaux en cours au titre du Pilier 2¹⁵.

2.1.3 Action 4 sur les Règles de limitation des déductions d'intérêts

La déductibilité des intérêts peut entraîner des pratiques de transfert de bénéfices au moyen de dispositifs qui utilisent l'emprunt auprès d'une tierce partie (lorsque par exemple une entité ou une juridiction supporte une fraction excessive des charges d'intérêts nettes totales du groupe auprès de la tierce partie ou supporte la charge des déductions d'intérêts au titre de la dette utilisée pour obtenir un revenu non imposable) ou l'emprunt intragroupe (lorsque par exemple un groupe utilise des dépenses d'intérêts intragroupes pour transférer un revenu imposable d'un pays fortement taxé vers un pays faiblement taxé).

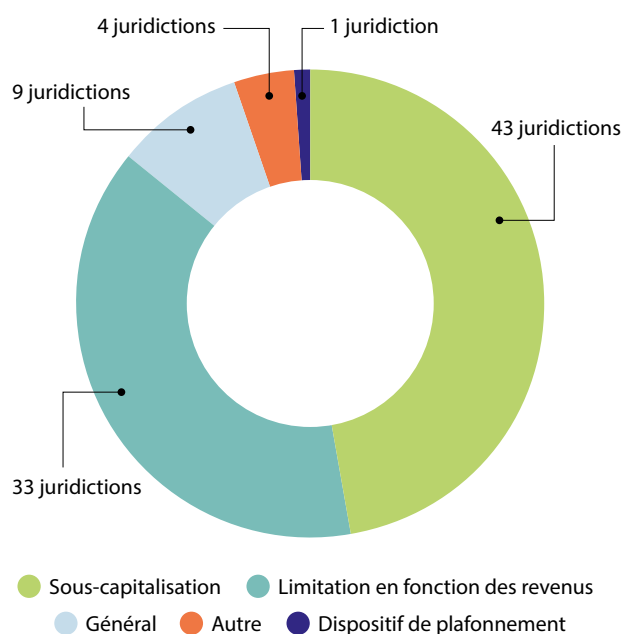
En réponse, l'Action 4 a établi des règles qui lient les déductions nettes d'intérêts d'une entité à son niveau d'activité économique dans la juridiction, tel qu'il est mesuré par le résultat imposable avant charges d'intérêts nettes, amortissements et provisions (EBITDA). Ces règles font intervenir trois principaux éléments :

- Une règle fondée sur un ratio déterminé appliquant un ratio de référence intérêts nets/EBITDA ;
- Une règle fondée sur un ratio de groupe qui permet à une entité de déduire davantage de charges d'intérêts selon la situation du groupe mondial dont elle fait partie ;
- Des règles ciblées visant à neutraliser des risques spécifiques non pris en compte par la règle générale.

En 2019, 90 membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ont indiqué avoir mis en place des règles de limitation de la déductibilité des intérêts. Ces règles prennent diverses formes. Parmi les 90 juridictions dotées de règles de limitation des déductions d'intérêts, les plus courantes sont celles relatives à la sous-capitalisation (43 juridictions), suivies des règles de limitation de la déduction des intérêts en fonction des revenus (33), des règles de nature générale ou non spécifiée (9), des règles d'un autre type (4) et, enfin, des règles sur les régimes de protection (1).

15. Le Pilier 2 (également connu sous le nom de « proposition GloBE » appelle à élaborer un ensemble coordonné de règles destinées à contrer les risques induits par les structures qui permettent aux groupes d'EMN de transférer des bénéfices vers des juridictions qui appliquent un impôt faible ou nul.

Graphique 5. Règles de limitation de la déductibilité des intérêts en vigueur dans les pays membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20



Les règles de sous-capitalisation interdisent la déductibilité fiscale des paiements d'intérêts internes si le montant de ces dépenses excède un certain seuil, basé sur un ratio dette/fonds propres ou dette/actifs. Les règles de sous-capitalisation se réfèrent le plus souvent à un ratio dettes/fonds propres (encore que le ratio dettes/actifs soit utilisé dans certaines juridictions), les valeurs de ce ratio s'échelonnant entre 0,3:1 au Brésil (les paiements d'intérêts sont intégralement déductibles uniquement si l'endettement de l'entité brésilienne emprunteuse ne dépasse pas 30 % de ses fonds propres) à 6:1 en Suisse (pour les sociétés financières), des ratios de 2:1, 3:1 et 4:1 étant également très fréquents.

Les règles de limitation de la déduction des intérêts en fonction des revenus restreignent la déductibilité fiscale si le ratio intérêts/résultat dépasse un certain seuil. Bien que l'Action 4 préconise l'utilisation de l'EBITDA comme mesure du résultat dans le dénominateur, elle offre aussi la possibilité d'adopter des règles basées sur le résultat d'exploitation (EBIT). Il existe d'autres règles de limitation des intérêts, comme le plafonnement des intérêts qui ne dépend pas d'un ratio ou qui ne se réfère pas à d'autres ratios, comme la règle au Danemark qui applique le ratio des intérêts rapportés à la valeur fiscale du total des actifs. Parmi les 33 juridictions dotées de règles de limitation des intérêts en fonction des revenus, le ratio le plus souvent employé est le ratio intérêts/EBITDA (30 juridictions), dont la valeur s'échelonne entre 10 % en Roumanie et 30 %, le ratio le plus fréquent étant 30 % (24 juridictions).



Instructions sur les prix de transfert applicables aux transactions financières (Actions 4 et 8 à 10)

Des évolutions nouvelles sont survenues en lien avec l'Action 4 et concernent des instructions sur les prix de transfert et les transactions financières. En octobre 2015, dans le cadre du paquet BEPS final, l'OCDE et le G20 ont publié les rapports sur l'Action 4 (Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers) et sur les Actions 8 à 10 (Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur). Ces rapports préconisaient d'engager des travaux de suivi sur les aspects des transactions financières se rapportant aux prix de transfert.

En janvier 2020, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a approuvé de nouvelles instructions sur les prix de transfert applicables aux transactions financières¹⁶. Ces instructions ont été intégrées dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert après avoir été approuvées par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20. Ce nouveau rapport est important parce que c'est la première fois que les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert contiennent des instructions sur les aspects des transactions financières qui se rapportent aux prix de transfert, ce qui contribuera à renforcer la cohérence dans l'interprétation du principe de pleine concurrence et à éviter les différends sur les prix de transfert et les cas de double imposition. Ce rapport, qui reflète la position de consensus des membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, améliorera la cohérence et la stabilité du système fiscal international en fournissant des orientations longtemps attendues qui contribuent aussi à accroître la sécurité juridique en matière fiscale, surtout à propos de certains aspects mentionnés dans le rapport final sur l'Action 4.

16. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-sur-les-prix-de-transfert-relatives-aux-transactions-financieres-cadre-inclusif-sur-le-beps-actions-4-8-10.pdf>

2.2 ACTION 5 SUR LES PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES

L'Action 5, qui constitue l'un des standards minimums issus du projet BEPS, joue un rôle essentiel pour améliorer à la fois la cohérence et la substance en ce qui concerne les régimes fiscaux préférentiels, ainsi que la transparence des décisions rendues par les administrations fiscales. Le Plan d'action concernant le BEPS demandait aussi d'examiner les possibilités de révisions ou d'ajouts à apporter au cadre du FHTP. Le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a beaucoup progressé dans ces trois domaines.

Premièrement, s'agissant des régimes fiscaux préférentiels, le FHTP a examiné 287 régimes depuis 2016. Ce processus soumet tous les régimes fiscaux préférentiels dans le monde à la même norme, et pratiquement tous les régimes dont les caractéristiques n'étaient pas conformes au standard ont désormais été modifiés ou supprimés afin de se conformer à la norme.

Deuxièmement, des informations sur les décisions fiscales sont aujourd'hui régulièrement échangées entre administrations fiscales de façon spontanée, et près de 30 000 échanges de renseignements sur des décisions administratives en matière fiscale ont eu lieu entre 2016 et 2019. Ces échanges de renseignements ont été source

de transparence en matière de décisions fiscales dans le monde entier, permettant aux administrations fiscales d'obtenir des informations sur les décisions relatives aux positions fiscales de leurs contribuables, groupes multinationaux compris, afin de repérer et de contrer les risques de BEPS potentiels.

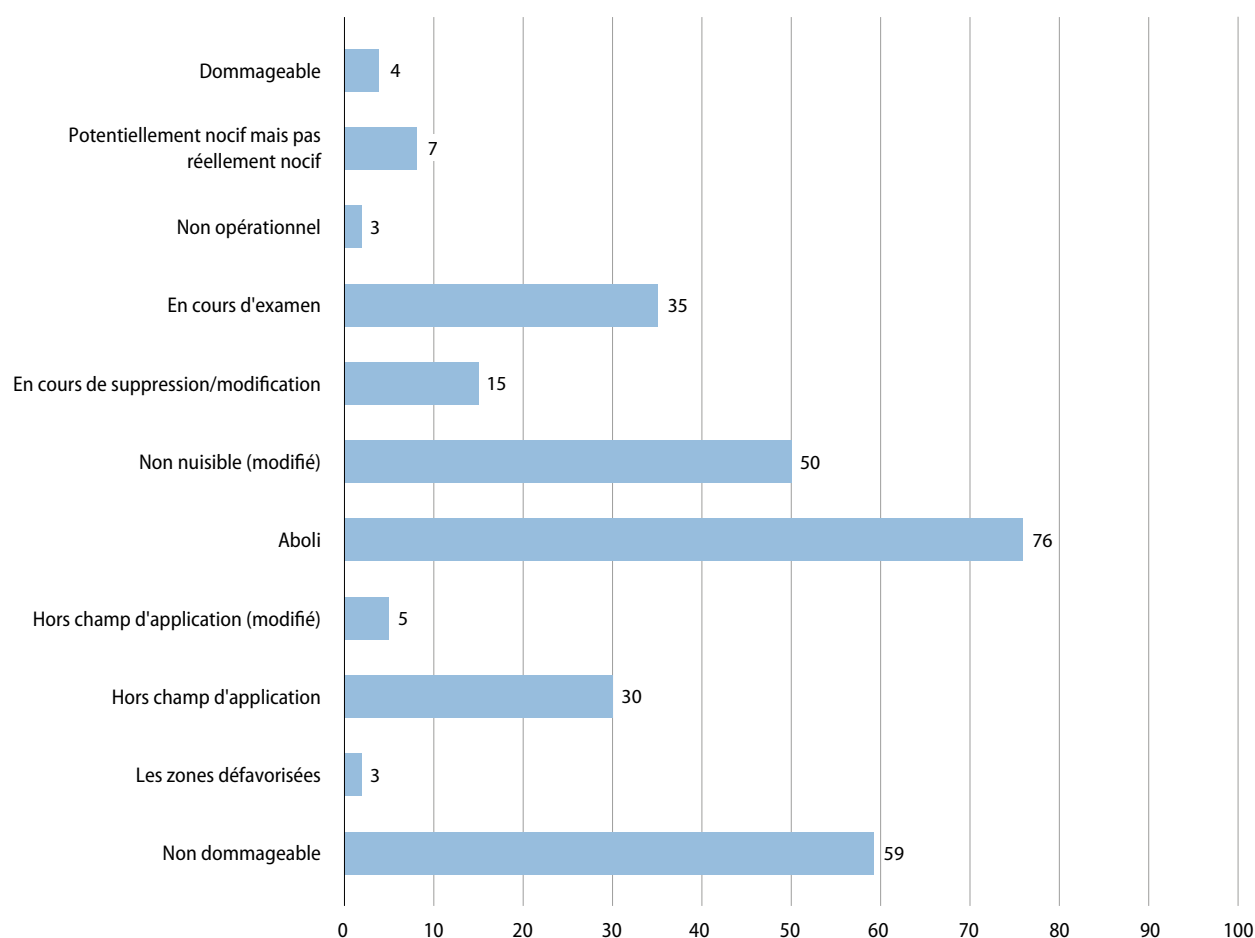
L'examen des possibilités de révisions ou d'ajouts à apporter au cadre du FHTP a abouti à l'adoption en 2018 d'une nouvelle norme relative au critère d'activité substantielle dans les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant. Par la suite, les cadres législatifs de 12 juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant ont été réexaminés en 2019 par le FHTP, et les régimes juridiques internes de 11 juridictions ont été jugés conformes en tous points au standard.

Régimes fiscaux préférentiels

Les tentatives initiales pour renforcer la cohérence datent de 1998, lorsque le FHTP a entrepris ses premiers examens des régimes fiscaux préférentiels. Avec l'élargissement du périmètre des travaux du FHTP à l'ensemble des membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 (et des juridictions d'intérêt), le FHTP a désormais examiné près de 300 régimes



Graphique 6. Illustration des résultats de l'examen des régimes effectué entre 2016 et 2020



Source : <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

de plus de 70 juridictions, y compris des régimes de la propriété intellectuelle (PI) et des régimes non liés à la propriété intellectuelle. Le standard minimum établi par l'Action 5 exige que des activités économiques substantielles soient exercées dans la juridiction qui propose des régimes fiscaux préférentiels, « l'approche du lien » s'appliquant aux régimes de PI¹⁷ et « le critère d'activité substantielle » aux régimes autres que de PI, en vertu desquels les avantages fiscaux ne sont accordés que lorsque les activités essentielles requises pour générer le revenu sont entreprises dans la juridiction¹⁸. En outre, le standard dispose que les régimes préférentiels ne doivent pas posséder de caractéristiques dommageables susceptibles d'avoir un impact négatif sur la base d'imposition d'autres juridictions, être opaques ou ne pas se prêter à l'échange de renseignements.

Depuis l'adoption du paquet BEPS en 2015, ces exigences ont incité les pays à réviser rapidement leur législation de manière à se conformer au standard. 50 de ces régimes sont toujours en cours d'examen ou font actuellement l'objet de modifications législatives. En outre, le FHTP mène un processus de suivi annuel portant sur certains aspects des régimes préférentiels. La quasi-totalité de ces régimes ayant désormais été modifiés ou supprimés afin de se conformer à la norme, l'accent est mis sur le renforcement du processus de suivi annuel du FHTP. Ce suivi annuel vise à s'assurer que les changements législatifs apportés aux régimes permettent dans la pratique de satisfaire au standard et à maintenir des règles du jeu équitables. Une centaine de régimes font actuellement l'objet d'un suivi par le FHTP.

Travaux futurs

Le FHTP continuera d'examiner les régimes fiscaux préférentiels existants et de surveiller les nouveaux régimes mis en place ou la modification des régimes existants. Le suivi annuel des régimes par le FHTP représente un solide processus visant à assurer l'efficacité pratique des changements législatifs, en vérifiant notamment le respect du critère d'activités substantielles. Ainsi, les membres

17. L'approche du lien a été développée avec les régimes de la propriété intellectuelle et permet à un contribuable de bénéficier d'un régime de la propriété intellectuelle dans la seule mesure où ledit contribuable a lui-même engagé les dépenses de recherche et développement autorisées ayant généré les revenus de la propriété intellectuelle.

18. Ces activités essentielles génératrices de revenu doivent être exercées en faisant appel à un nombre suffisant de salariés qualifiés à temps plein et en engageant des dépenses opérationnelles suffisantes pour entreprendre ces activités.

du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 qui offrent des régimes préférentiels entrant dans le périmètre sont tenus de respecter des exigences élevées en matière de supervision et d'application. En outre, une réunion prévue du FHTP lors de laquelle ces sujets auraient pu être discutés a été reportée en octobre 2020. Ce report permettra au FHTP de réfléchir aux répercussions du Pilier 2 sur cet axe de travail.

Échange de renseignements sur les décisions fiscales

Des renseignements ont été spontanément échangés sur 18 000 décisions fiscales, ce qui représente près de 30 000 échanges à ce jour. Ces échanges sont source de transparence sur les pratiques en matière de décisions fiscales de plus de 100 pays dans le monde, et procurent aux administrations fiscales des informations qui peuvent être utilisées pour réaliser des évaluations des risques et ainsi repérer les pratiques de BEPS. En outre, cette transparence dissuade les administrations fiscales et les contribuables de se livrer à des pratiques susceptibles de soulever des préoccupations en matière de BEPS.

Au terme du troisième cycle d'examens par les pairs des cadres de transparence établis par les juridictions en 2019, 112 juridictions ont été examinées, et 80 d'entre elles n'ont fait l'objet d'aucune recommandation, ce qui témoigne

de progrès considérables dans la mise en œuvre de la norme à l'échelle mondiale. Toutefois, le rapport adressait 55 recommandations aux juridictions concernées, dont certaines doivent continuer d'améliorer leurs processus de mise en œuvre.

Travaux futurs

Les résultats des examens par les pairs du cadre de transparence montrent que la majorité des membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ont correctement appliqué les critères prévus par la norme. Néanmoins, une minorité d'entre eux continuent de faire l'objet de recommandations et ont encore des efforts à fournir pour honorer la norme internationale. Le FHTP étudiera les meilleurs moyens de poursuivre le processus d'examen par les pairs au-delà de 2020 et examinera les options permettant de rationaliser la norme et d'en accroître l'efficacité, en réfléchissant à l'opportunité de la modifier.

Révision du cadre du FHTP : critère d'activité substantielle pour les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt sur les bénéficiaires ou qu'un impôt insignifiant

Parallèlement à la norme applicable aux régimes fiscaux préférentiels, le FHTP a continué de s'assurer que le revenu hautement mobile soumis à un taux



d'imposition nul ou très faible provienne des activités génératrices de valeur dans la juridiction proprement dite, en adoptant en 2018 une nouvelle norme régissant l'exigence d'activité substantielle dans les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt sur les bénéfices ou qu'un impôt insignifiant. Il s'assure ainsi de l'égalité des règles du jeu entre les juridictions qui ont mis en place des exigences d'activité substantielle pour les régimes préférentiels, et celles qui appliquent un taux général d'imposition nul, ou quasi-nul, sur les bénéfices des sociétés. En 2019, les 12 juridictions concernées avaient déjà mis en place des obligations législatives nationales afin de se conformer à la nouvelle norme. Le FHTP a examiné le cadre législatif de ces 12 juridictions ; le cadre juridique mis en place par 11 juridictions¹⁹ a été jugé en tous points conforme au standard, ce qui renforce la cohérence des systèmes fiscaux nationaux et internationaux, et une juridiction²⁰ est en passe de modifier sa législation.

Travaux futurs

Le FHTP continuera de suivre et d'examiner toute modification apportée au cadre législatif régissant les exigences d'activité substantielle dans les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant afin de préserver l'égalité des règles du jeu. En outre, le FHTP examinera les phases suivantes de la mise en œuvre de la norme, avec un processus de suivi annuel approfondi destiné à évaluer l'efficacité pratique et l'échange spontané de renseignements au titre de la norme, qui débutera en 2021 conformément aux modalités définies dans le document intitulé « Activité substantielle pour les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt sur les bénéfices des sociétés ou qui prélèvent un impôt insignifiant : Conseils pour l'échange spontané de renseignements »²¹.

19. Anguilla, les Bahamas, Bahreïn, la Barbade, les Bermudes, les Îles Vierges britanniques, les Îles Caïmanes, Guernesey, l'Île de Man, Jersey, les Îles Turques et Caïques.

20. Les Émirats arabes unis ont travaillé en étroite collaboration avec le FHTP et le Groupe « Code de conduite » de l'UE en vue de la modification de la législation qui régit la question de la substance économique. Le texte modifié est actuellement en cours de signature au niveau du ministre.

21. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/activite-substantielle-juridictions-prelevant-pas-impot-sur-benefices-societes-prelevant-impot-insignifiant-conseils-pour-echange-spontane-renseignements.htm>



Partie III – Substance

Le paquet BEPS reconnaît que les règles fiscales doivent être modifiées à des fins non seulement de cohérence, mais aussi d’alignement de la fiscalité sur la substance. Il était bien trop facile de séparer les bénéficiaires imposables des activités génératrices de valeur ajoutée dans le cadre des conventions fiscales antérieures à la mise en place du projet BEPS et des régimes de calcul des prix de transfert existants. De telles pratiques ouvraient la voie à la création de sociétés-écrans par exemple, dont la substance économique – bureaux, actifs corporels ou salariés – était faible ou nulle. Le Plan d’action BEPS reconnaît que les règles fiscales internationales devraient être améliorées de façon à mettre davantage l’accent sur la création de valeur dans les groupes fortement intégrés, en s’attaquant aux procédés consistant à utiliser des actifs incorporels, des risques, du capital ou des transactions à haut risque dans le but de transférer des bénéfices. Les Actions 6-10 ont donc eu pour effet de contribuer à atténuer les risques associés à ces pratiques.

3.1 ACTION 6 SUR L’UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS FISCALES

L’Action 6 du projet BEPS cite l’utilisation abusive des conventions fiscales et, en particulier, le chalandage fiscal comme l’une des principales sources de préoccupation dans le domaine de l’érosion de la base d’imposition et du transfert de bénéfices. Le chalandage fiscal désigne habituellement le fait pour une personne de tenter de bénéficier indirectement des avantages prévus par une convention fiscale conclue entre deux États sans être résident de l’un de ces États. En raison de la gravité du chalandage fiscal, les juridictions ont convenu d’adopter le standard minimum de l’Action 6 pour lutter contre cette pratique et de soumettre leurs efforts à un examen

annuel par les pairs. En 2018, le premier examen par les pairs a révélé que, même si peu des conventions examinées étaient conformes au standard minimum, de nombreuses juridictions avaient commencé à lutter contre ce problème, notamment en signant l’Instrument multilatéral (IM), qui découle de l’Action 15 du BEPS. L’IM est incontestablement le moyen préféré des pays pour mettre en œuvre l’Action 6 et il semble utile de présenter ici les retombées au sens large de cet instrument depuis son entrée en vigueur.

Non seulement l’IM facilite la mise en œuvre rapide des standards minimums issus du projet BEPS comme celui établi par l’Action 6 sans exiger des pays une renégociation bilatérale de chaque convention fiscale, mais il permet également de renforcer la cohérence d’un certain nombre d’autres dispositions prévues par les conventions fiscales visant à lutter contre les pratiques d’érosion de la base d’imposition et de transfert de bénéfices.

Instrument multilatéral

Nouvel instrument innovant qui facilite la modification du vaste réseau de conventions fiscales bilatérales, l’IM a été établi sous sa version finale en 2016 et signé pour la première fois le 7 juin 2017 par 76 juridictions. À ce jour, l’IM couvre 94 juridictions de toutes les régions du monde et de tous niveaux de développement et 47 de ces juridictions l’ont déjà ratifié. Même si certains signataires n’ont pas encore mené le processus de ratification à son terme, il est plus efficient pour les pays d’adopter l’IM que de renégocier bilatéralement les 3 500 conventions fiscales actuellement en vigueur. L’IM permet de modifier les conventions fiscales bilatérales existantes afin de garantir une mise en œuvre rapide des mesures concernant les conventions fiscales élaborées dans le cadre du projet BEPS OCDE/G20. Les mesures de ce type incorporées dans l’IM portent non seulement sur le chalandage fiscal, mais aussi sur les montages hybrides et les établissements stables. L’IM renforce également les dispositions visant à résoudre les différends relatifs aux conventions.

En mai 2020, l’IM avait déjà modifié plus de 300 conventions dans le monde, et ce chiffre augmente rapidement à mesure que de nouveaux signataires déposent leur instrument de ratification. L’entrée en vigueur des dispositions de l’Instrument multilatéral, moins de trois ans après la cérémonie de signature, met en lumière la volonté politique forte de suivre une approche multilatérale visant à combattre les pratiques de BEPS et de traduire les engagements en mesures concrètes qui seront intégrées dans plus de 1 680 conventions fiscales à travers le monde.

En ce qui concerne l’Action 6, l’examen par les pairs mené en 2019 révèle qu’au 30 juin 2020, 94 membres du Cadre inclusif de l’OCDE/G20 avaient commencé à actualiser leur réseau de conventions fiscales bilatérales et mettaient en œuvre le standard minimum de l’Action 6.

Encadré 1. Informations clés concernant l'Instrument multilatéral (IM)

- L'IM couvre 94 juridictions et a été ratifié par 47 d'entre elles (soit un taux de ratification de 50 %).
- L'IM s'applique à plus de 300 conventions fiscales et modifiera plus de 1 680 conventions une fois pleinement mis en œuvre.
- Le critère des objets principaux (COP) est inclus dans chacune des 1 680 conventions modifiées (Action 6).
- Une fois que tous les signataires l'auront ratifié, environ 65% de toutes les conventions entre membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 seront modifiées par l'IM afin d'inclure le standard minimum (ainsi que d'autres clauses conventionnelles relatives au BEPS).
- 30 juridictions couvertes ont opté pour l'arbitrage obligatoire et contraignant (ce qui a supposé la modification de 211 conventions fiscales couvertes de façon à incorporer les dispositions relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant prévues dans l'IM).
- La première réunion de la Conférence des parties à l'IM a eu lieu le 4 octobre 2019.

Les données compilées pour cet examen par les pairs montrent que l'IM est l'outil utilisé par la grande majorité des juridictions qui ont commencé à mettre en œuvre le standard minimum, bien que dans la pratique son efficacité soit limitée par le nombre important de juridictions qui n'ont pas encore ratifié l'IM. Cependant, une fois que tous les signataires l'auront ratifié, environ 65 % de toutes les conventions entre membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 seront modifiées par l'IM afin d'inclure le standard minimum (ainsi que d'autres clauses conventionnelles relatives au BEPS). D'autres juridictions se sont déclarées intéressées par la signature de l'IM et, si toutes les conventions « en attente »²² devaient être couvertes par l'IM, ce pourcentage pourrait atteindre 85 %.

Le processus d'examen actuel ne permet pas de déterminer si l'application du standard minimum a véritablement fait reculer le chalandage fiscal dans la pratique depuis le début de la mise en œuvre des mesures BEPS. Un examen de l'Action 6 sera mené au cours du prochain biennium.

3.2 ACTION 7 SUR LE STATUT D'ÉTABLISSEMENT STABLE

Les conventions fiscales prévoient généralement que les bénéfices d'une entreprise étrangère ne sont imposables dans un État que dans la mesure où l'entreprise possède

22. Une convention « en attente » est une convention qui n'a été notifiée que par l'une des parties aux fins de l'Instrument multilatéral et qui est donc en attente d'une signature de l'IM par l'autre partie pour devenir réciproque.

dans cet État un établissement stable auquel les bénéfices sont attribuables. La définition d'un établissement stable figurant dans les conventions fiscales est dès lors capitale s'agissant de déterminer si une entreprise non résidente doit s'acquitter de l'impôt sur le revenu dans un autre État.

Bien que le rapport final sur l'Action 7 ne contienne pas de standard minimum, il recommande des mesures permettant de mettre en échec les pratiques visant à éviter de manière inappropriée l'apparition d'un lien fiscal, en particulier en faisant appel à des commissionnaires plutôt qu'à des distributeurs, par le recours à des exemptions applicables à des activités spécifiques, ou en fragmentant les activités de manière artificielle. Les modifications recommandées à apporter aux conventions fiscales pourraient être mises en œuvre par le biais de l'IM, en tant que dispositions facultatives, ou par la négociation de conventions fiscales bilatérales. Sur les 94 juridictions parties à l'IM :

- 46 ont choisi d'appliquer les modifications de l'article 5.5 et 5.6 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, abaissant le seuil pour la création d'un établissement stable constitué d'un agent dépendant et modifiant par là 339 traités au total.
- En outre, 55 juridictions ont choisi d'appliquer l'article 5.4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui établit le critère général de caractère préparatoire ou auxiliaire, tandis que 54 ont opté pour l'article 5.4.1 qui prévoit une règle anti-fragmentation. En conséquence, 379 conventions fiscales ont été modifiées en vertu de l'article 5.4 et 542, en vertu de l'article 5.4.1.
- Enfin, 34 juridictions ont opté pour la disposition relative au fractionnement de contrats figurant dans les Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, modifiant ainsi 163 conventions fiscales.

Graphique 7. Mise en œuvre de l'Action 7 au moyen de l'Instrument multilatéral

MISE EN ŒUVRE DE L'ACTION 7 PAR LE BIAIS DE L'IM

Option pour l'abaissement du seuil pour un agent dépendant ES : **46 juridictions**

Option pour l'ensemble des travaux préparatoires/exigence auxiliaire : **55 juridictions**

Option pour la règle d'anti-fragmentation : **54 juridictions**

Option pour l'anti-fragmentation des contrats : **34 juridictions**



3.3 ACTIONS 8-10 SUR LE PRIX DE TRANSFERT

L'objectif du rapport 2015 du projet BEPS sur les Actions 8-10 est de veiller à aligner les bénéfices des entreprises multinationales sur la réalité de l'activité économique et la création de valeur. Les travaux menés dans ce cadre ont abouti à la présentation, dans le Chapitre VI des Principes en matière de prix de transfert, d'orientations détaillées sur une approche permettant aux administrations fiscales de déterminer correctement le prix des actifs incorporels difficiles à valoriser (AIDV) en situation d'asymétrie d'information. En 2018, des orientations supplémentaires ont été incorporées aux Principes sous la forme d'une annexe au Chapitre VI. En outre, conformément au mandat général prévu par le Rapport BEPS établi en 2015 sur les Actions 8, 9 et 10, il a été convenu de mettre en place un processus de suivi spécifique de l'application de cette approche par les juridictions. La première phase du processus a été lancée en 2019 et a permis de recueillir des informations sur la législation et les pratiques relatives à l'approche AIDV en vigueur dans plus de 30 juridictions. Ces informations devraient être publiées sur le site internet de l'OCDE avant la fin de l'année 2020, où il est envisagé de mener une évaluation préliminaire de l'effet de ces mesures visant à mettre en adéquation la substance et la création de valeur.

Instructions sur les prix de transfert applicables aux transactions financières (Actions 4 et 8-10)

En février 2020, a été publié le rapport *Instructions sur les prix de transfert relatives aux transactions financières : Cadre inclusif sur le BEPS : Actions 4, 8-10*²³. Les travaux de suivi sur les aspects des transactions financières relatifs aux prix de transfert, demandés par le paquet BEPS présenté en 2015, tout comme ce rapport, illustrent le consensus autour de l'interprétation de l'application du principe de pleine concurrence en ce qui concerne ce type de transactions.

Ainsi, pour la première fois les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert contiennent des orientations sur les aspects des transactions financières, ce qui contribuera à renforcer la cohérence dans l'interprétation du principe de pleine concurrence et permettra de garantir que les résultats des transactions contrôlées soient, en substance, conformes à la création de valeur ainsi que le comportement des tierces parties.

Ce rapport aborde la question du niveau approprié de rendement des financements intragroupe, notion qui permettra d'éviter l'utilisation de stratégies de planification fiscale liées à la répartition du capital et des risques à des membres de groupes d'entreprises multinationales qui n'exercent pas les fonctions minimales attendues. Il met l'accent sur le fait que les membres d'un groupe d'entreprises multinationales qui ne contrôlent pas les risques significatifs associés au financement intragroupe ne peuvent prétendre à une rémunération supérieure au taux de rendement sans risque — c'est-à-dire un taux de rendement similaire à celui des titres d'État les mieux notés. L'approche développée vise à décourager les groupes d'entreprises multinationales de financer leurs unités d'exploitation par le biais d'entités qui disposent de liquidités abondantes mais n'exercent pas un niveau d'activités suffisant.

Ces nouvelles orientations sont utiles car elles concernent des situations très fréquentes où les groupes d'entreprises multinationales ont tendance à utiliser différents instruments financiers qui aboutissent souvent à une érosion de la base d'imposition. Le rapport souligne qu'en règle générale, la gestion centralisée de la trésorerie constitue un service annexe justifiant souvent une rémunération limitée, ce qui vise à empêcher les groupes d'entreprises multinationales d'enregistrer leurs bénéfices non conformes aux principes de pleine concurrence dans des entités chargées de gérer la trésorerie généralement établies dans des juridictions à faible fiscalité. Le rapport prévoit également des orientations sur les compagnies d'assurance captives, qui représentent une cause fréquente de préoccupation pour les administrations fiscales. Ces nouvelles orientations ont durci les conditions auxquelles un membre d'un groupe d'entreprises multinationales qui offre des services d'assurance centralisés peut prétendre à des bénéfices découlant de cette activité d'assurance. Elles limitent les possibilités de planification fiscale grâce auxquelles les groupes d'entreprises multinationales enregistrent des transactions d'assurance prétendument réelles dans des entités qui ont des fonctions limitées et sont susceptibles de bénéficier d'un traitement fiscal préférentiel.

Enfin, le rapport expose les orientations longtemps attendues sur les techniques de détermination des prix qui aideront les administrations fiscales et les contribuables à réduire les coûts administratifs et de mise en conformité associés à la détermination du prix des transactions financières contrôlées.

23. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-sur-les-prix-de-transfert-relatives-aux-transactions-financieres-cadre-inclusif-sur-le-beps-actions-4-8-10.htm>

Partie IV – Évaluation, transparence et sécurité juridique en matière fiscale

Le Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices précisait que les actions visant à renforcer la cohérence et à mieux aligner les droits d'imposition sur la substance devaient également être associées à une plus grande transparence et à une sécurité juridique accrue en matière fiscale. Les Actions 12, 13 et 14 du projet BEPS ont été conçues dans ce but. Les pouvoirs publics doivent avoir accès à des informations récentes, ciblées et exhaustives pour pouvoir détecter les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), et imposer aux contribuables et à leurs conseillers de révéler les dispositifs de planification fiscale agressive en vue de limiter ces risques. Dans le cadre de la mise en œuvre des mesures visées par l'Action 13²⁴ du projet BEPS, les contribuables sont tenus de fournir à l'administration une documentation des prix de transfert contenant des renseignements ventilés par pays, ce qui permet aux autorités de cibler leurs contrôles. En ce qui concerne la sécurité juridique en matière fiscale, conformément à l'Action 14, les initiatives visant à faire en sorte que les différends soient résolus plus rapidement et de façon plus efficace et plus efficiente ont permis de fluidifier les procédures amiables, ce qui a renforcé la prévisibilité, et partant, a contribué à améliorer la sécurité juridique en matière fiscale.

24. Le rapport relatif à l'Action 13 propose une approche standardisée à trois niveaux de la documentation des prix de transfert. En premier lieu, les orientations relatives à la documentation des prix de transfert prévoient que les entreprises multinationales doivent communiquer aux administrations fiscales des informations générales concernant leurs activités et leur politique de prix de transfert à l'échelle mondiale, au moyen d'un « fichier principal » qui serait mis à la disposition de toutes les administrations fiscales des pays concernés. Par ailleurs, des renseignements sur les prix de transfert davantage axés sur l'aspect transactionnel doivent être communiqués dans un fichier local dans chaque pays, indiquant les opérations pertinentes entre parties liées, les montants que ces opérations mettent en jeu, et l'analyse par l'entreprise des prix de transfert qu'elle a fixés pour ces opérations. Enfin, dans une déclaration établie pays par pays, les entreprises multinationales doivent indiquer, chaque année et pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés, ceux qui restent dus, et d'autres données portant sur leurs activités économiques. Seule la déclaration pays par pays est un standard minimum soumis à un examen par les pairs, ce qui est la raison pour laquelle ce rapport est centré sur sa mise en œuvre.

La déclaration pays par pays, mise en place par l'Action 13, contribue aussi au suivi et à l'évaluation des pratiques de BEPS, une tâche difficile entreprise dans le cadre de l'Action 11 du BEPS. Les informations agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays offrent un aperçu des pratiques de BEPS, que seule l'augmentation du volume de données disponibles au fil du temps permettra de préciser. En outre, la deuxième édition des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* est accompagnée d'un rapport exposant les avantages et les limites que présentent les données existantes. Près de cinq ans après la publication du paquet BEPS, les efforts menés afin de suivre l'évolution des pratiques de BEPS et de les évaluer commencent à porter leurs fruits. Des travaux supplémentaires sont cependant nécessaires pour quantifier pleinement les effets de la mise en œuvre du projet BEPS.

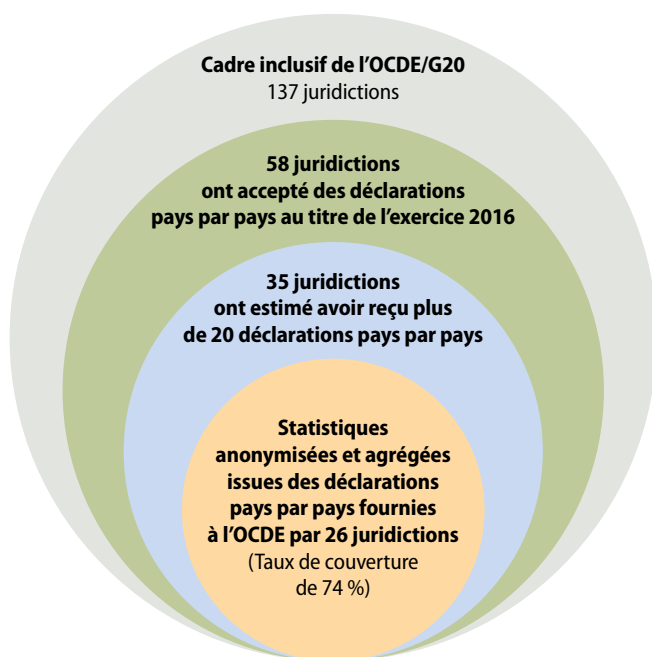
4.1 STATISTIQUES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ÉTABLIES À PARTIR DES INFORMATIONS FIGURANT DANS LES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

Des analyses quantitatives supplémentaires doivent être réalisées afin de mesurer l'efficacité de l'ensemble des mesures adoptées depuis la mise en œuvre du projet BEPS, mais les juridictions se sont engagées au titre des Actions 11 à 13, à publier régulièrement des statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des déclarations pays par pays pour faciliter l'analyse économique et statistique des entreprises multinationales et du phénomène BEPS. Si les déclarations pays par pays ont pour objectif principal d'aider les administrations fiscales à repérer et à évaluer les risques généraux liés aux prix de transfert et aux pratiques de BEPS, les données ainsi obtenues peuvent également jouer un rôle dans l'analyse des pratiques de BEPS et des activités des entreprises multinationales en général sous l'angle économique et statistique. Ces données fourniront aussi aux autorités et aux chercheurs un grand nombre d'informations nouvelles qui permettront d'analyser le comportement des entreprises multinationales, notamment en matière de fiscalité, contribuant ainsi à offrir une image plus complète des activités mondiales des très grandes entreprises multinationales que ne le permettent d'autres sources.

Le premier jeu de statistiques agrégées tirées des déclarations pays par pays présente les données de 2016 concernant les déclarations pays par pays déposées par près de 4 000 groupes d'entreprises multinationales dans 26 juridictions. Bien que ce nouvel ensemble de données contienne un large éventail d'informations sur les activités financières et économiques mondiales des entreprises multinationales, les données présentent néanmoins certaines limites. De nombreuses mesures ont déjà été mises en œuvre afin d'améliorer la qualité des données, mais certains de ces changements ne produiront des effets que progressivement. De plus, compte tenu de la faiblesse des déclarations pays par pays déposées dans certaines juridictions, le nombre de juridictions qui ont pu communiquer leurs données a également été limité du fait

des exigences de confidentialité. Malgré ces limites et le fait qu'il soit encore trop tôt pour tirer des conclusions définitives sur les résultats du projet BEPS OCDE/G20, la publication des statistiques agrégées tirées des déclarations pays par pays devrait cependant apporter de nouveaux éclairages sur les pratiques de BEPS et les activités des entreprises multinationales.

Graphique 8. Statistiques agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays



Bien que le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 compte 137 membres, à peine 58 juridictions ont reçu des déclarations pays par pays au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, 46 seulement ont imposé une obligation déclarative pour l'exercice 2016 et 12 ont reçu des déclarations pays par pays dans le cadre d'un dépôt volontaire. Parmi les juridictions qui ont reçu des déclarations pays par pays, on estime que 35 d'entre elles seulement en ont reçu un nombre suffisant pour pouvoir produire des statistiques agrégées, tout en garantissant la confidentialité des contribuables. Sur ces 35 juridictions, 26 au total ont publié des statistiques établies à partir des déclarations pays par pays. Les données agrégées et anonymisées tirées des déclarations pays par pays ont été publiées dans le cadre de la 2^e édition des *Statistiques de l'impôt des sociétés*,²⁵ qui comprend un rapport illustrant certaines observations générales pouvant être tirées de cet ensemble de données. Une description détaillée des réserves et des limites que présentent les données figure par ailleurs dans un avertissement accompagnant la publication des statistiques tirées des déclarations pays par pays.

25. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beeps/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes.htm>

Deuxième édition des Statistiques de l'impôt sur les sociétés

La deuxième édition de la base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, contient des informations supplémentaires sur les statistiques relatives au phénomène BEPS, et constitue une nouvelle étape dans la mise en œuvre de l'Action 11. Les statistiques, qui englobent un plus grand nombre de pays, concernent les recettes de l'impôt sur les sociétés, les taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, les taux effectifs d'imposition des sociétés, les incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement, et les régimes de la propriété intellectuelle. Le premier jeu de statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des déclarations pays par pays est également inclus dans la deuxième édition de la base de données. En outre, des données concernant les règles sur les SEC (Action 3) pour 38 juridictions, et des informations sur les règles de limitation des intérêts (Action 4) pour 46 juridictions sont également disponibles. La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* reste un outil extrêmement utile pour l'analyse de la fiscalité des entreprises, et cette deuxième édition accroît la quantité et la qualité des données disponibles aux fins de l'analyse du phénomène BEPS.

4.2 ACTION 12 SUR LES RÈGLES DE COMMUNICATION OBLIGATOIRE D'INFORMATIONS

Par souci de transparence, le rapport sur l'Action 12 formule des recommandations concernant la conception de règles visant à imposer aux contribuables et à leurs conseillers de communiquer à l'administration fiscale des informations sur les dispositifs de planification fiscale agressive. Ces recommandations tentaient de concilier l'impératif d'obtenir des renseignements précoces sur les dispositifs de planification fiscale agressive et la nécessité de formuler des obligations déclaratives qui soient bien ciblées et aisément applicables, tout en évitant de soumettre les contribuables à des formalités trop lourdes. Ces recommandations ont également servi de point de départ à des initiatives similaires visant à améliorer la transparence fiscale dans d'autres domaines. L'encadré 2 décrit les évolutions récentes concernant les règles de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques.

4.3 ACTION 13 SUR LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

Mise en place d'une obligation de dépôt des déclarations pays par pays

L'instauration de la déclaration pays par pays (Action 13) a conduit à un renforcement significatif de la transparence et de la cohérence des normes fiscales internationales, en améliorant le niveau et la qualité des informations dont disposent les administrations fiscales sur les groupes d'entreprises multinationales opérant dans leur juridiction, et en faisant en sorte que les administrations

Encadré 2. Règles de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques

En 2014, l'OCDE publiait la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, également appelée Norme commune de déclaration ou NCD. La NCD, qui sert de cadre à l'échange automatique annuel de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale entre plus de 90 juridictions, a marqué un tournant majeur dans l'amélioration de la transparence fiscale internationale et de la capacité des juridictions à lutter contre la fraude fiscale internationale.

En même temps, il est indispensable de veiller à ce que les intermédiaires qui continuent de concevoir, commercialiser ou accompagner la mise en œuvre de certains dispositifs et de structures extraterritoriales pouvant être utilisés par des contribuables pour contourner leurs obligations déclaratives en vertu de la NCD soient identifiés et soumis à déclaration.

Dans ce contexte, les ministres des Finances du G7 ont invité l'OCDE, dans la déclaration de Bari publiée en mai 2017, à commencer à « envisager des solutions face aux dispositifs conçus pour contourner la Norme commune de déclaration ou visant à permettre aux bénéficiaires effectifs de s'abriter derrière des structures non transparentes ». À cet égard, **il est demandé à l'OCDE de réfléchir à des « règles types de communication obligatoire d'information inspirées de l'approche retenue pour les dispositifs visant à échapper à l'impôt, telle que présentée dans le rapport sur l'Action 12 du projet BEPS ».**

Les règles types de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques (c'est-à-dire des structures permettant aux bénéficiaires effectifs de dissimuler leur identité) ont été approuvées et publiées par l'OCDE au début de l'année 2018. **Ces règles types, si elles ont été élaborées en s'appuyant largement sur les règles de communication obligatoire qui figurent dans le rapport sur l'Action 12 du projet BEPS,** ciblent spécifiquement ce type de dispositifs et de structures.

Les règles types visent à fournir aux administrations fiscales des informations sur les dispositifs de contournement de la NCD et les structures extraterritoriales opaques, y compris sur les utilisateurs de ces dispositifs et structures et sur les personnes qui prennent part à leur fourniture. Ces règles devraient par conséquent avoir un effet dissuasif sur la conception, la commercialisation et l'utilisation des dispositifs qu'elles visent.

Les règles types stipulent que toute personne ayant la qualité d'intermédiaire ou d'utilisateur d'un dispositif de contournement de la NCD ou d'une structure extraterritoriale opaque est tenue de communiquer certaines informations à son administration fiscale. Lorsque ces informations

concernent des utilisateurs qui résident dans une autre juridiction, elles sont transmises à l'administration fiscale de la juridiction concernée en application des dispositions de l'instrument juridique international applicable.

Conformément aux principes en matière de communication obligatoire d'informations énoncés dans le rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, ces règles types ne visent pas seulement à remédier aux cas de non-respect de la législation fiscale (y compris des obligations déclaratives prévues par la NCD), mais aussi à informer les administrations fiscales de l'existence de tels dispositifs afin d'évaluer les risques de non-respect que ces dispositifs peuvent induire.

Depuis l'adoption des règles types par l'OCDE en 2018, plus de 30 juridictions ont décidé d'appliquer les règles de communication obligatoire concernant les dispositifs de contournement de la NCD et les structures extraterritoriales opaques.

Au niveau de l'UE, les règles types ont été intégrées dans la directive européenne relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, et devraient entrer en vigueur dans le courant de l'année 2020.

Lorsque les juridictions qui se sont engagées à mettre en œuvre la NCD appliquent les règles types, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales en tient compte dans le cadre de son examen de l'efficacité de la mise en œuvre de la NCD par ces juridictions.

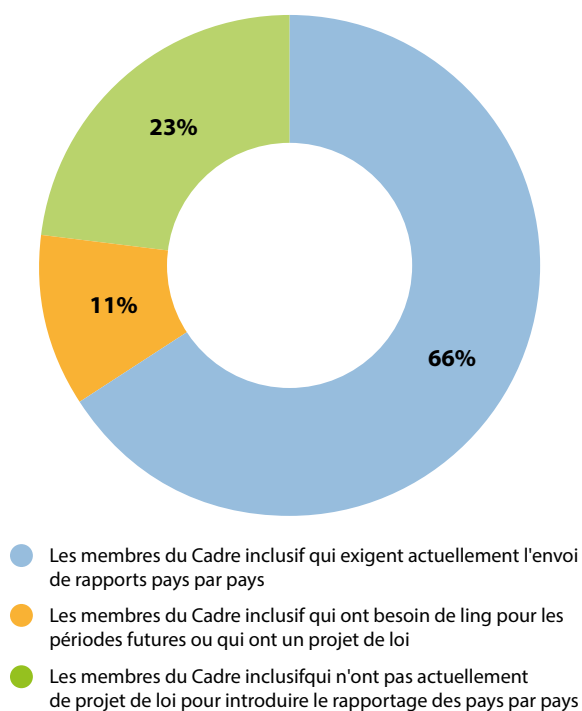


fiscales puissent avoir accès plus facilement à des données communes sur ces entreprises, et les exploiter.

Des avancées majeures dans la mise en œuvre de la déclaration pays par pays ont été enregistrées depuis 2019. Au total, plus de trois quarts des membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, dont tous les pays membres du G20, ont mis en place une obligation de dépôt de la déclaration pays par pays, ou sont en passe de le faire. Il en résulte que presque tous les groupes d'entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil de 750 millions EUR relèvent d'ores et déjà du champ d'application des dispositions relatives à la déclaration pays par pays, et les quelques retardataires agiront rapidement pour se mettre à niveau. Quatre-vingt-dix membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 imposent désormais aux entités mères ultimes de déposer une déclaration pays par pays, et 15 autres membres ont soit adopté des lois visant à introduire une obligation déclarative à compter d'une certaine date, soit ont rédigé un projet de loi en vue d'instaurer une telle obligation dans un proche avenir.

La déclaration pays par pays est l'un des éléments de l'approche à trois niveaux de la documentation des prix de transfert prévue par l'Action 13, consistant en un « fichier principal » par lequel les groupes d'entreprises multinationales communiquent des informations concernant leurs activités et leur politique de prix de transfert, un « fichier local » qui contient des informations détaillées d'ordre transactionnel avec une juridiction donnée,

Graphique 9. Mise en œuvre de l'obligation déclarative



et une déclaration pays par pays contenant des informations sur la répartition mondiale des activités, des résultats et des impôts acquittés par une entreprise multinationale. Il a été décidé d'améliorer et de mieux coordonner la documentation des prix de transfert, ce qui augmentera la transparence grâce à une meilleure qualité des renseignements transmis aux administrations fiscales et limitera les coûts de mise en conformité à la charge des entreprises.

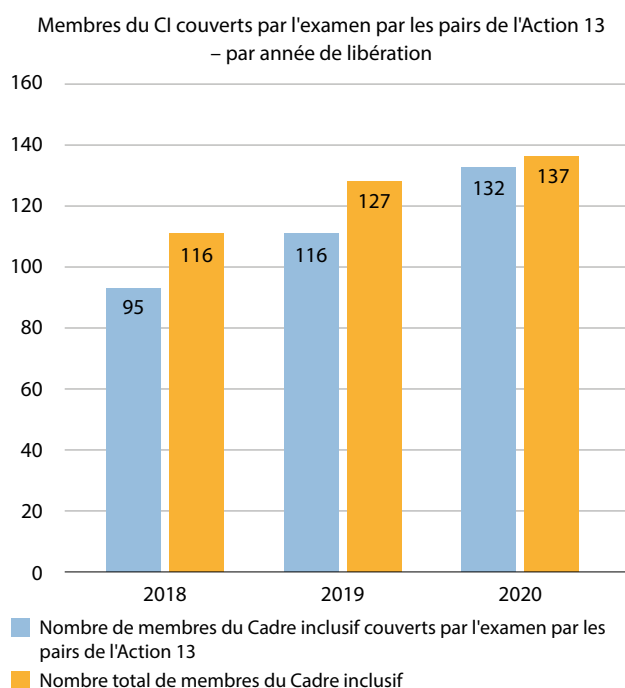
Mise en œuvre d'un cadre d'échange relatif à la déclaration pays par pays

En mai 2020, plus de 2 500 relations bilatérales portant sur l'échange de déclarations pays par pays ont été établies en vertu de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, de conventions bilatérales de double imposition, ou d'accords d'échange de renseignements fiscaux, ainsi qu'entre États membres de l'UE. Il convient cependant de poursuivre les initiatives visant à aider les juridictions à mettre en place des relations d'échange et à se conformer aux conditions requises pour recevoir des déclarations pays par pays.

Examen par les pairs relatifs à la mise en œuvre de l'Action 13 du projet BEPS

Le troisième examen annuel par les pairs relatif à la mise en œuvre de l'Action 13 sera achevé dans le courant du troisième trimestre 2020. Il portera sur l'application du standard minimum par plus de 130 membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, contre 116 juridictions lors du deuxième examen, et 95 lors du premier. Lorsqu'une législation existe,

Graphique 10. Nombre de membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 ayant fait l'objet d'un examen par les pairs au titre de l'Action 13



Encadré 3. Mise en œuvre de l'Action 13 : principaux faits

- 90 juridictions imposent le dépôt des déclarations pays par pays.
- 105 juridictions ont mis en place une obligation de dépôt des déclarations pays par pays ou ont rédigé un projet de loi en vue d'imposer une telle obligation dans un futur proche.
- 2 500 relations bilatérales portant sur l'échange de déclarations pays par pays ont été établies.
- 132 juridictions seront examinées dans le cadre du troisième examen annuel par les pairs.

la mise en œuvre de la déclaration pays par pays a été jugée en grande partie conforme au standard minimum établi par l'Action 13. Depuis le premier examen par les pairs, un grand nombre de juridictions ont apporté des modifications afin de donner suite aux recommandations reçues.

Initiatives concourant à une utilisation efficace des déclarations pays par pays par les administrations fiscales

Il est capital que les administrations fiscales soient en mesure d'utiliser à bon escient les informations contenues dans les déclarations pays par pays lors de l'évaluation des prix de transfert et des autres risques relatifs aux pratiques de BEPS. Le Forum sur l'administration fiscales (FAF) de l'OCDE a mis en place une série d'initiatives visant à aider les administrations fiscales à utiliser les déclarations pays par pays de manière efficace et à empêcher leur détournement.

- **Ateliers consacrés à l'utilisation des déclarations pays par pays à des fins d'évaluation des risques.** Depuis janvier 2017, plusieurs ateliers ont été organisés afin d'examiner comment utiliser au mieux les déclarations pays par pays à des fins d'évaluation des risques. Des sessions réservées aux autorités compétentes liées par des conventions ont récemment été organisées afin de faciliter les discussions multilatérales sur des déclarations pays par pays spécifiques.
- **Manuel pratique portant sur l'utilisation efficace des déclarations pays par pays dans le cadre de l'évaluation des risques.** Ce guide examine comment utiliser les déclarations pays par pays dans le cadre de différentes approches en matière d'évaluation du risque fiscal, les principaux indicateurs de risque susceptibles d'être mis en évidence, et les actions qu'une administration fiscale devrait mettre en œuvre si une déclaration pays par pays fait apparaître un éventuel risque fiscal.
- **Programme ICAP (International Compliance Assurance Programme).** Le programme ICAP est un processus multilatéral d'évaluation et d'assurance des risques qui s'appuie sur les déclarations pays par pays et d'autres informations ayant trait à l'évaluation des risques afin que les entreprises multinationales et les administrations fiscales puissent bénéficier d'une plus grande sécurité juridique en matière fiscale. Un deuxième projet pilote ICAP (ICAP 2.0), qui rassemble 19 administrations fiscales participantes, a été lancé en 2019 et est toujours en cours.



Encadré 4. Principales initiatives à venir relatives à l'Action 13

- Le troisième examen par les pairs concerne près de 130 membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 et sera achevé à la mi-2020.
 - Le Forum sur l'administration fiscale continuera de développer des outils pratiques visant à faciliter l'utilisation des déclarations pays par pays, y compris le programme ICAP 2.0, l'Initiative CoRA, TREAT et TRAQ.
 - Un examen du standard minimum de l'Action 13, prenant en compte l'expérience des administrations fiscales et des entreprises multinationales, a commencé en novembre 2018 et s'achèvera d'ici à la fin de l'année 2020.
- **Initiative relative à l'évaluation comparative des risques (CoRA).** Les administrations fiscales ont accès à un volume croissant de données communes pour évaluer les risques fiscaux. À partir de ces informations, l'Initiative CoRA vise à favoriser une plus grande convergence dans la perception des risques par les administrations fiscales, ainsi que dans la compréhension de la manière dont les principaux indicateurs de risque peuvent être mis en évidence, notamment par le biais des déclarations pays par pays que déposent les entreprises multinationales. Les résultats de ces travaux devraient être mis à la disposition des administrations fiscales d'ici à la fin 2020.
 - **Outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux (TREAT) et Questionnaire automatisé d'évaluation des risques fiscaux liés à la déclaration pays par pays (TRAQ).** TREAT est un outil destiné à aider les administrations fiscales, en particulier celles des pays en développement, à interpréter les déclarations pays par pays des entreprises multinationales afin de mettre en évidence les domaines dans lesquels des enquêtes complémentaires peuvent ou non être nécessaires. TREAT propose des supports de formation qui s'appuient sur l'expérience du programme ICAP et de l'Initiative CoRA, afin d'aider les administrations fiscales à évaluer les risques des entreprises multinationales. TRAQ vient en appui de cette initiative. Une administration fiscale peut décider d'adresser ce questionnaire à un groupe d'entreprises multinationales, en l'invitant à lui transmettre des informations supplémentaires si elle venait à déceler dans la déclaration pays par pays du groupe en question la présence d'indicateurs susceptibles de révéler l'existence de risques fiscaux. Les résultats de ces travaux devraient être mis à la disposition des administrations fiscales d'ici à la fin 2020.

Faciliter la mise en œuvre et assurer la cohérence des déclarations pays par pays

Depuis l'introduction de la déclaration pays par pays, un certain nombre d'actions ont été mises en œuvre pour aider les groupes d'entreprises multinationales et les juridictions à préparer et à utiliser les déclarations pays par pays, et à améliorer la qualité des données.

- **Informations relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays par les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20.** Le site web de l'OCDE contient des informations détaillées sur la façon dont les déclarations pays par pays ont été mises en œuvre par les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, les obligations de notification qui s'appliquent dans chaque juridiction, et les relations activées portant sur l'échange de déclarations pays par pays. Ces informations sont essentielles pour aider les juridictions à se conformer à leur engagement au titre du standard minimum, et les groupes d'entreprises multinationales à comprendre les obligations auxquelles elles sont soumises dans les juridictions où elles possèdent des entités constitutives.
- **Instructions concernant l'interprétation de l'Action 13.** À mesure que la mise en œuvre et l'utilisation de la déclaration pays par pays se généralisent, les juridictions, les entreprises et les autres parties prenantes sont invitées à donner leur avis sur les aspects incomplets ou imprécis du rapport sur l'Action 13 et du dispositif de mise en œuvre. Cela a donné lieu à l'élaboration et à la diffusion d'instructions relatives à l'interprétation du rapport sur l'Action 13 qui sont mises à jour régulièrement. Ces instructions se sont révélées très utiles pour améliorer la cohérence aux stades de la préparation des déclarations pays par pays par les groupes d'entreprises multinationales, et pour aider les administrations fiscales à interpréter les données contenues dans ces déclarations. Par exemple, les instructions publiées en novembre 2019²⁶ stipulent que les dividendes reçus des entités constitutives doivent être exclus du montant du bénéfice (perte) avant impôt sur le revenu reporté par un groupe d'entreprises multinationales dans sa déclaration pays par pays. Ces instructions devraient améliorer la fiabilité des données tant à des fins d'évaluation du risque fiscal que d'analyse économique et statistique.
- **Erreurs communes commises lors de la préparation des déclarations pays par pays.** À mesure que les groupes d'entreprises multinationales déposent leurs déclarations pays par pays, un certain nombre d'erreurs sont relevées rendant plus compliquée l'interprétation des données, notamment si l'administration fiscale utilise

26. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.htm>

des procédures automatisées d'évaluation du risque. Parmi les erreurs relevées, on peut citer l'utilisation de plusieurs devises dans une même déclaration, la suppression des trois ou six derniers chiffres des données financières (une pratique courante lors de la préparation des états financiers), ou encore la saisie des données dans la mauvaise colonne. Une liste de ces erreurs a été compilée et publiée sur le site web de l'OCDE²⁷, afin d'aider les groupes d'entreprises multinationales à les éviter, et les administrations fiscales à les détecter.

Examen du standard minimum de l'Action 13 prévu en 2020

Le rapport final sur l'Action 13 prévoit qu'un examen du standard minimum soient réalisés en 2020. L'examen est en cours et sera l'occasion de solliciter l'avis des parties prenantes sur les questions liées à la mise en œuvre et au fonctionnement de l'Action 13 du projet BEPS, et de réfléchir aux éventuelles modifications à apporter au champ d'application et au contenu de la déclaration pays par pays.

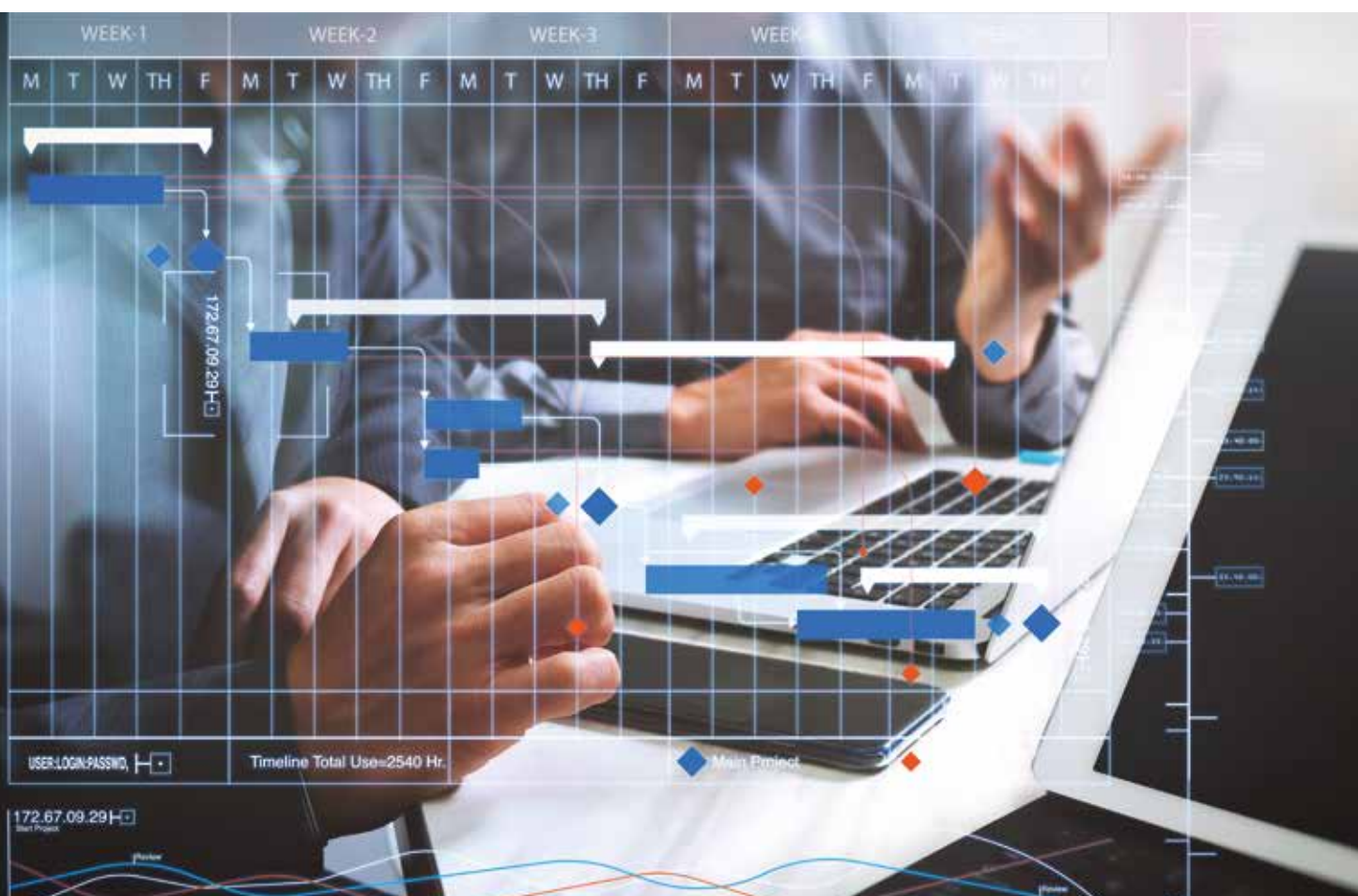
Un document de consultation publique visant à faire avancer la réflexion sur les travaux relatifs à l'examen prévu en 2020 a été publié en février 2020, et une réunion

de consultation publique en ligne réunissant environ 270 représentants d'entreprises et de la société civile a été organisée en mai 2020. Les travaux destinés à approuver les éventuelles révisions à apporter au standard minimum établi par l'Action 13 se poursuivent et seront terminés d'ici la fin de l'année 2020.

4.4 ACTION 14 SUR LA PROCÉDURE AMIABLE

Outre l'élaboration de mesures destinées à remédier aux lacunes en matière de transparence dans l'architecture fiscale internationale, la sécurité juridique en matière fiscale est aussi l'un des objectifs fondamentaux du projet BEPS, et un élément central des travaux menés actuellement sur la question des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Des mécanismes efficaces et fiables de règlement des différends sont un instrument essentiel pour assurer la sécurité juridique en matière fiscale. L'Action 14 établit à cet égard un standard minimum en ce qui concerne les procédures amiables. Cette section présente les progrès substantiels accomplis dans ce domaine, ainsi qu'en témoignent les résultats des examens par les pairs, et donne un aperçu des améliorations à apporter aux mécanismes de règlement des différends qui sont en cours de discussions dans le cadre de l'examen de 2020 relatif à l'Action 14.

27. <http://www.oecd.org/tax/beps/common-errors-mnes-cbc-reports.pdf>



4.4.1 Rapports d'examen par les pairs au titre de l'Action 14

Le processus d'examen par les pairs relatifs à l'Action 14 a commencé en 2016. En mai 2017, 69 juridictions avaient été examinées au titre de la phase 1, et il restait par conséquent 13 juridictions à examiner²⁸. En outre, l'examen par les pairs au titre de la phase 2 des 44 premiers pays qui se sont engagés à mettre en œuvre les mesures issues du projet BEPS sera achevé en 2020, conformément à la méthodologie d'évaluation prévue par l'Action 14. S'agissant des nouveaux membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, les examens par les pairs de phase 2 doivent se poursuivre en 2021.

Environ 1500 recommandations ont été formulées à l'intention des 69 juridictions examinées à ce jour, notamment la nécessité d'allouer des ressources supplémentaires au traitement des cas soumis à la procédure amiable, d'améliorer la durée de règlement des cas, et de mettre à jour leur législation interne.

Les rapports d'examen par les pairs au titre de la phase 1 constituent une avancée importante pour faire en sorte que les engagements politiques pris par les membres du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 se traduisent en progrès tangibles et mesurables. Les effets au sens large du standard minimum de l'Action 14 sur la procédure amiable, et d'une manière plus générale sur la sécurité juridique en matière fiscale, se font d'ores et déjà sentir, et de nombreux pays ont entrepris de remédier aux lacunes signalées dans leurs rapports respectifs. Par exemple :

- **Dans toutes les juridictions examinées, on observe une nette augmentation du nombre de cas clôturés.** Cette situation résulte probablement d'une augmentation ou d'une utilisation plus rationnelle des ressources par les autorités compétentes, à la suite ou en prévision du processus d'examen par les pairs.
- **Le nombre de profils sur la procédure amiable publiés sur le site internet²⁹ de l'OCDE continue d'augmenter, et couvre désormais plus de 100 juridictions.** Ce référentiel central d'informations aisément accessibles facilite le recours à la procédure amiable par les contribuables.

28. 48 juridictions au total se sont vu accorder un report (Angola, Anguilla, Arménie, Belize, Bénin, Bosnie-Herzégovine, Botswana, Burkina Faso, Cabo Verde, Cameroun, Congo, Costa Rica, Côte d'Ivoire, Djibouti, Dominique, Égypte, Gabon, Géorgie, Grenade, Haïti, Îles Cook, Îles Turques et Caïques, Jamaïque, Kenya, Libéria, Malaisie, Maldives, Maurice, Mongolie, Montserrat, Nigéria, Pakistan, Panama, Papouasie–Nouvelle-Guinée, Paraguay, Pérou, République de Macédoine du Nord, République démocratique du Congo, République dominicaine, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Sénégal, Seychelles, Sierra Leone, Sri Lanka, Ukraine, Uruguay, Zambie), cependant que sept autres juridictions sont en attente d'une décision de report (Albanie, Antigua-et-Barbuda, Eswatini, Honduras, Jordanie, Monténégro, Namibie).

29. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/pa-fiches-par-pays.htm>



- **Un nombre croissant de juridictions ont introduit ou mis à jour des instructions claires et exhaustives relatives à l'application de la procédure amiable.**

En plus de ces changements de portée générale, le processus de suivi au titre de la phase 2 a commencé. Les rapports concernant les six juridictions qui ont fait l'objet d'un examen par les pairs lors de la phase 1, concernant les sept juridictions examinées lors de la phase 2, ont été publiés en août 2019 et en avril 2020 respectivement. Les rapports concernant huit autres juridictions examinées au titre de la phase 3 ont récemment été examinés et approuvés par le Forum PA-FAI,³⁰ et devraient être publiés d'ici au mois de juillet 2020. Ces rapports de phase 2 donnent un premier aperçu quant à la mise en œuvre par les juridictions des recommandations spécifiques qui leur ont été adressées lors de la phase 1 du processus d'examen par les pairs.

Il ressort des conclusions du processus de suivi de la phase 2 disponibles à ce jour que les juridictions ont accompli des progrès notables. Parmi les 21 juridictions examinées lors de la phase 2, nombre d'entre elles ont fait des progrès quant à la prévention des différends, l'existence d'une procédure amiable et l'accès à celle-ci, le règlement des cas soumis à la procédure amiable et la mise en œuvre des accords amiables. Les éléments ci-après illustrent aussi ces avancées.

- En plus des modifications apportées aux conventions bilatérales, les 21 juridictions ont toutes signé l'IM, et 20 d'entre elles l'ont ratifié, ce qui leur permet de mettre un grand nombre de leurs conventions fiscales en conformité avec le standard.
- La totalité de ces juridictions a rédigé ou mis à jour des instructions relatives à la procédure amiable, lesquelles sont librement accessibles dans un souci de clarté et de précisions pour les contribuables.
- La plupart des 21 juridictions ont réduit la durée nécessaire pour régler un différend soumis à la procédure amiable, et une majorité d'entre elles ont soit respecté le délai moyen préconisé de 24 mois, soit s'en sont rapproché.

30. Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale

Tableau 1. Bilan des procédures amiables : calendrier des examens

ÉTAPE 1 TERMINÉE						ÉTAPE 1 EN COURS		ÉTAPE 1 EN COURS		
1 ^{ère} série 26 septembre 2017	2 ^e série 15 décembre 2017	3 ^e série 12 mars 2018	4 ^e série 30 août 2018	5 ^e série 14 février 2019	6 ^e série 24 octobre 2019	7 ^e série 28 novembre 2019	8 ^e série février 2020	9 ^e série en février 2020	10 ^e série en décembre 2020	
Belgique	Autriche	République tchèque	Australie	Estonie	Argentine	Brésil	Brunei	Andorre	Aruba	Thaïlande
Canada	France	Danemark	Irlande	Grèce	Chili	Bulgarie	Curaçao	Bahamas	Bahrein	Barbade
Pays-Bas	Allemagne	Finlande	Israël	Hongrie	Colombie	Chine	Guernesey	Bermudes	Barbade	Trinité-et-Tobago
Suisse	Italie	Corée	Japon	Islande	Croatie	Hong Kong (Chine)	Île de Man	Îles Vierges britanniques	Gibraltar	Emirats Arabes Unis
Royaume-Uni	Liechtenstein	Norvège	Malte	Roumanie	Inde	Indonésie	Jersey	Île Caïmanes	Groenland	Viet Nam
États-Unis	Luxembourg	Pologne	Mexique	République slovaque	Lettonie	Papouasie-Nouvelle-Guinée	Monaco	Îles Féroé	Kazakhstan	
	Suède	Singapour	Nouvelle-Zélande	Slovénie	Lituanie	Russie	Saint-Marin	Macao (Chine)	Oman	
13 août 2019	9 avril 2020	Espagne	Portugal	Turquie	Afrique du Sud	Arabie saoudite	Serbie	Maroc	Qatar	
ÉTAPE 2 TERMINÉE		En juillet 2020	En décembre 2020	En mars 2021	En mars 2021			Tunisie	Saint-Christophe-et-Niévès	
ÉTAPE 2 EN COURS						ÉTAPE 2 NON COMMENCÉE				

- Compte tenu des évolutions législatives ou politiques intervenues dans certaines juridictions depuis la phase 1, la plupart de ces juridictions sont désormais en mesure de mettre en œuvre les accords amiables en dérogeant aux délais prévus en droit interne.

Il reste encore beaucoup à faire pour mettre les conventions fiscales des juridictions examinées en conformité avec le standard minimum de l'Action 14. La plupart de ces juridictions ont toutefois accompli des progrès très satisfaisants pour ce qui est de la mise à jour de leurs réseaux de conventions, notamment grâce à la mise en œuvre d'un plan d'action qui met l'accent sur la négociation des conventions non susceptibles d'être modifiées par l'IM. Les rapports de suivi au titre de la phase 2, qui font suite à la mise en œuvre des recommandations formulées lors de la phase 1, permettront de mieux rendre compte des progrès réalisés.

Examen de l'Action 14 en 2020

Les statistiques sur la PA concernant l'année 2018, publiées en septembre 2019, illustrent les progrès accomplis :

- En 2018, 12 % de cas de plus ont été clôturés par rapport à 2017, et plus de 50 % de plus qu'en 2016. Les données juridiction par juridiction pour l'année 2018 font

apparaître une baisse du nombre de cas en cours soumis à la PA dans environ la moitié des juridictions.

- Plus de 80 % des cas soumis à la procédure amiable concernant des questions relatives aux prix de transfert ont été clôturés en 2018, contre 75 % des cas portant sur d'autres problèmes. Dans 2 % des cas seulement, les autorités compétentes ont décidé de clôturer les affaires faute d'accord amiable.
- Plusieurs autorités compétentes se montrent plus réactives, et certaines affaires en instance depuis plusieurs années commencent à trouver une issue positive.

En dépit d'une tendance globalement positive, il reste encore une marge de progression :

- Le nombre total de nouveaux cas soumis à la PA continue d'augmenter à un rythme supérieur au nombre de cas ayant trouvé une issue positive. Bien que la moitié des juridictions aient réussi à faire baisser le nombre des affaires en instance, le nombre total de cas ne cesse d'augmenter. On compte ainsi quelque 5 000 cas en 2018, dont un tiers environ ont plus de trois ans.

Tableau 2. Axes examinés dans le cadre l'examen l'action 14 en 2020

Renforcement du standard minimum de l'Action 14	Amélioration de la transparence
<ul style="list-style-type: none"> ● Renforcer la prévention des différends par un recours accru aux APP bilatéraux et en mettant davantage l'accent sur la formation des vérificateurs aux questions fiscales internationales. ● Assurer la disponibilité et l'accessibilité de la procédure amiable en précisant le nombre restreint de cas pour lesquels l'accès pourra être refusé, en instaurant des obligations documentaires normalisées pour les demandes de PA, et en examinant la pertinence d'une suspension du recouvrement pendant la durée de la procédure amiable. ● Améliorer le règlement des cas soumis à la procédure amiable en autorisant le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices pour lesquels des déclarations ont été produites. ● Assurer la mise en œuvre de l'ensemble des accords amiables et fixer des intérêts/pénalités qui soient proportionnels au résultat de la PA. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Fournir des statistiques supplémentaires afin d'obtenir un tableau complet des cas clôturés et des cas en cours. ● Présenter l'ensemble des mesures mises en œuvre par une juridiction en matière de prévention et de règlement des litiges en diffusant des statistiques sur les APP.

- En outre, tous les cas pouvant bénéficier de la procédure amiable ne sont pas soumis à ce mécanisme de règlement.
- Les données nationales montrent également que les résultats de la procédure amiable et les délais moyens de règlement présentent des différences importantes. Dans certaines juridictions, plus de 25 % des cas sont clôturés sans accord, et dans d'autres, le délai moyen de règlement est de 66 mois.

Le tableau 2 présente les axes actuellement examinés en vue de renforcer le standard minimum et d'améliorer les statistiques sur la procédure amiable. Des discussions sont en cours quant à une reconfiguration du processus d'examen par les pairs afin qu'il soit plus axé sur les risques, notamment compte tenu du fait qu'à peu près 50 juridictions se partagent plus de 90 % des cas soumis à la PA.



4.5 SÉCURITÉ JURIDIQUE EN MATIÈRE FISCALE

En complément des efforts déjà accomplis en vue d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale conformément à l'Action 14, la toute première journée de l'OCDE consacrée à la sécurité juridique en matière fiscale³¹ a eu lieu le 16 septembre 2019 au siège de l'Organisation à Paris. Cet événement a offert à plus de 200 responsables de la politique fiscale, représentants d'administrations fiscales, d'entreprises et d'autres acteurs, la possibilité de faire le bilan des progrès de l'initiative portant sur la sécurité juridique en matière fiscale et d'impulser de nouvelles améliorations des mécanismes de prévention et de règlement des différends. Les discussions ont porté sur l'ensemble des instruments relatifs à la sécurité juridique en matière fiscale dont disposent les administrations fiscales, notamment les programmes de discipline fiscale coopérative, les accords préalables en matière de prix de transfert, le programme ICAP, les programmes de vérification conjointe, ainsi que la procédure amiable. Les Statistiques de 2018 sur la procédure amiable produites l'OCDE ont également été présentées à cette occasion³². Cette journée a aussi permis de mettre en lumière la pertinence du rapport de l'OCDE sur le civisme fiscal³³, qui analyse les dernières données concernant l'importance de la sécurité juridique en matière fiscale comme facteur déterminant de la volonté des individus et entreprises à respecter les règles fiscales, en particulier dans les pays en développement.

Dans le prolongement de la journée de l'OCDE consacrée à la sécurité juridique en matière fiscale, les travaux ont été lancés dans les différents groupes de réflexion concernés. Ces travaux s'articulent autour de trois projets visant à accroître la sécurité juridique en matière fiscale pour les groupes d'EMN : (i) amélioration des mécanismes d'accord préalable en matière de prix de transfert ; (ii) recours plus généralisé aux mécanismes multilatéraux de règlement des différends et aux accords préalables en matière de prix de transfert ; et (iii) utilisation d'indicateurs de référence dans les situations courantes de prix de transfert.

Comme l'ont reconnu les ministres des Finances du G20, maintenir et renforcer la sécurité juridique en matière fiscale procure des avantages aux contribuables comme aux administrations fiscales, et joue un rôle décisif pour promouvoir l'investissement, l'emploi et la croissance à l'avenir. C'est notamment le cas dans un contexte de transformation numérique rapide de l'économie, d'émergence de nouveaux modèles économiques, et d'internationalisation accrue qui pèse sur les pratiques de vérification et donne lieu à une modification des règles fiscales internationales. Certaines mesures visant à renforcer la sécurité juridique en matière fiscale, examinées en septembre 2019 à l'occasion de la journée consacrée à cette question, sont toujours à l'étude dans le cadre des travaux en cours en vue de parvenir à une solution multilatérale consensuelle pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

31. <https://www.oecd.org/tax/administration/oecd-tax-certainty-day.htm>

32. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/resolution/statistiques-sur-la-procedure-amiable.htm>

33. <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>



Annexes

Annex A – Composition du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20

*Liste complète des membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, en date de mai 2020**

Afrique du sud	Brunei Darussalam	Eswatini
Albanie	Bulgarie	Etats-Unis
Allemagne	Burkina Faso	Finlande
Andorre	Cabo Verde	France
Angola	Cameroun	Gabon
Anguilla	Canada	Géorgie
Antigua-et-Barbuda	Chili	Gibraltar
Arabie saoudite	Chine (République populaire de)	Grèce
Argentine	Colombie	Grenade
Arménie	Congo	Groenland
Aruba	Corée	Guernesey
Australie	Costa Rica	Haïti
Autriche	Côte d'Ivoire	Honduras
Bahamas	Croatie	Hong Kong (Chine)
Bahreïn	Curaçao	Hongrie
Barbade	Danemark	Îles Caïmans
Belgique	Djibouti	Îles Cook
Belize	Dominique	Île de Man
Bénin	Égypte	Îles Féroé
Bermudes	Émirats Arabes Unis	Îles Turques et Caïques
Bosnie-Herzégovine	Espagne	Îles Vierges britanniques
Botswana	Estonie	
Brésil		

* Une liste mise à jour des membres est disponible en ligne, à l'adresse <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>



Liste des observateurs auprès du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 en date de juillet 2020

Inde	Mongolie	Royaume-Uni	1. African Development Bank (AfDB)
Indonésie	Monténégro	Russie	2. African Tax Administration Forum (ATAF)
Irlande	Montserrat	Saint-Kitts-et-Nevis	3. Asian Development Bank (ADB)
Islande	Namibie	Saint-Marin	4. Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA)
Israël	Nigéria	Sainte-Lucie	5. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)
Italie	Norvège	Saint-Vincent-et-les- Grenadines	6. Cercle de Reflexion et d'Echange des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF)
Jamaïque	Nouvelle-Zélande	Sénégal	7. European Bank for Reconstruction and Development (EBRD)
Japon	Oman	Serbie	8. Inter-American Development Bank (IADB)
Jersey	Pakistan	Seychelles	9. International Monetary Fund (IMF)
Jordanie	Panama	Sierra Leone	10. Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA)
Kazakhstan	Papouasie Nouvelle Guinée	Singapour	11. Pacific Islands Tax Administrators Association (PITAA)
Kenya	Paraguay	Slovénie	12. United Nations (UN)
Lettonie	Pays-Bas	Sri Lanka	13. World Bank Group (WBG)
Libéria	Pérou	Suède	14. World Customs Organization (WCO)
Liechtenstein	Pologne	Suisse	
Lituanie	Portugal	Thaïlande	
Luxembourg	Qatar	Trinité-et-Tobago	
Macao (Chine)	République	Tunisie	
Macédoine du Nord	démocratique du	Turquie	
Malaisie	Congo	Ukraine	
Maldives	République	Uruguay	
Malte	dominicaine	Viet Nam	
Maroc	République slovaque	Zambie	
Maurice	République tchèque		
Mexique	Roumanie		
Monaco			

Annexe B – Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

A la lumière du fort soutien des membres du Cadre inclusif sur le BEPS pour la conclusion d'un accord multilatéral sur le Premier Pilier et le Second Pilier du projet, au vu des travaux techniques réalisés par les différents groupes de travail, des observations formulées à l'occasion des consultations publiques et des échanges qui ont eu lieu lors des réunions du Groupe de pilotage, et compte tenu des travaux menés parallèlement sur les deux piliers sans préjuger de leur approbation ultérieure, les **membres du Cadre inclusif affirment leur engagement à trouver un accord sur une solution faisant consensus d'ici à la fin de l'année 2020. Dans le cadre de la poursuite des travaux sur les deux piliers, le Cadre inclusif a ainsi approuvé les contours de l'architecture d'une approche unifiée au titre du Premier Pilier, qui sera le point de départ des négociations, et se sont félicités des progrès accomplis au regard du Second Pilier (qui suit les grandes lignes du Second Pilier définies dans le Programme de travail), tels qu'ils sont décrits respectivement aux annexes 1 et 2 de la présente déclaration.**

S'agissant du Premier Pilier, le Cadre inclusif entérine l'approche unifiée (décrite à l'annexe 1) comme point de départ des négociations visant à aboutir à l'adoption en 2020 d'une solution fondée sur un consensus. La réattribution des droits d'imposition proposée au titre du Premier Pilier nécessiterait une plus grande sécurité juridique en matière fiscale, notamment par la mise en place de mécanismes efficaces et contraignants de prévention et de règlement des différends. Le Cadre inclusif admet en outre la nécessité de réduire le plus possible la complexité tant au stade de la conception que de la mise en œuvre de la solution qui sera retenue.

Les membres du Cadre inclusif sont conscients des difficultés techniques à surmonter pour mettre au point une solution viable ainsi que de l'existence, dans certains domaines, de divergences d'ordre stratégique notables qu'il faudra résoudre pour parvenir à un accord. Ils prennent note d'une lettre, en date du 3 décembre, adressée par le Secrétaire du Trésor des États-Unis au Secrétaire général de l'OCDE, M. Gurría, réaffirmant le soutien politique des États-Unis en faveur d'une solution multilatérale, qui contient notamment une proposition visant à mettre en œuvre le Premier Pilier en tant que régime de protection (« Safe Harbour »). De nombreux membres du Cadre inclusif expriment leur inquiétude quant au fait que l'application du Premier Pilier en tant que régime de protection ne soulève des difficultés majeures, n'accroisse l'incertitude et ne mette en péril la réalisation de l'ensemble des objectifs du processus global. Ils affirment que, même si une décision finale sur ce sujet ne saurait être prise tant qu'un accord n'aura pas été trouvé sur les autres éléments de la solution faisant consensus, la résolution de ce problème sera déterminante pour l'obtention du consensus.

Les membres du Cadre inclusif reconnaissent également qu'il existe un certain nombre de points sur lesquels des divergences importantes devront être résolues, à savoir notamment (i) le caractère contraignant des mécanismes de prévention et de règlement des différends ainsi que la portée de ces mécanismes au titre du montant C ; (ii) la proposition de certains membres de pondérer le montant A en fonction des différents degrés de numérisation des activités couvertes (« différenciation numérique ») ; et (iii) la proposition de certains pays de prendre en compte des facteurs régionaux dans le calcul et la répartition du montant A (segmentation régionale). Les membres du Cadre inclusif notent les inquiétudes exprimées par certaines juridictions et entreprises relatives à la persistance de l'application des taxes sur les services numériques.

S'agissant du Second Pilier, les membres du Cadre inclusif se félicitent des avancées notables que les différents groupes de travail ont été mesure de réaliser sur la conception technique et précisent que d'autres travaux, tels que décrits plus en détail à l'annexe 2, doivent être entrepris.

Les membres du Cadre inclusif saluent les progrès notables accomplis sur le plan de l'analyse économique et de l'évaluation d'impact des Premier et Second Piliers. Le Cadre inclusif appelle à poursuivre l'effort engagé pour approfondir l'analyse avec prudence, en raison de l'insuffisance de données, et à mener à bien une analyse plus détaillée des effets des propositions présentées sur l'investissement et la croissance avant la fin du mois de mars 2020.

Dans ce contexte, les membres du Cadre inclusif réaffirment leur engagement à surmonter les divergences qui subsistent et à trouver un accord sur une solution fondée sur un consensus d'ici à la fin de l'année 2020, étant précisé que cet accord dépendra de la suite des travaux sur les deux piliers qui seront conduits en parallèle. La prochaine réunion qui aura lieu début juillet représente une étape importante puisqu'elle devrait permettre de parvenir à un accord sur les principales caractéristiques de la solution qui constituera le socle d'un accord politique.

Annexe 1 – Contours de l’architecture d’une approche unifiée sur le Premier Pilier

1. Introduction

1.1. Rappel des faits

Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie ont été définis comme l’un des axes principaux du Plan d’action sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, ce qui a donné lieu à l’élaboration du Rapport sur l’Action 1 du Projet BEPS (le « Rapport sur l’Action 1 »)¹. S’agissant des impôts directs, les auteurs du Rapport sur l’Action 1 observent que si la numérisation pourrait aggraver les problèmes de BEPS, elle soulève aussi toute une série de défis fiscaux plus larges ayant trait à la question « du nexus, des données et de la qualification des bénéficiaires ». Il apparaît toutefois que ces défis dépassent le cadre des pratiques de BEPS et qu’ils concernent principalement la répartition entre les pays du droit d’imposer des revenus provenant d’activités transnationales à l’ère du numérique. Des solutions envisageables pour répondre à ces préoccupations ont été identifiées, mais aucune n’a été adoptée ou définitivement recommandée dans le cadre des mesures issues du Projet BEPS. Les auteurs du Rapport sur l’Action 1 appellent de ce fait à poursuivre les travaux dans ce domaine dans le but de produire un nouveau rapport en 2020.

En mars 2017, le calendrier a été accéléré à l’initiative des ministres des Finances des pays du G20, qui ont demandé aux membres du Cadre inclusif sur le BEPS (ci-après le Cadre inclusif), en collaboration avec le Groupe de réflexion sur l’économie numérique (le « GREN »), d’établir un Rapport intérimaire, lequel a été présenté en mars 2018 (le « Rapport intérimaire »)². Ce rapport propose une analyse approfondie des nouveaux modèles d’affaires et de la transformation des modèles anciens ainsi que des conséquences possibles de l’apparition de ces modèles sur le système fiscal international (en particulier au regard des règles relatives au nexus et à la répartition des bénéfices). Il réitère par ailleurs la conclusion du rapport sur l’Action 1, à savoir qu’il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de distinguer l’économie numérique du reste de l’économie. Si les avis des membres du Cadre inclusif ne convergent pas sur les conclusions qui doivent être tirées de cette analyse, tous se sont engagés à poursuivre ensemble les travaux en vue d’élaborer une solution de long terme fondée sur un consensus d’ici à 2020, avec un point sur l’avancement des travaux en 2019.

Pour avancer vers une solution faisant consensus, les membres du Cadre inclusif ont formulé un certain nombre de propositions, dont certaines sont focalisées sur la répartition des droits d’imposition et supposent des modifications des règles relatives au nexus et à la répartition des bénéfices³, et d’autres sur des problématiques non encore résolues de BEPS⁴. Les membres du Cadre inclusif ont approuvé en janvier 2019 une Note politique dans laquelle sont regroupées des propositions s’articulant autour de deux piliers – l’un concernant le nexus et la répartition des bénéfices et l’autre garantissant un niveau minimum d’imposition – et qui contient l’accord des membres pour examiner ces propositions susceptibles de former la base d’un consensus⁵. Au titre du Premier Pilier, la Note politique reconnaît que les paramètres en jeu sont : la répartition des droits d’imposition entre les juridictions ; certaines caractéristiques fondamentales du système fiscal international, telle que la notion traditionnelle d’établissement stable et l’applicabilité du principe de pleine concurrence ; l’avenir de la coopération fiscale multilatérale ; la prévention de la prolifération de mesures unilatérales ; ainsi que la forte pression politique pour taxer les entreprises multinationales à forte composante numérique.

Dans le prolongement de la Note politique de janvier 2019, le Cadre inclusif a continué à travailler sur ces propositions, sans préjuger de leur approbation ultérieure, tout en tentant de surmonter les divergences de position entre les juridictions, et en mars 2019, il a invité les parties prenantes extérieures à faire part de leurs réactions à l’occasion d’une

1. OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie, Action 1 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.
2. OCDE (2018), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie – rapport intérimaire 2018*, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.
3. À savoir, l’approche fondée sur la « participation de l’utilisateur », l’approche fondée sur les « biens incorporels de commercialisation », et la proposition fondée sur le critère de « présence économique significative » (voir Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie*, 13 février– 6 mars 2019, OCDE).
4. Proposition globale de lutte contre l’érosion de la base d’imposition – GloBE (voir Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie*, 13 février– 6 mars 2019, OCDE).
5. *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l’économie – Note politique*, telle qu’approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019.

consultation publique⁶⁶. Un programme de travail détaillé⁷ tenant compte de ces contributions a été établi par les membres du Cadre inclusif en mai 2019, puis adopté par les ministres des Finances et Dirigeants du G20 en juin 2019.

S'agissant du Premier Pilier, le Programme de travail approuvé en mai définit et organise les travaux visant à étudier les différentes propositions formulées par les membres du Cadre inclusif. Il met en lumière les caractéristiques communes des propositions présentées, tout en soulignant que les options envisageables devront être revues à la baisse et certains écarts comblés pour produire une solution faisant consensus sur le Premier Pilier. Le Cadre inclusif a également mis l'accent sur la nécessité de parvenir à un accord sur les contours de l'architecture d'une approche unifiée d'ici à janvier 2020 pour aboutir à une solution de consensus avant la fin 2020.

Pour servir cet objectif, le Secrétariat a élaboré une approche destinée à faciliter les progrès en direction d'un consensus sur le Premier Pilier (dite l'« approche unifiée ») prenant appui sur les caractéristiques communes recensées dans le programme de travail et tenant compte des avis exprimés pendant la consultation publique organisée en mars ainsi que de la nécessité de parvenir à une solution acceptable pour l'ensemble des membres du Cadre inclusif. Après avoir été discutée au sein du Groupe de pilotage du Cadre inclusif, la proposition a été examinée par le GREN, puis de nouveau lors des réunions du Groupe de pilotage en septembre et octobre 2019, avant d'être publiée pour consultation publique le 9 octobre 2019.⁸⁸

En moins de cinq semaines, le Secrétariat a reçu 304 contributions représentant plus de 3000 pages et portant sur des aspects tant techniques que politiques de la proposition. Les parties prenantes ont également exprimé leurs points de vue à l'occasion des réunions de consultation publique organisées en novembre à Paris et Manille et auxquelles ont pris part plus de 500 représentants de la sphère publique, du monde des affaires, de la société civile et des milieux universitaires. Pendant ces consultations, les participants ont fait part d'inquiétudes à propos de certains aspects techniques de l'approche proposée, et notamment de sa complexité. Il est essentiel de répondre à ces inquiétudes et de travailler sur des thèmes tels que la sécurité juridique en matière fiscale, la simplification des obligations fiscales, la prévention et le règlement des différends et l'élimination de la double imposition, et, dans la présente note, différents axes de travail sont envisagés pour y parvenir. Néanmoins, de nombreux participants ont adhéré aux objectifs et aux principes directeurs qui sous-tendent l'approche, sous réserve que celle-ci permette de prévenir efficacement la prolifération des mesures unilatérales et d'éliminer la double imposition et les formalités excessives tout en rétablissant la stabilité et la prévisibilité du système fiscal international.

1.2. Avancer sur l'approche unifiée

Le Cadre inclusif accueille favorablement les travaux du Secrétariat en vue d'élaborer une « approche unifiée » au titre du Premier Pilier. Le présent document contient une description générale de l'architecture de l'approche unifiée au titre du Premier Pilier, destinée à servir de base de négociation en vue de l'adoption d'une solution faisant consensus d'ici à la mi-2020. Il est complété par la version révisée d'un programme de travail séparé au titre du Premier Pilier qui définit les travaux restant à accomplir avant la fin 2020 (voir l'annexe A). Ce programme de travail révisé remplace le précédent programme de travail relatif au Premier Pilier, adopté par le Cadre inclusif en mai 2019.

Il est entendu que tout accord faisant l'objet d'un consensus doit comporter un engagement de la part des membres du Cadre inclusif à mettre en œuvre cette proposition et à mettre un terme aux actions unilatérales concernées.

66. Le document de consultation publique a été publié le 13 février 2019 (Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février–6 mars 2019). Les réponses des parties prenantes ont été riches puisqu'on dénombre plus de 200 contributions représentant plus de 2000 pages de commentaires écrits. Les parties prenantes ont également eu l'opportunité d'exprimer leurs points de vue lors de la réunion de consultation publique qui s'est tenue à Paris les 13 et 14 mars 2019 et à laquelle ont pris part plus de 400 participants.

7. OCDE (2019), *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Projet OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris.

88. Document de consultation publique, *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Premier Pilier*, 9 octobre 2019 – 12 novembre 2019.

2. Présentation générale

L'approche unifiée décrite dans le présent document a vocation à ajuster les droits d'imposition pour tenir compte des nouveaux modèles d'affaires, et, à étendre les droits d'imposition des juridictions de marché (qui, dans certains modèles d'affaires, correspondent aux juridictions où sont situés les utilisateurs)⁹. L'objectif est de redonner de la stabilité au système fiscal international, en l'accompagnant d'un renforcement des procédures de prévention et de règlement des différends. Pour que ces résultats se concrétisent, l'approche recouvre trois catégories de bénéfices imposables pouvant être attribués à une juridiction de marché : le montant A, le montant B et le montant C.

- **Montant A** – Une fraction du bénéfice résiduel attribuée à la juridiction de marché, calculée selon une approche fondée sur une formule appliquée au niveau du groupe d'entreprises multinationales (ou de la branche d'activité).¹⁰ Ce nouveau droit d'imposition peut s'appliquer indépendamment de l'existence d'une présence physique, en particulier pour les services numériques automatisés. Il reflète les bénéfices associés à la participation active et soutenue d'une entreprise à l'économie d'une juridiction du marché par l'exercice d'activités sur le territoire de cette juridiction ou à distance mais ciblant cette même juridiction, et constitue donc la principale réponse apportée par l'approche unifiée aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.
- **Montant B** – Une rémunération fixe fondée sur le principe de pleine concurrence au titre de fonctions de référence de commercialisation et de distribution déterminées exercées dans la juridiction de marché.
- **Montant C** – La rémunération attribuée au titre du montant C couvre les éventuels bénéfices supplémentaires réalisés dès lors que les fonctions exercées sur le territoire de la juridiction de marché vont au-delà des activités de référence rémunérées au titre du montant B. Le montant C se caractérise également par l'accent porté sur le renforcement des mécanismes de règlement des différends. Le champ d'application du montant C, qui fait encore l'objet de discussions, est considéré comme essentiel à l'obtention d'un accord global sur le Premier Pilier (voir section 5 ci-après).

Quoique certains chevauchements soient possibles (voir Section 3.4), ces trois types de bénéfice imposable ont une portée différente. De plus, à la différence du montant A, les montants B et C ne créent pas de nouveaux droits d'imposition. Les bénéfices imposables susceptibles d'être réattribués aux juridictions de marché au titre des montants B et C sont calculés en appliquant les règles actuelles de répartition des bénéfices (fondées notamment sur le critère de la présence physique) et sont la concrétisation des efforts déployés pour améliorer l'application concrète du principe de pleine concurrence. L'approche fondée sur une formule (sans rapport avec le principe de pleine concurrence) n'est donc appliquée que dans le cas du montant A.

Les sections suivantes décrivent de manière plus détaillée les éléments clés de cette approche unifiée, notamment un certain nombre de questions importantes en suspens et sur lesquelles d'autres travaux devront être menés pour parvenir à un accord politique d'ici à la mi-2020.

3. Le nouveau droit d'imposition (montant A)

Comme indiqué précédemment, la principale réponse aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie est un nouveau droit d'imposition sur une fraction des bénéfices résiduels attribuable aux juridictions de marché. L'application du nouveau droit d'imposition sera limitée aux grands groupes d'entreprises multinationales entrant dans le champ d'application, satisfaisant à un nouveau critère du nexus dans la juridiction de marché concernée (3.1.), et à la fraction convenue de bénéfices représentée par le montant A (3.2.). Ces paramètres doivent être définis d'une façon simple, permettre d'éviter la double imposition (3.3.) et pouvoir être appliqués en parallèle avec le principe de pleine concurrence, y compris tel qu'il est représenté par les montants B et C (3.4.). Pour préciser le champ d'application et l'impact possible du montant A sur les groupes d'entreprises multinationales, un arbre décisionnel est proposé à l'annexe B.

9. Aux fins de ce document, par juridictions du marché/de l'utilisateur (ci-après les « juridictions du marché »), on entend les juridictions dans lesquelles un groupe d'entreprises multinationales commercialise ses produits ou services, ou, dans le cas d'entreprises à forte composante numérique, fournit ses services aux utilisateurs ou sollicite et recueille des données et des contenus auprès d'eux.

10. Le bénéfice résiduel utilisé pour le montant A sera l'aboutissement de principes de simplification adoptés sur une base consensuelle.

3.1. Champ d'application et critère du nexus

Cette section décrit le champ d'application du montant A, qui ne sera dû que par des entreprises couvertes par le champ d'application (3.1.1.) satisfaisant à un nouveau critère du nexus dans les juridictions de marché concernées (ci-après, les « juridictions de marché éligibles ») (3.1.2.).

3.1.1. Champ d'application

Question de politique fiscale

À l'ère du numérique, les droits d'imposition et les bénéfices imposables ne peuvent plus être attribués uniquement en référence à des critères de présence physique. En raison de la mondialisation et de la numérisation de l'économie, il existe des entreprises qui peuvent développer une participation active et soutenue dans une juridiction de marché, au-delà de la simple conclusion de ventes, sans nécessairement investir localement dans des infrastructures et des activités. Cela signifie que les bénéfices attribuables aux activités physiques menées par une entreprise dans une juridiction, conformément aux articles 5, 7 et 9 des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, peuvent ne plus refléter fidèlement sa participation significative et durable au marché.

Le montant A a vocation à apporter une réponse à cette situation en réattribuant une fraction des bénéfices résiduels d'une entreprise aux juridictions de marché. Le montant ainsi réattribué excède la rémunération de pleine concurrence qui pourrait être attribuée au titre des activités exercées sur le marché, notamment des activités de commercialisation et de distribution de référence, mais ne constitue pas une rémunération supplémentaire au titre de ces mêmes activités.¹¹

Cette question de politique fiscale est pertinente pour les entreprises qui peuvent participer d'une manière durable et significative à la vie économique d'une juridiction, qu'elles exercent ou non d'activités physiques au niveau local. Cette participation est déterminée par la nature de ce qui est fourni, de la manière dont ces fournitures sont effectuées et de la nature de l'interaction ou de la participation actives avec les juridictions du marché. Par conséquent, l'objectif de politique fiscale visé par le nouveau droit d'imposition est surtout pertinent pour deux grandes catégories d'entreprises.

Cet objectif est en premier lieu pertinent pour les entreprises qui fournissent des services numériques standardisés et automatisés à une clientèle et une base d'utilisateurs importante à l'échelle mondiale. Il s'agit d'entreprises qui, en général, sont en mesure de fournir des services numériques à distance à des clients sur des marchés en n'ayant que très peu voire aucunement recours à des infrastructures locales. Dans ces cas, elles tirent généralement avantage de l'exploitation de puissants effets de réseaux de consommateurs ou d'utilisateurs, et génèrent une valeur non négligeable à partir de leurs interactions avec les utilisateurs et les clients. Elles bénéficient souvent des données et des contenus fournis par les utilisateurs et d'un suivi intensif des activités des utilisateurs ainsi que de l'exploitation des données correspondantes. Dans certains modèles, les clients peuvent interagir de façon quasi ininterrompue avec les installations et les services du fournisseur. Ces caractéristiques apparaissent plus nettement dans certains types de services numériques. Néanmoins, la capacité à développer à distance une présence active et soutenue sur des marchés par les canaux décrits précédemment peut être considérée comme détenue de façon générale par les entreprises qui fournissent un service automatisé sur une plateforme numérique.

La question de politique fiscale soulevée précédemment est pertinente, en second lieu, pour d'autres entreprises qui tirent des revenus de la vente, directe ou indirecte, de biens ou de services, à des consommateurs (c'est-à-dire pour des entreprises en relation étroite avec des consommateurs). Celles-ci forment un vaste ensemble composé d'entreprises traditionnelles dont l'activité a été perturbée à un moindre degré par la numérisation, notamment d'entreprises fabriquant des produits physiques, qui les vendent physiquement par des canaux de distribution et qui stimulent les ventes par des méthodes de commercialisation moins sophistiquées, telle que la publicité télévisuelle et les bannières publicitaires. Cependant, ces entreprises recourent de plus en plus aux technologies numériques afin d'interagir davantage avec leur clientèle et de se rapprocher d'elle, que ce soit en nouant des relations plus durables avec chaque client individuellement, en ciblant davantage leur stratégie de commercialisation et de marque, ou en recueillant et en exploitant les données concernant leurs clients. Il en va ainsi tout particulièrement des entreprises qui vendent des produits connectés et de celles qui font des plateformes en ligne leur principal instrument de commercialisation et de vente aux consommateurs.

11. Voir également les paragraphes 55 et 56 ci-dessous.

Le fait que l'interaction avec les clients et l'engagement auprès d'eux puissent s'organiser à distance signifie que les entreprises sont de plus en plus à même d'avoir une présence active mais non physique dans des juridictions de marché,¹² grâce à laquelle elles améliorent sensiblement la valeur de leurs produits et augmentent leurs ventes.

Activités couvertes

Dans ce contexte, les entreprises qui entreraient dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition au titre du montant A seraient celles relevant de l'une des deux catégories décrites ci-après.

Services numériques automatisés

Ces services couvrent les entreprises qui tirent des revenus de la prestation de services numériques fournis de manière standardisée à une importante population de clients ou d'utilisateurs situés à travers plusieurs juridictions.¹³ Ces services couvriraient la liste non-exhaustive de modèles d'affaires suivante :

- moteurs de recherche en ligne ;
- plateformes de réseaux sociaux ;
- plateformes d'intermédiations en ligne, via notamment l'exploitation de marchés en ligne, que celles-ci soient utilisées par des entreprises ou par des consommateurs ;
- diffusion en direct de contenus numériques ;
- jeux en ligne ;
- services d'informatique en nuage (cloud computing); et
- services de publicité en ligne.

D'autres travaux devront être entrepris sur la définition de la notion de service numérique automatisé, notamment pour les modèles d'affaires qui impliquent principalement des transactions avec d'autres entreprises, ainsi que sur la distinction entre les entreprises de services numériques et les entreprises qui fournissent à des clients des services en ligne mais nécessitant en grande mesure une intervention et une appréciation humaines. Relèvent généralement de cette dernière catégorie d'activités les services professionnels tels que les services juridiques, comptables ainsi que les services d'architecte, d'ingénierie et de conseil n'entrant pas dans le champ de cette définition.

Entreprises en relation étroite avec des consommateurs

Il s'agirait d'entreprises tirant des revenus de la vente de types de biens et de services couramment vendus à des consommateurs, à savoir des particuliers achetant des articles pour leur usage personnel, et non à des fins commerciales ou professionnelles.

Entreraient dès lors dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition non seulement les entreprises qui vendent des biens et des services directement à des consommateurs, mais aussi celles qui vendent des produits de consommation indirectement en passant par des revendeurs tiers ou des intermédiaires effectuant des tâches courantes telles que des opérations mineures d'assemblage et de conditionnement.

Les entreprises qui vendent des produits intermédiaires et des composants destinés à être intégrés dans des produits finis vendus à des consommateurs seraient exclus du champ d'application du nouveau droit d'imposition, sous réserve d'une exception possible pour les produits intermédiaires ou composants de marque et habituellement acquis par des consommateurs pour leur usage personnel.

Enfin, il s'agirait de faire entrer dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition les entreprises tirant des revenus de la concession de licences d'exploitation de produits de consommation de marque et les entreprises tirant des revenus de la concession de licences de marque (et de savoir-faire commerciaux) comme dans le cas de modèles de franchise.

12. Cette question peut également être pertinente dans les cas où un groupe d'entreprises multinationales a une présence physique imposable dans la juridiction de marché. En effet, les règles actuelles (articles 5, 7 et 9 des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies) ne prévoient pas l'attribution de bénéfices en vertu d'une présence imposable fondée sur les bénéfices du groupe ou son engagement global dans cette juridiction de marché, l'activité pouvant également être exercée à distance.

13. Y compris les recettes tirées de la monétisation de données.

Par exemple, la définition d'une entreprise en relation étroite avec des consommateurs devrait permettre de faire entrer dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition la liste non-exhaustive d'activités suivante :

- produits informatiques personnels (par exemple logiciels, appareils ménagers connectés, téléphones portables);
- vêtements, articles de toilette, cosmétiques, produits de luxe ;
- produits alimentaires et boissons de marque ;
- franchises, comme les concessions de licence concernant le secteur de l'hôtellerie et de la restauration ; et
- véhicules automobiles.

D'autres travaux devront être menés sur les définitions de certains des termes clés utilisés précédemment.

Considérations spécifiques

Les entreprises du secteur extractif et autres producteurs et vendeurs de matières premières et de produits de base ne relèveront pas de la définition des entreprises en relation étroite avec les consommateurs, même si ces matières et produits sont intégrés en aval de la chaîne d'approvisionnement dans les produits de consommation. L'impôt sur les bénéfices tirés de l'extraction de ressources naturelles d'une nation peut être considéré comme faisant partie du prix payé par la société au titre de l'exploitation de ces richesses nationales, lequel permet une rémunération correcte au propriétaire des ressources. Les produits issus des industries extractives et autres produits de base, comme les produits agricoles et sylvicoles, sont généralement des biens génériques qui sont vendus, et dont le prix est déterminé, en fonction de leurs caractéristiques intrinsèques. La vente de sacs de graines de café vert, par exemple, n'entrera pas dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition, contrairement à la vente de pots de café de marque.

La plupart des activités exercées dans le secteur des services financiers (qui inclut les activités d'assurance) est destinée à des clients professionnels et seront donc exclus du champ d'application du nouveau droit d'imposition. Il existe toutefois un autre argument convaincant en faveur de l'exclusion des branches d'activité au sein du secteur des services financiers qui impliquent une relation étroite avec les consommateurs telles que les banques de détail et l'assurance : il tient à l'impact de la réglementation prudentielle et, par exemple, des obligations d'agrément des banques destinées à protéger les déposants/souscripteurs de police d'assurance locaux dans la juridiction du marché. En général, cela garantit que les bénéfices résiduels sont principalement réalisés dans des marchés locaux de particuliers, ce qui justifie l'exclusion de ces activités du champ d'application. Il y aura peut-être lieu toutefois de se demander si certains aspects non réglementés du secteur des services financiers ou de ceux qui leur sont liés exigent une prise en compte spécifique, comme les plateformes de prêts entre particuliers en ligne.

La plupart des conventions fiscales bilatérales attribue des droits d'imposition exclusifs au pays de résidence de l'entreprise sur les bénéfices découlant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs dans le cadre d'un trafic international. Cette pratique établie de longue date a sa raison d'être, il est donc jugé inapproprié de faire entrer les compagnies de transport aérien et maritime dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition.

Interaction avec d'autres éléments de la définition du montant A

De nombreux groupes exerceront des catégories d'activités diverses dont certaines correspondront aux définitions susmentionnées et d'autres non. Le problème qui se posera alors pourrait être résolu par la segmentation de ces activités en différentes branches d'activité auxquelles le montant A serait appliqué séparément. Des travaux supplémentaires devront être menés pour déterminer le niveau de segmentation applicable et vérifiable.

Même au sein d'une même branche d'activité, un produit ou un service peut être vendu à la fois à des consommateurs et à des entreprises. C'est par exemple la situation dans laquelle se trouve un vendeur d'ordinateurs individuels qui compte parmi ses clients de petites entreprises et des consommateurs. Comme indiqué au paragraphe 24, s'il s'agit d'un type de produit couramment vendu aux consommateurs, il y a lieu de penser qu'il entrera dans le champ de la définition d'une entreprise en relation étroite avec les consommateurs.

Seuils

Pour faire en sorte que les contraintes administratives et de conformité soient proportionnées aux avantages attendus, le nouveau droit d'imposition sera assorti d'un certain nombre de seuils. Premièrement, il sera limité aux groupes d'entreprises multinationales qui atteignent un certain seuil de chiffre d'affaires brut. Ce seuil pourrait, par exemple, être identique à celui appliqué pour la déclaration pays par pays, conformément à l'Action 13 du BEPS (groupes

d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires brut dépasse 750 millions d'euros). Cette disposition évite aux petites entreprises de supporter des coûts de conformité superflus et offre une possible infrastructure pour le dépôt et l'échange d'informations. Deuxièmement, parmi les groupes d'entreprises multinationales qui atteignent le critère de chiffre d'affaires brut, certaines pourraient bénéficier d'une exception supplémentaire dès lors que le chiffre d'affaires total agrégé couvert est inférieur à un certain seuil. Troisièmement, une exception sera envisagée pour les situations dans lesquelles le bénéfice total à répartir en vertu du nouveau droit d'imposition n'atteindrait pas un certain montant *de minimis*.¹⁴ Enfin, le calcul effectif du montant A (voir paragraphe 46 ci-dessous) et l'application de la nouvelle règle du nexus (voir paragraphe 37 ci-après) supposeront la définition de seuils supplémentaires. Une vue d'ensemble de l'articulation entre ces différents seuils et de leur incidence est présentée à l'annexe B.

3.1.2. Nexus

Pour les groupes d'entreprises multinationales dans le champ d'application, une nouvelle règle du nexus sera créée en se fondant sur les indicateurs d'une participation significative et soutenue à l'économie des juridictions du marché. Il s'agira d'une règle autonome afin de limiter les répercussions indésirables sur d'autres règles fiscales ou non-fiscales existantes. La mise en œuvre et l'administration de la nouvelle règle du nexus seront conçues de manière à éliminer (ou limiter au strict minimum) les obligations de dépôt ou autres obligations fiscales connexes induites par l'attribution du nouveau droit d'imposition à de multiples juridictions du marché. Cela impliquera d'envisager des mécanismes de déclaration et d'enregistrement simplifiés (tels qu'une approche reposant sur un « guichet unique ») et le dépôt exclusif dans la juridiction de la société mère ultime (conformément à l'approche suivie pour la déclaration pays par pays visée par l'Action 13).

La réalisation d'un chiffre d'affaires couvert dans une juridiction du marché pendant un certain nombre d'années serait le principal élément démontrant l'existence d'une participation significative et soutenue. Le seuil de chiffre d'affaires serait adapté à la taille du marché, avec un montant minimum absolu à définir. L'accord final comportera un chiffrage précis du montant du seuil.

Pour les entreprises de services numériques automatisés couvertes, le seuil de chiffre d'affaires sera le seul critère requis pour créer un nexus. En effet, à l'ère du numérique, caractérisée par d'importantes économies d'échelles et un recours sans précédent aux actifs incorporels, la fourniture de services numériques automatisés implique généralement un niveau de participation active et soutenue auprès des clients tel que décrit plus haut, même lorsque ces services sont fournis à distance.

S'agissant d'autres activités couvertes, par exemple la vente de biens corporels, la proposition ne créera pas un nouveau nexus si le groupe d'entreprises multinationales se contente de vendre des biens de consommation dans une juridiction de marché sans entretenir d'interaction soutenue avec ce marché. Il est ainsi reconnu que la vente internationale de biens corporels dans une juridiction du marché n'équivaut pas en soi à une participation significative et soutenue à l'économie de cette juridiction. Des travaux supplémentaires devront être engagés pour envisager l'utilisation de facteurs additionnels ou supplémentaires possibles, tels que l'existence d'une présence physique du groupe d'entreprises multinationales dans la juridiction du marché ou d'une action publicitaire qui cible la juridiction du marché. L'objectif global, conjugué aux différents seuils, est d'éviter de ne couvrir que les simples ventes et d'éviter ou de minimiser les contraintes de conformité supplémentaires, surtout dans les situations où un groupe d'entreprises multinationales n'est pas déjà présent sur un marché ou n'a pas spécifiquement ciblé ce marché depuis l'étranger.

Les règles seront également conçues de manière à éviter les répercussions négatives sur une autre règle du nexus existante, de sorte que le nouveau nexus reste exclusivement applicable au nouveau droit d'imposition (et ne puisse pas être employé comme fondement pour créer un nexus pour d'autres impôts, que ce soit l'impôt sur le revenu, des impôts autres que l'impôt sur le revenu ou des droits de douane, ou dans tout autre contexte non-fiscal).

Les travaux futurs s'emploieront à élaborer des règles claires et simples à gérer qui imputeront le chiffre d'affaires aux juridictions du marché aux fins de définir le seuil déclenchant le nexus et d'attribuer des bénéfices à cette juridiction. Ces travaux tiendront compte de la façon dont différents services numériques automatisés et différentes entreprises en relation étroite avec les consommateurs opèrent dans les juridictions du marché. Il est particulièrement important de définir des règles de détermination de la source permettant de couvrir certaines transactions numériques, par exemple en considérant que le chiffre d'affaires généré par des services publicitaires en ligne provient de la juridiction où les

14. Cette exception pourrait par exemple couvrir la situation d'une grande entreprise concentrant son activité sur le marché national, mais réalisant un niveau minimum de bénéfices à l'étranger.

utilisateurs (« vues ») sont situés, tandis que le chiffre d'affaires généré par les autres services numériques couverts trouve sa source dans la juridiction où ils sont consommés. Il sera en outre nécessaire de préciser l'origine du chiffre d'affaires lorsque les produits sont vendus par le biais d'intermédiaires avant de parvenir au consommateur final.

3.2. Calcul du Montant A

Cette section décrit le calcul du Montant A, qui repose en grande partie sur l'application d'une formule et qui exclut les activités commerciales couvertes qui n'atteignent pas un certain niveau de rentabilité (3.2.1.). Elle évoque également la clé de répartition qui sera utilisée pour répartir le Montant A entre les juridictions du marché éligibles (3.2.2.).

3.2.1. La base d'imposition

Contrairement à l'approche traditionnelle des prix de transfert qui considère chaque entité séparément, le Montant A sera calculé à partir du bénéfice provenant des états financiers consolidés du groupe. Même si les groupes d'entreprises multinationales s'appuient sur des normes comptables différentes pour établir leurs états financiers consolidés, les divergences entre les normes comptables sont pour la plupart d'ordre temporel et n'ont pas de répercussion sur le montant global du chiffre d'affaires déclaré dans le temps. Cela signifie que le type d'ajustements requis pour harmoniser l'utilisation de normes comptables différentes dans différentes juridictions devrait rester minimal et être limité aux postes importants pour lesquels les écarts sont significatifs, tant dans leur montant que dans la durée. Cela facilite également le calcul d'une mesure du bénéfice sur une base globalement cohérente entre juridictions.

Parmi les différents indicateurs du niveau des bénéfices disponibles, les consultations publiques et discussions avec les pouvoirs publics, les contribuables et les fiscalistes ont révélé que le bénéfice avant impôt est l'indicateur privilégié pour calculer le Montant A car, dans la plupart des cas, c'est celui qui se rapproche le plus des bénéfices par référence auxquels l'impôt sur les sociétés est généralement établi. Par ailleurs, il se prête à une application cohérente d'une année à l'autre. Pour que les pertes soient prises en compte, ces règles seront applicables aux bénéfices comme aux pertes, et comporteront des dispositions concernant le report des pertes.¹⁵

Lorsque le chiffre d'affaires non couvert d'un groupe multinational est significatif, il pourrait être nécessaire d'établir des états financiers segmentés de manière à cibler uniquement les branches d'activité couvertes pour la répartition des bénéfices correspondant au Montant A. Dans certains cas, il pourrait être nécessaire d'opérer une segmentation entre les différentes régions et/ou branches d'activité couvertes dès lors que la rentabilité d'un contribuable varie beaucoup d'une branche d'activité ou d'une région à l'autre. Le bien-fondé et la faisabilité technique d'une segmentation régionale devront être analysés de manière plus approfondie avant de pouvoir décider de la viabilité de celle-ci d'un point de vue politique fiscale. Dans le même temps, les parties consultées ont également souligné que la conception de règles de segmentation devait concilier le besoin de simplicité et de précision et prendre en compte les obligations de mise en conformité qu'une telle approche implique. À cet égard, les contributions reçues au cours des consultations publiques demandaient également que soient étudiés des seuils *de minimis* ainsi que la possibilité pour les contribuables d'opter volontairement pour la segmentation des différentes branches d'activité des entreprises couvertes (par région ou par produit par exemple).

Enfin, le calcul du Montant A est basé sur une formule conçue pour isoler la fraction des bénéfices résiduels qui doit être attribuée aux juridictions du marché éligible, puisque le Montant A s'applique uniquement à la fraction des bénéfices qui dépasse un certain niveau de rentabilité. Dans le cadre de cette formule, le Montant A pourrait aussi être pondéré pour tenir compte des différents degrés de transformation numérique des activités couvertes (« différenciation numérique »). Des négociations supplémentaires viseront à définir le niveau de rentabilité au-delà duquel le Montant A s'applique, et la fraction des bénéfices résiduels qui revient aux juridictions du marché, en tenant compte de l'intérêt des petites et grandes économies de marché. Des examens supplémentaires viseront également à déterminer dans quelle mesure la fraction relative du bénéfice attribuée à la juridiction du marché au titre du montant A doit être identique pour toutes les activités couvertes ou si des pourcentages différents doivent être appliqués pour tenir compte des différents niveaux de pertinence de la logique qui sous-tend cette approche selon les activités. On étudiera également la possibilité, comme solution alternative à l'augmentation de la rémunération attribuée au titre du montant A, d'attribuer des bénéfices aux juridictions du marché au titre des activités exercées à distance qui ont été identifiées ou de l'exercice présumé de certaines activités sur le territoire de ces juridictions.

15. Lors de la conception des règles relatives aux pertes, on analysera comment tenir compte des pertes antérieures au régime du Montant A, ainsi que des pertes qui surviennent après la naissance du droit d'imposition au titre du Montant A.

3.2.2. La clé de répartition

Après avoir quantifié le Montant A, il faudra le répartir entre les juridictions du marché éligibles au moyen d'une clé de répartition convenue. Cette clé de répartition sera basée sur un montant de ventes à même de générer un nexus (voir la section 3.1.2. qui examine la question du seuil de chiffre d'affaires déclenchant un nexus). Il conviendra aussi d'élaborer des règles spécifiques de détermination de la source du chiffre d'affaires en fonction des différents modèles d'affaires. Par exemple, s'agissant de la publicité en ligne, le chiffre d'affaires serait réputé provenir, lorsque cela est possible, de la juridiction où la publicité est diffusée plutôt que de la juridiction (si elle est différente) où la publicité est achetée. Ces règles de détermination de la source du chiffre d'affaires seront également appliquées aux ventes réalisées par le biais de distributeurs indépendants afin d'éviter les distorsions éventuelles.

3.3. Élimination de la double imposition

Lorsque les bénéficiaires sont, dans le cadre du système actuel, répartis en fonction du principe de pleine concurrence, le Montant A vient se superposer à ce système. Dans la mesure où le principe de pleine concurrence attribue déjà les bénéfices du groupe d'entreprises multinationales dans son ensemble (qui sont donc déjà soumis à l'impôt), il est essentiel d'établir des mécanismes appropriés pour éliminer la double imposition. Les approches généralement suivies pour remédier à la double imposition juridique internationale, aussi bien par les conventions fiscales que par le droit interne, consistent pour une juridiction (la juridiction de résidence, où le détenteur du revenu est résident fiscal) à exempter ce revenu de l'impôt ou à octroyer un crédit d'impôt équivalent à l'impôt payé dans l'autre juridiction (la juridiction de la source, où le revenu est réputé avoir son origine). En outre, pour éliminer la double imposition économique résultant d'ajustements des prix de transfert, les conventions fiscales obligent généralement la juridiction dans laquelle l'entreprise associée est résidente à procéder à un ajustement corrélatif des bénéfices de cette entreprise qu'elle impose (à condition qu'elle soit d'accord avec l'ajustement des prix de transfert effectué dans la première juridiction).

Néanmoins, l'application de ces mécanismes pour éliminer la double imposition résultant du Montant A n'est pas chose aisée, car le calcul du Montant A s'applique aux bénéfices d'un groupe d'entreprises multinationales (ou d'une branche d'activité) dans son ensemble, et non entité par entité et pays par pays.

Il ne sera notamment pas possible de suivre une approche faisant intervenir un ajustement corrélatif (conformément aux dispositions de l'article 9(2) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou des Nations Unies) pour éliminer la double imposition dans tous les cas (ou dans de nombreux cas), car le Montant A ne repose pas sur l'existence de transactions identifiables entre des entités particulières du groupe.¹⁶ Cela évitera également tout impact imprévu et les problèmes liés à l'application de droits de douane à des produits importés.

En outre, même s'il semble possible de continuer à appliquer les mécanismes existants dans les conventions fiscales et dans le droit interne (méthode d'imputation ou d'exemption) pour alléger efficacement la double imposition juridique internationale, il faudra déterminer la juridiction qui aura l'obligation d'éliminer la double imposition éventuelle, et si plusieurs juridictions sont concernées, le montant de l'allègement qui devra être accordé par chacune d'entre elles. Il est également essentiel de tenir compte du fait que la mise en place du Montant A aura une incidence sur de nombreuses juridictions qui ne seront pas nécessairement liées par des conventions bilatérales. Cela nécessite de combler les lacunes des conventions existantes en terme de couverture (comme expliqué plus loin à la section 6) et d'identifier le ou les membres d'un groupe d'entreprises multinationales qui doivent être considérés comme les détenteurs des bénéfices résiduels présumés, correspondant aux bénéfices imposables dans les juridictions du marché au titre du Montant A.

Par conséquent, l'approche unifiée définira des approches permettant d'identifier ces entités imposables selon des modalités qui soient à la fois équitables et faciles à gérer.¹⁷ Cela impliquera d'engager des travaux supplémentaires sur les aspects suivants : des approches visant à identifier les entités redevables de l'impôt en se référant à divers indicateurs de rentabilité ; des méthodes permettant de répartir l'impôt à payer au titre du Montant A entre ces entités lorsqu'il en existe plusieurs au sein d'un même groupe (y compris la faisabilité de répartitions au prorata) ; et dans quelle mesure l'identification du contribuable selon cette logique permettrait aux mécanismes existants d'élimination de la double imposition (méthode d'imputation ou d'exemption) de continuer à fonctionner efficacement.

16. Le mécanisme d'ajustements primaires et corrélatifs prévu par l'article 9 repose sur une transaction sous-jacente, qui n'existe pas dans le cadre du Montant A. D'autres méthodes, fondées sur des déductions ou des abattements ne reposant pas sur des transactions identifiables, comme les méthodes de l'exemption, pourraient être plutôt envisagées.

17. Une façon d'y parvenir consisterait à prendre en compte le lieu où les bénéfices réattribués au titre du Montant A sont comptabilisés dans le système existant (ou le lieu où ils sont comptabilisés selon le principe de pleine concurrence, avant application du Montant A).

3.4. Interactions et risque de double comptabilisation

Comme exposé plus haut, le Montant A s'inscrit dans le système de répartition des bénéfices à trois niveaux sur lequel repose l'approche unifiée. En pratique, cela signifie qu'un groupe d'entreprises multinationales appliquerait dans un premier temps les règles de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence (y compris les Montants B et C) afin de déterminer une répartition initiale des bénéfices entre différentes entités et, partant, entre différentes juridictions. Le Montant A calculé pour les groupes d'entreprises multinationales visés serait ensuite réparti entre les juridictions du marché éligibles et viendrait compléter ou remplacer en partie les règles de répartition des bénéfices fondées sur le principe de pleine concurrence.

Il est par conséquent important d'identifier les éventuelles interactions possibles entre les montants A, B et C qui ne sont pas correctement prises en compte par les mécanismes d'élimination de la double imposition décrits plus haut (voir paragraphe 3.3 ci-dessus). Ces mécanismes constituent le principal moyen de remédier aux interactions qui peuvent se produire entre les montants A, B et C.

3.4.1. Interactions entre les montants A et B

Ce système de répartition des bénéfices à trois niveaux pourrait se traduire par l'attribution à une même juridiction du marché d'un Montant A et d'un Montant B. Néanmoins, dans la mesure où le

Montant A vise à rémunérer les juridictions du marché en leur attribuant une fraction des bénéfices résiduels présumés des groupes d'entreprises multinationales visés, alors que le Montant B est censé rémunérer une juridiction du marché en lui attribuant un bénéfice fixe au titre des activités de marketing et de distribution de référence, il n'y aura pas d'interaction significative entre les montants A et B.

3.4.2. Interactions entre les montants A et C

Une question importante est de déterminer si une double comptabilisation peut se produire lorsque le Montant A et le Montant C sont attribués à une même juridiction du marché parce que le groupe d'entreprises multinationales a déjà une présence imposable dans cette juridiction. Dans de telles circonstances, des cas de double comptabilisation seraient possibles s'il existe un chevauchement entre les Montants A et C. Cette question de la double comptabilisation éventuelle peut être envisagée sous les angles suivants : (1) biens incorporels de commercialisation dans la juridiction de marché ; (2) ajustements de comparabilité en vertu du principe de pleine concurrence ; et (3) interprétations non traditionnelles du principe de pleine concurrence. Même si de telles hypothèses doivent faire l'objet d'un examen plus approfondi, aucun cas de double comptabilisation éventuelle ne devrait donner lieu à une double imposition dès l'instant où des mécanismes d'élimination de la double imposition sont appliqués (voir paragraphe 3.3 ci-dessus).

S'agissant d'un groupe d'entreprises multinationales couvert et tenu de verser un Montant A aux juridictions du marché, des interactions entre le Montant A et le Montant C sont possibles dès lors que ses activités couvertes donnent lieu à un nouveau calcul des prix de transfert. Un tel ajustement aurait par exemple pour effet de modifier le niveau de rentabilité d'entités distinctes au sein du groupe, dont le calcul a servi à déterminer les entités tenues de s'acquitter d'un Montant A et les juridictions qui auront l'obligation d'alléger la double imposition. Des travaux supplémentaires seront entrepris pour identifier les interactions entre le Montant A et le Montant C.

4. Rémunération fixe au titre d'activités de distribution et de commercialisation de référence déterminées (Montant B)

La finalité du Montant B est de standardiser la rémunération des distributeurs (qu'ils soient constitués sous la forme de filiale ou d'établissement stable traditionnel) qui achètent des produits à des parties liées en vue de les revendre et exercent à ce titre des « activités de commercialisation et de distribution de référence déterminées ». L'idée est d'attribuer une rémunération fixe aux distributeurs qui entrent dans le champ de cette définition – une rémunération fixe fondée sur le principe de pleine concurrence (de sorte que le Montant B ne pourrait ni être optionnel, ni constituer un régime de protection). Dans ce contexte, le Montant B viserait à simplifier le calcul de la rémunération des activités couvertes et à réduire les différends et les incertitudes quant à la détermination du prix de certaines activités de distribution. La finalité générale du Montant B est donc :

- D'assurer un plus grand degré de simplification dans l'administration des règles de prix de transfert pour les administrations fiscales et diminuer les coûts de conformité pour les contribuables ; et
- De renforcer la sécurité juridique en matière fiscale concernant la détermination du prix des transactions, ce qui devrait permettre de réduire les différends entre administrations fiscales et contribuables.

Enfin, ce modèle de rémunération fixe permettra aux administrations fiscales et aux contribuables de faire un usage plus efficient de leurs ressources, en focalisant leur attention sur les cas de figure à haut risque qui offrent un potentiel important de recettes fiscales.

La rémunération fixe qui serait versée, sous la forme du Montant B, à une juridiction du marché au titre d'activités de distribution et de commercialisation de référence donnerait un résultat fondé sur le principe de pleine concurrence. À cette fin, les travaux analyseront la manière de prendre en compte les différents niveaux de fonctionnalité ainsi que les différences de traitement entre secteurs d'activité et régions. Le Montant B devra être conçu de façon à garantir que les activités de distribution et de commercialisation de référence soient seulement rémunérées par le Montant B et non (encore une fois) par le Montant C. Les activités de distribution et de commercialisation de référence devront à cet effet faire l'objet de définitions précises.

La définition des activités de distribution et de commercialisation de référence couvrira probablement les activités de distribution caractérisées par un niveau standard de fonctionnalité, l'absence de propriété d'actifs incorporels et des risques faibles ou nuls. Une définition positive, fondée sur des facteurs qualitatifs et quantitatifs et assortie d'une liste d'activités et d'entités exclues du champ d'application, pourrait être envisagée pour délimiter les entités et activités potentiellement couvertes. Les régimes de répartition des prix de transfert en vigueur dans certains pays pourraient fournir des orientations utiles.

La conclusion d'un accord sur le montant du pourcentage fixe à retenir impliquera nécessairement pour les pays de trouver un compromis entre le strict respect du principe de pleine concurrence et la facilité d'administration du Montant B. En d'autres termes, bien qu'elle puisse ne pas tenir compte de l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas d'espèce, l'approche fondée sur l'attribution d'un pourcentage fixe est susceptible de simplifier considérablement la détermination de la rémunération des activités relevant de son champ d'application.

Il ne sera pas nécessaire de modifier les conventions fiscales pour pouvoir mettre en œuvre le régime du Montant B, ce qui devrait en simplifier sensiblement l'application. Au contraire, dans la mesure où, comme indiqué dans la section 4, ce régime devrait être conforme au principe de pleine concurrence, les dispositions existantes des conventions devraient suffire pour permettre son adoption.

Un certain nombre des caractéristiques techniques clés du Montant B devront par conséquent être précisées afin que les pays membres du Cadre inclusif puissent appuyer sa mise en œuvre en toute connaissance de cause. Les aspects techniques qui devront être développés dans le cadre du Programme de travail révisé sont notamment les suivants :

- définition des activités de référence ;
- prise en considération d'un indicateur de bénéfice adapté ;
- structuration du montant de la rémunération en tant que pourcentage fixe du niveau de bénéfice convenu (médian) ;
- recours à des études comparatives fondées sur des informations librement accessibles pour justifier le choix du montant du pourcentage fixe à retenir ; et
- différence de traitement selon les secteurs et les régions qui pourrait être nécessaire afin de rester globalement conforme avec le principe de pleine concurrence.

5. Sécurité juridique en matière fiscale : prévention et règlement des différends

La sécurité juridique en matière fiscale constitue un volet essentiel de l'approche unifiée, et un élément fondamental de la conception du Premier Pilier. Cette section présente une analyse préliminaire de la façon dont le Premier Pilier améliorerait la sécurité juridique en matière fiscale (voir sections 5.1 et 5.2). Ces travaux porteront notamment sur l'exploration de dispositifs innovants et inclusifs à mettre en œuvre pour garantir une telle certitude aux contribuables comme aux administrations fiscales. Les caractéristiques précises et la portée de ces nouveaux dispositifs seront développées à mesure que les travaux intensifs se poursuivent. Il conviendra dans ce cadre d'explorer un certain nombre d'options envisageables,

en s'inspirant autant que possible des modèles existants de mécanismes multilatéraux – tout en tenant compte des contraintes juridiques internes – et en veillant à garantir un processus inclusif et équitable aux pays développés comme aux pays en développement. L'obtention d'un accord concernant la sécurité juridique en matière fiscale est considérée comme essentielle à la conclusion d'un accord global, sachant que la portée des mécanismes renforcés de règlement des différends constitue un volet fondamental du Premier Pilier.

5.1. Un nouveau cadre de prévention et de règlement des différends portant sur le Montant A

La prévention des différends portant sur le Montant A commencera donc avec la conception de règles simples et claires.

Comparée au principe de pleine concurrence, la nouvelle approche prend la forme d'une méthode différente de répartition des droits d'imposition, qui repose sur une formule convenue à un niveau international. Si l'application de règles mécaniques fondées sur une formule clairement définie et des orientations précises peut limiter les risques de différends, il est impossible de les éviter totalement.

Il serait difficile (voire impossible) de permettre à l'ensemble des administrations fiscales concernées d'évaluer et de vérifier le calcul et la répartition par un groupe d'entreprises multinationales du Montant A et de s'appuyer sur les mécanismes bilatéraux actuels de règlement des différends (autant qu'ils aient déjà été améliorés et puissent encore être renforcés) pour éviter les différends potentiels, dans la mesure où ces mécanismes interviennent *a posteriori*. Tout différend entre deux juridictions au sujet du Montant A aura probablement une incidence sur l'imposition de ce montant dans plusieurs juridictions. La résolution de ces différences dans le cadre du système bilatéral actuel supposerait par conséquent de multiples procédures amiables faisant intervenir les différentes juridictions dans lesquelles l'entreprise multinationale concernée exerce des activités ou réalise un chiffre d'affaires significatif, d'où un processus long, non coordonné et inefficace.

Afin d'éviter une telle situation, la nouvelle approche s'accompagnerait d'un mécanisme clair, administrable et contraignant de prévention des différends à un stade précoce. Des travaux seront menés afin de concevoir dans le détail un tel mécanisme.

L'incertitude devra être levée à un stade précoce, avant que ne soient calculés les impôts, de manière à prévenir la survenue de différends. Cette certitude devra concerner tous les aspects du Montant A : la détermination des entreprises multinationales dans le champ ; la délimitation exacte des branches d'activité ; la répartition des frais généraux et des déficits fiscaux entre ces différentes branches ; l'existence ou non d'un nexus dans une juridiction donnée ; et l'identification des juridictions qui accorderaient un allègement de la double imposition.

Il a été convenu d'explorer une approche innovante que les administrations fiscales du Cadre inclusif pourront mettre en œuvre pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce au titre du Montant A. On pourrait par exemple envisager de créer des groupes de représentants qui exerceraient une fonction d'examen et qui seraient garants de la sécurité juridique en matière fiscale. Dans ce cadre, des travaux devront être menés sur le fonctionnement et la gouvernance de tels groupes de réflexion afin de veiller à ce que les Membres soient dûment représentés et à ce que les processus mis en place soient efficaces, transparents et inclusifs.

Il serait également nécessaire, dans le cadre de la conception de ces mécanismes, de relever le défi que représente l'obtention d'accords contraignants de la part de l'ensemble des administrations fiscales.

Les contraintes de ressources des administrations fiscales constituent un facteur pris en compte dans la conception de ces nouvelles approches de prévention des différends. D'un autre côté, les synergies qui pourront être dégagées de la mise en œuvre d'un processus multilatéral permettront d'affecter au total moins de ressources que celles qui auraient été nécessaires dans le cadre du système actuel non coordonné. Une assistance pourra être fournie, au titre de cette approche, aux membres des groupes de réflexion issus d'administrations fiscales ayant des ressources restreintes – par le biais par exemple d'un comité d'experts, qui pourra également apporter son soutien sur les aspects pratiques de la procédure d'examen. Un rôle pourra également être attribué à l'administration fiscale de la société mère ultime, et on cherchera à déterminer comment garantir en temps voulu la sécurité juridique en matière fiscale, ainsi que les solutions pour prévenir les différends lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales n'aura pas choisi d'adhérer au mécanisme de sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce.

De plus, l'harmonisation des procédures administratives (par exemple, en matière de communication d'informations, de déclarations fiscales et de perception de l'impôt) contribuerait à garantir une application cohérente de cette approche et limiterait les coûts administratifs et de conformité. La définition d'instructions précises sur l'application du Montant A, complétée par les retours relatifs au nouveau mécanisme de prévention et de règlement des différends évoqué ci-dessus, sera également essentielle pour prévenir les différends.

Enfin, des mécanismes de règlement des différends adéquats, obligatoires et contraignants seront élaborés pour faire face aux situations dans lesquelles le dispositif de prévention des différends à un stade précoce décrit plus haut n'a pas pu empêcher la survenue d'un différend.¹⁸

5.2. Sécurité juridique en matière fiscale et prévention et règlement des différends portant sur les Montants B et C

Il est entendu que la mise en place d'un nouveau mécanisme efficace et contraignant de prévention et de règlement des différends est nécessaire au titre du Montant A comme indiqué plus haut à la section 1. L'essentiel des travaux relatifs à la prévention et au règlement des différends portant sur le Montant B consistera à limiter de tels différends en appliquant des taux de rémunération fixe au titre des activités de distribution et de commercialisation de référence.

Comme évoqué dans la section 4 ci-dessus, en vertu de la nouvelle approche, le Montant B visera à rémunérer la juridiction du marché au titre des activités de distribution et de commercialisation dites « de référence », et d'aucune autre activité, en prévoyant à cet effet une rémunération fixe. Les différends portant sur le Montant B, quoique toujours possibles, seront limités grâce à la publication d'orientations claires et précises sur la portée du Montant B. Les travaux relatifs à ce montant porteront sur la définition de mécanismes appropriés de règlement des différends dès lors que ceux-ci se révéleront nécessaires.

Néanmoins, les avis divergent actuellement sur la portée des nouveaux mécanismes renforcés de règlement des différends portant sur les prix de transfert et les établissements stables qui continueront de se produire. Il est néanmoins nécessaire d'explorer de nouvelles approches à cet égard, et notamment d'étudier la possibilité de recourir, tout au moins en partie, aux mécanismes susceptibles d'être mis en place pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale au titre du montant A. Ils s'accordent également tous à penser qu'il est essentiel de s'entendre sur l'étendue de l'application de ces mécanismes et conviennent d'aborder de nouveau cette question dans le cadre des efforts qui seront entrepris pour parvenir à une solution fondée sur un consensus en 2020.

Des obstacles internes pouvant empêcher certaines juridictions d'opter pour une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante, il serait nécessaire d'envisager de recourir à des mécanismes qui ne soulèvent pas de problématiques identiques et qui pourront être adoptés par l'ensemble des membres du Cadre inclusif.

À l'instar d'une procédure d'arbitrage, les procédures contraignantes de règlement des différends n'ont pas pour vocation à être utilisées comme principaux mécanismes de règlement des différends. Au contraire, elles sont essentiellement présentées comme un filet de sécurité, incitant fortement les autorités compétentes à régler en temps utile les différends en recourant à la procédure amiable.

Le renforcement de la procédure amiable constitue un autre volet important des travaux relatifs à la sécurité juridique en matière fiscale et à la prévention et au règlement des différends. Cette partie des travaux pourra être engagée dans le cadre du réexamen de l'Action 14 du BEPS prévu en 2020, ainsi que d'autres travaux en cours visant à améliorer l'efficacité et l'efficience des procédures amiables multilatérales.

De plus, la mise en place de mesures de renforcement spécifiques à intégrer dans le droit interne pourrait être envisagée eu égard au Montant C. Par exemple :

- les juridictions pourraient envisager de restreindre les délais pendant lesquels il est possible de procéder à des ajustements au titre du Montant C ; et
- la perception de l'impôt pourrait être limitée ou suspendue pendant toute la durée des procédures de règlement des différends éventuels relatifs au Montant C, sous réserve de certaines conditions qui devront être définies.

18. Il faudra pour cela atteindre un consensus sur ces mécanismes de règlement des différends.

6. Mise en œuvre et administration

Les contours de l'architecture qui viennent d'être tracés le sont sans préjuger d'une approbation ultérieure, et notamment de la possibilité d'adopter l'autre régime de protection à l'échelle mondiale envisagée à la section 6.2.

6.1. Généralités

La mise en œuvre de la nouvelle approche nécessitera de réviser le droit interne des pays et de modifier les conventions fiscales dans le but de supprimer les obstacles conventionnels actuels. Si diverses approches sont envisageables pour simplifier la mise en œuvre de ces modifications, il serait envisageable de négocier une nouvelle convention multilatérale pour établir un nouveau cadre multilatéral applicable aux groupes d'entreprises multinationales visés par l'approche unifiée, afin d'assurer que toutes les juridictions puissent mettre en œuvre cette approche de manière cohérente et plus ou moins en même temps.

À la différence de l'Instrument multilatéral utilisé pour mettre en œuvre certaines mesures BEPS, cette nouvelle convention multilatérale s'appliquerait entre les juridictions qui ne sont actuellement pas liées par une convention multilatérale, remplacerait toutes les dispositions pertinentes des conventions aux fins d'éliminer la double imposition déjà conclues et contiendrait toutes les règles internationales nécessaires pour mettre en œuvre l'approche unifiée (champ d'application, nexus, répartition des bénéfices, élimination de la double imposition et règlement des différends), qui sont essentielles pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale. Une telle démarche faciliterait l'approche coordonnée, cohérente et efficace qui est nécessaire face à l'existence de nombreuses juridictions, et comblerait les lacunes en termes de couverture s'agissant des juridictions qui n'ont pas conclu de convention fiscale bilatérale. L'application des différents éléments de la solution (Montants A, B et C) par des juridictions qui ne sont pas actuellement couvertes par une convention fiscale bilatérale, ainsi que l'engagement requis de la part des juridictions non signataires de convention, sont des sujets qui devront être étudiés de manière plus approfondie.

Toutefois, la conclusion d'une convention multilatérale en bonne et due forme supposerait une impulsion politique au plus haut niveau propre à emporter l'adhésion d'un nombre important de juridictions.¹⁹ La mise en œuvre du nouveau droit d'imposition et l'attribution de bénéfices supplémentaires à la juridiction du marché devraient également être subordonnées à l'acceptation des nouvelles règles de prévention et de règlement des différends décrites plus haut. Résoudre cet enjeu sera nécessaire non seulement pour relever les défis soulevés par la numérisation de l'économie, mais également pour renforcer le cadre consensuel mis en place pour éliminer la double imposition et en garantir la viabilité à l'avenir.

Comme indiqué plus haut, il est également important de mettre en place le cadre et l'infrastructure à même de favoriser une administration cohérente et efficace de l'approche unifiée, et notamment les mesures permettant de garantir la sécurité juridique en matière fiscale. L'objectif serait de réduire autant que possible les coûts administratifs et de conformité, y compris dans les situations faisant intervenir plusieurs juridictions (Montant A), et d'assurer la disponibilité des ressources nécessaires à la mise en œuvre de l'approche unifiée.

Il est clair que le nouveau droit d'imposition crée un certain nombre d'obligations et de contraintes de mise en œuvre supplémentaires (par exemple, pour la segmentation). Dans de telles circonstances, il serait judicieux d'introduire ces exigences de manière progressive et/ou d'adopter une approche simplifiée en prévoyant une période initiale assortie de règles de transition.

Il est également entendu que les membres du Cadre inclusif devront, aux termes de tout accord faisant consensus, s'engager à mettre en œuvre cet accord et, en même temps, à retirer les mesures unilatérales correspondantes et à ne pas en adopter de nouvelles à l'avenir. Le succès de la mise en œuvre de l'approche unifiée repose sur le retrait de ces mesures, dont le maintien remettrait en cause la légitimité de l'approche unifiée et compromettrait la stabilité future du cadre convenu.

6.2. Poursuite de l'examen de la possibilité d'adopter un autre régime de protection à l'échelle mondiale

Au vu de la proposition de créer un régime de protection (safe harbour) mentionnée dans la *Déclaration du Cadre inclusif sur l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, une autre approche de la mise en œuvre du Premier Pilier sera envisagée. Dans le cadre de cet autre régime de protection à l'échelle mondiale,

19. Des travaux supplémentaires devront être menés afin de déterminer à cette fin la nature d'une telle masse critique de juridictions et les conséquences de l'absence de certaines juridictions dans cette masse critique.

un groupe d'entreprises multinationales pourrait choisir, à l'échelle mondiale, de se voir appliquer le Premier Pilier. Dans le cadre de l'examen de cette possibilité, le Programme de travail prévoit un plan de travail qui doit permettre aux membres du Cadre inclusif et aux groupes de travail concernés d'examiner avec toute l'attention requise les principales options envisageables pour la conception d'un tel système. Voici une liste non-exhaustive des éléments devant être pris en considération par les membres du Cadre inclusif et les groupes de travail concernés :

- Les modifications qu'il conviendrait éventuellement d'apporter au *champ d'application* du montant A au vu de la nature de cet autre système de protection à l'échelle mondiale ;
- La nécessité de définir les règles de fonctionnement et d'administration d'une autre approche du régime de protection ;
- Les mécanismes qu'il conviendrait d'adopter pour éviter la double imposition dans le contexte d'une autre approche du régime de protection ;
- Les implications des mesures unilatérales dans le contexte de la proposition spécifique de régime de protection décrite dans la présente section ;
- Les conséquences en termes de comportement des contribuables et des juridictions.

Annexe A. Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier

Cette Annexe présente les travaux qui restent à entreprendre en vue d'élaborer la solution décrite dans le document intitulé *Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier*. Elle remplace l'ancien programme de travail sur le Premier Pilier adopté par le Cadre inclusif en mai 2019.²⁰

Ce programme de travail révisé se compose des sections suivantes : 1. La liste des travaux qui doivent encore être entrepris afin de parvenir à une solution fondée sur un consensus d'ici la fin de l'année 2020, 2. le calendrier à suivre pour tenir ce délai, et 3. l'attribution des travaux aux organes subsidiaires concernés.

1. Travaux futurs

Comme indiqué dans le document intitulé *Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier*, les questions techniques et politiques qui restent à résoudre au titre du Premier Pilier relèvent de 11 volets différents, à savoir :

- I. **Champ d'application du Montant A** – Nécessité d'analyser les questions associées à la définition du champ d'application du Montant A (ex. entreprises en relation étroite avec des consommateurs, services numériques automatisés), d'élaborer des seuils adaptés pour le chiffre d'affaires et les bénéficiaires, d'envisager et de définir des exceptions, d'examiner les interactions avec d'autres éléments se rattachant à la conception du Montant A et aux seuils, et de déterminer si la mise en œuvre du Premier Pilier en tant que « régime de protection »²¹ aurait des conséquences sur le champ d'application du Montant A (voir le volet XI ci-dessous).
- II. **Nouvelle règle du nexus et aspects conventionnels relatifs au Montant A** – Nécessité de définir une nouvelle règle du nexus basée sur des indicateurs de participation significative et soutenue dans l'économie des juridictions du marché, qui pourrait, dans certaines circonstances, être décorrélée des critères de présence physique. Toutefois, le simple fait de réaliser des ventes de biens corporels dans une juridiction du marché ne créerait pas ce nouveau nexus. En outre, il faudra étudier les moyens de simplifier les obligations de dépôt et d'éviter les doublons ; analyser les interactions avec les dispositions conventionnelles existantes ; élaborer une règle du nexus autonome visant à éviter les répercussions indésirables éventuelles ; et concevoir des règles de détermination de la source du chiffre d'affaires (voir le volet V. ci-dessous).
- III. **Détermination de la base d'imposition** – Nécessité d'évaluer l'importance des différences entre les normes de comptabilité financière et d'étudier les mécanismes permettant d'aplanir ces différences ; confirmer que l'indicateur du bénéfice avant impôt est préférable à tout autre indicateur du niveau des bénéfices et analyser la nécessité de

20. OCDE (2019), *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Projet OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris.

21. Un groupe d'EMN déciderait, sur une base optionnelle, de se soumettre au premier Pilier.

procéder à des ajustements potentiels du bénéfice avant impôt dans les états financiers consolidés ; réfléchir à des règles de segmentation régionale ou par branche d'activité aux fins du calcul du Montant A ; analyser l'importance et l'impact des différences régionales de marges bénéficiaires ; et évaluer la facilité de gestion en utilisant des mesures de simplification pour limiter la charge que représenteront les nouvelles règles pour les administrations fiscales comme pour les contribuables tout en conservant une approche fondée sur des principes. Ces travaux porteront aussi sur les questions et options associées à la conception de règles relatives au traitement des pertes au titre du Montant A, y compris le calcul et la définition des pertes ainsi que la conception de règles de report en avant qui régissent la façon dont des pertes peuvent être imputées à des bénéfices futurs.

- IV. **Calcul du Montant A** – Nécessité de conduire une analyse économique afin d'étayer le calcul des seuils appropriés pour le(s) pourcentage(s) des bénéfices qui représente(nt) le rendement résiduel présumé, ainsi que la conception de la formule (ex. fraction du bénéfice résiduel allouée aux juridictions du marché). Ces travaux étudieront également la possibilité d'effectuer une différenciation numérique et d'opérer des ajustements correspondants à la formule du Montant A, y compris des pourcentages différents appliqués à des activités différentes, et/ou l'attribution de bénéfices aux juridictions du marché au titre des activités exercées à distance qui ont été identifiées ou de l'exercice présumé de certaines activités sur le territoire de ces juridictions.
- V. **Source du chiffre d'affaires pour le Montant A** – Nécessité de concevoir des règles de la source pour attribuer un chiffre d'affaires aux juridictions spécifiques du marché/des utilisateurs, en identifiant des principes et des objectifs et en analysant différentes variables de substitution pertinentes susceptibles d'en étayer l'application à différents modèles d'affaires (par exemple des modèles d'affaires protéiformes tels que la publicité en ligne). Ces travaux sont pertinents à la fois pour la règle du nexus et la règle de répartition des bénéfices, et analyseront également les questions pratiques et administratives relatives à la définition et la gestion des règles de la source du chiffre d'affaires, y compris sur le point de savoir si, dans quelles circonstances et selon quelles modalités, il convient de prendre en compte les distributeurs indépendants.
- VI. **Élimination de la double imposition au titre du Montant A** – Nécessité d'analyser les questions et options associées à l'élimination de la double imposition concernant le Montant A, telles que l'identification des contribuables présumés détenir le bénéfice imposable au titre du Montant A ; l'élaboration de nouvelles méthodes (ou l'actualisation des méthodes existantes) d'élimination de la double imposition ; et la nécessité d'établir de nouvelles règles dans le contexte d'une nouvelle convention multilatérale visant à mettre en place un mécanisme d'allègement de la double imposition pour combler les lacunes existantes dans les relations bilatérales conventionnelles.
- VII. **Interactions entre les montants A, B et C et risques de double comptabilisation** – Nécessité d'analyser les questions et options associées aux interactions entre les montants A, B et C, en portant une attention particulière aux problématiques de double comptabilisation, telles que la conception de mécanismes visant à éliminer toute double imposition éventuelle y compris au moyen d'un ajustement du Montant A. Ces travaux impliqueront également de concevoir le Montant A de sorte qu'il n'y ait pas d'incidence sur d'autres impôts (taxe sur la valeur ajoutée, droits d'accise, droits de douane, etc.) ; de concevoir le Montant B de sorte qu'il ne rémunère que les activités de distribution et de commercialisation de référence ; d'identifier toute autre interaction éventuelle, y compris avec des dispositions sans nexus d'accords bilatéraux de double imposition.
- VIII. **Caractéristiques du Montant B** – Nécessité d'analyser les questions et options associées aux caractéristiques du Montant B, à savoir notamment : la définition des activités de distribution « de référence » ; le calcul du montant et notamment du ou des pourcentages fixes à retenir ; l'identification d'un indicateur de bénéfices approprié ; l'utilisation d'informations librement accessibles aux fins de l'ajustement de ce montant selon les secteurs et les régions ; la prise en compte de l'impact des différences de marges bénéficiaires entre régions et secteurs d'activité ; la mise en place d'exemptions ; le traitement des entités qui exercent de multiples fonctions ou qui réalisent de très faibles bénéfices ; ainsi que les questions de mise en œuvre et de coordination avec le système qui régit actuellement les prix de transfert afin d'éviter les cas de double imposition et de double non-imposition.
- IX. **Prévention et règlement des différends portant sur le Montant A** – Nécessité d'analyser les questions et options associées aux nouvelles approches visant à renforcer la sécurité juridique en matière fiscale, et à prévenir et régler les différends fiscaux. Il s'agira notamment d'élaborer une nouvelle approche sur une base multilatérale, à même de garantir la sécurité juridique en matière fiscale à un stade précoce afin de prévenir les différends et de réduire les coûts administratifs et de conformité, ainsi que des mesures permettant de régler en temps voulu toute situation

de différend éventuelle. Cette approche sera obligatoire et contraignante. Les travaux correspondants pourraient s'inscrire dans le contexte de la nouvelle convention multilatérale qui sera potentiellement élaborée afin de combler les lacunes en termes de couverture des conventions liant plusieurs juridictions, au vu du caractère multilatéral du Montant A.

- X. **Prévention et règlement des différends portant sur les Montants B et C** – Nécessité d'analyser les questions et options associées à l'élaboration de mesures efficaces de prévention et de règlement des différends, comme la conception de mécanismes obligatoires et contraignants de règlement des différends (y compris de mécanismes élaborés au titre du Montant A) ainsi que toutes les améliorations éventuelles à apporter aux règles existantes de procédures amiables dans le but de prévenir les différends et/ou de faciliter leur règlement.
- XI. **Mise en œuvre et administration** – Nécessité d'analyser les questions et options associées à la mise en œuvre et à l'administration de l'approche unifiée (Montants A, B et C), comme : la révision éventuelle du droit interne des pays ; la faisabilité et les répercussions de la mise en œuvre du Premier Pilier en tant que « régime de protection » (« safe harbour »); la détermination des modifications à apporter aux conventions fiscales et aux mécanismes d'échange de renseignements ; la conception d'une convention multilatérale (y compris l'applicabilité des différents éléments de la solution – Montants A, B et C – concernant des juridictions qui ne sont actuellement pas couvertes par une convention fiscale bilatérale pertinente) comportant des dispositions coordonnées sur son entrée en vigueur ; l'identification des mesures unilatérales ; des mesures visant à limiter les coûts administratifs et de conformité et à renforcer la sécurité juridique, y compris dans les situations qui font intervenir plusieurs juridictions ; et les procédures et options pour rendre le nouveau droit d'imposition aussi simple que possible.

S'agissant de l'approche du « régime de protection », un travail approfondi sera nécessaire pour évaluer les principales conséquences de la mise en œuvre de cette approche et des difficultés qui l'accompagnent. Il s'agira notamment d'estimer les répercussions budgétaires pour les juridictions, d'évaluer la faisabilité d'un système dans lequel certains groupes d'entreprises multinationales optent pour le Premier Pilier alors que d'autres non, d'étudier les règles opérationnelles et administratives requises (processus d'adhésion au Pilier et de révocation de cette adhésion, report d'impôts d'exercices antérieurs à l'adhésion, restructurations des groupes d'entreprises multinationales), les modifications à apporter aux conventions et au droit interne, les interactions avec les mesures de prévention et de règlement des différends, les répercussions en termes de mesures unilatérales, les réactions probables des contribuables et des juridictions, et la conception de mécanismes d'allègement de la double imposition.

2. Calendrier

Ce programme de travail révisé invite le Cadre inclusif et ses organes subsidiaires à élaborer des solutions à ces problèmes techniques et stratégiques en respectant le calendrier suivant :

- Premièrement, le Groupe de pilotage, s'appuyant sur l'expertise et l'éclairage de divers organes subsidiaires, poursuivra ses travaux visant à obtenir un accord des membres du Cadre inclusif sur les **principaux aspects politiques d'une solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier d'ici juillet 2020**.
- Deuxièmement, le Groupe de pilotage et les organes subsidiaires concernés poursuivront leurs travaux en vue d'élaborer **un rapport final d'ici fin 2020** qui définira les détails techniques de la solution fondée sur un consensus adopté par le Cadre inclusif.

Il s'ensuit que certains aspects du programme de travail devront être finalisés en juin, dès lors que les réalisations correspondantes sont nécessaires pour permettre une décision sur la pertinence et la faisabilité des composantes essentielles de la solution fondée sur un consensus aux problématiques liées au Premier Pilier. Il s'agit par exemple de la définition des catégories d'activités qui entrent dans le champ d'application du nouveau droit d'imposition (voir le volet I. ci-dessus), et de la fixation des seuils appropriés pour le(s) pourcentage(s) de bénéficiaires à réattribuer en vertu du nouveau droit d'imposition (voir le volet IV. ci-dessus). À l'inverse, d'autres aspects du programme de travail seront achevés en novembre 2020, dès lors que le résultat qui en découle n'est nécessaire que pour étayer la conception technique et la mise en œuvre de la solution. Il s'agit par exemple de l'identification des modifications à apporter aux conventions fiscales pour lever les obstacles à la mise en œuvre du nouveau droit d'imposition (voir le volet XI. ci-dessus).

3. Organisation

L'expertise technique requise pour élaborer les mesures envisagées dans ce programme de travail révisé est largement présente dans l'architecture existante du Cadre inclusif, au sein des organes subsidiaires suivants du Comité des affaires fiscales :

- Groupes de travail n° 1 et 6 ;
- Groupe de réflexion sur l'économie numérique (GREN) ; et
- Autres organes subsidiaires tels que le Forum sur la procédure amiable au sein du Forum sur l'administration fiscale (Forum PA-FAF) (chargé de la mise en œuvre de l'Action 14 du BEPS) et le Groupe de travail n° 10 (responsable de la question de l'échange de renseignements), ainsi que d'autres organes tels que le Groupe sur la déclaration pays par pays.

Le tableau 1 répertorie les différents organes subsidiaires qui assument la responsabilité principale de chacun des volets des travaux identifiés. Cette responsabilité implique d'analyser l'ensemble des problématiques indiquées à la section 1 ci-dessus dans les délais fixés, et d'organiser des consultations avec d'autres organes subsidiaires compétents. En outre, au regard du large éventail de questions traitées et des contraintes de délai, il faudra veiller à garantir, pour chacun des volets des travaux, la participation effective de l'ensemble des membres du Cadre inclusif, y compris les petites économies et celles en développement, ainsi que la contribution des parties prenantes extérieures (entreprises, par exemple) qui possèdent les compétences et l'expertise requises. Enfin, il faudra impérativement assurer une coordination efficace et efficiente du programme de travail, ce qui implique de continuer à fournir des instructions pour hiérarchiser et avancer sur les aspects du programme de travail qui sont nécessaires pour permettre une décision sur les composantes essentielles de la solution fondée sur un consensus en juin 2020. L'analyse économique de ces composantes revêtira une grande importance pour la prise de décision. Aussi, le Groupe de pilotage du Cadre inclusif, avec le concours du GREN, continuera d'encadrer, de suivre et de coordonner les travaux et les réalisations des différents organes subsidiaires.

Tableau 1. Attribution des travaux techniques aux organes subsidiaires

	Référence aux Contours de l'architecture d'une approche unifiée sur le Premier Pilier	Groupe de travail responsable	Dates de réunion ²²
Overall co-ordination		GREN	Mars à novembre 2020
I. Champ d'application du montant A	3.1.1.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
II. Nouvelle règle du nexus et aspects conventionnels relatifs au montant A	3.1.2.	GT1	Avril à novembre 2020
III. Détermination de la base d'imposition du montant A	3.2.1.	GT6	Avril à novembre 2020
IV. Niveau du montant A	3.2.1.	GT6	Avril à novembre 2020
V. Source du chiffre d'affaires pour le montant A	3.2.2.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
VI. Élimination de la double imposition au titre du montant A	3.3.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
VII. Interactions entre les montants a, b et c et risques de double comptabilisation	3.4.	GT1/GT6	Avril à novembre 2020
VIII. Caractéristiques du montant B	4.	GT6	Avril à novembre 2020
IX. Prévention et règlement des différends portant sur le montant A	5.1.	GT1/Forum PA FAF	Février à novembre 2020
X. Prévention et règlement des différends portant sur les montants B et C	5.2.	GT1/Forum PA FAF	Février à novembre 2020
XI. Mise en œuvre et administration	6.	GT1/GT6/GT10	Avril à novembre 2020

22. Les dates des premières réunions des organes subsidiaires prévues à ce jour sont les suivantes : Réunion conjointe du bureau du Forum PA FAF/bureau étendu du GT1 le 28 février, réunion conjointe du bureau du GT1/groupe d'étude du GT6 du 30 mars au 3 avril, réunion conjointe du GT1/GT6 du 20 au 23 avril.

Annexe B – Groupes d'entreprises multinationales visés par le Montant A

1. Critère du chiffre d'affaires

Seuls les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à [X] EUR sont pris en compte pour le calcul de l'impôt dû au titre du montant A

2. Critère des activités

Seuls les services numériques automatisés et les activités en relation étroite avec les consommateurs sont pris en compte pour le calcul de l'impôt dû au titre du montant A

3. Critère de montant minimum applicable aux revenus couverts

Seuls les revenus couverts tirés de l'ensemble des activités en relation étroite avec le consommateur qui dépassent [X] EUR sont pris en compte pour le calcul de l'impôt dû au titre du montant A

4. Critère de la rentabilité applicable aux branches d'activité

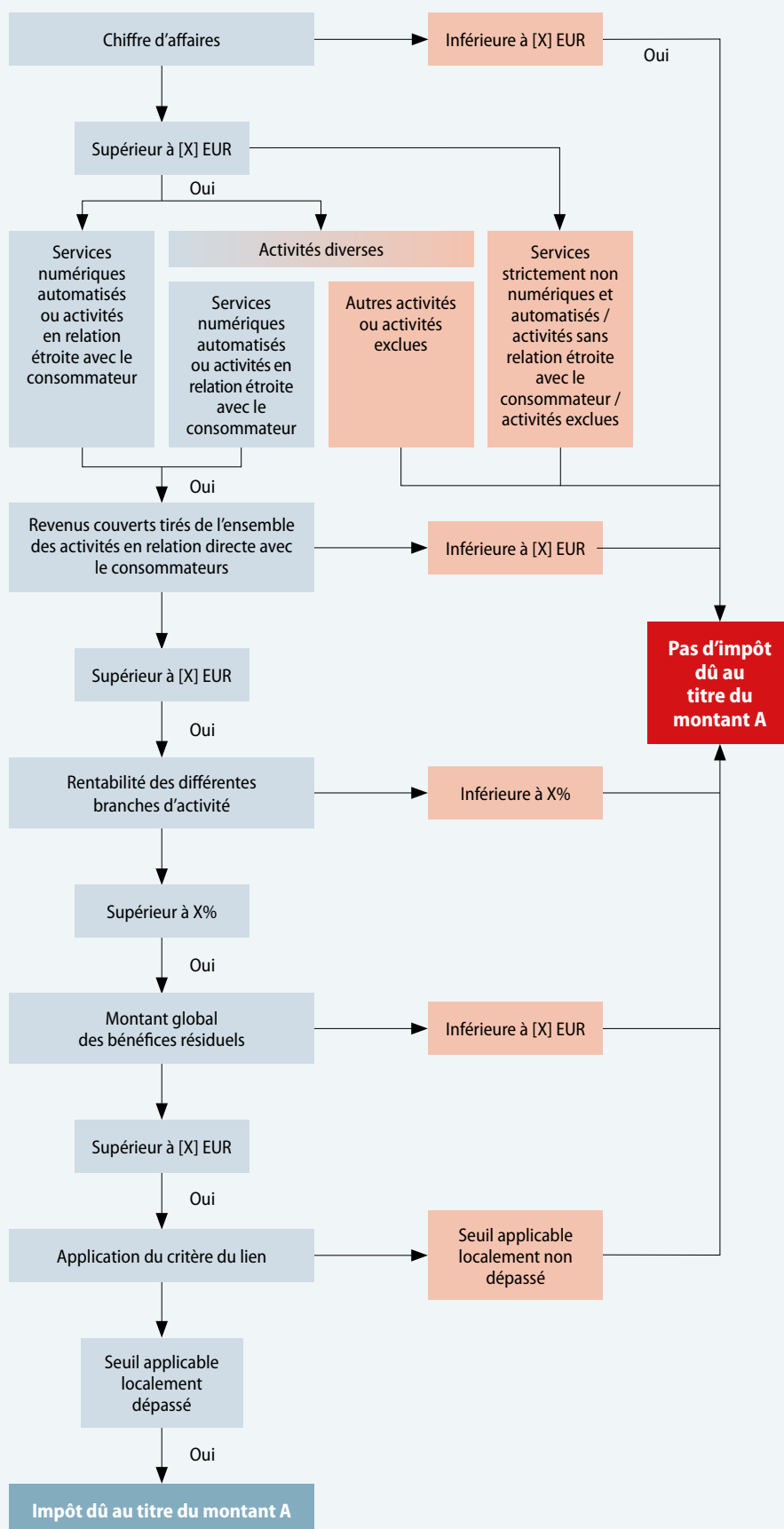
Seuls les revenus couverts relevant de branches d'activité dont la rentabilité est supérieure à [X] % sont pris en compte pour le calcul de l'impôt dû au titre du montant A

5. Critère de montant minimum applicable au total des bénéfices résiduels

Le montant A est calculé et réattribué uniquement si le montant global des bénéfices résiduels est supérieur à [X] EUR

6. Critère du lien applicable dans les différentes juridictions

Le montant A est attribué aux juridictions qui remplissent le critère du lien (seuil relatif aux ventes locales, autres facteurs).



Annexe 2 – Rapport d'étape révisé sur le Second Pilier

1. Introduction

En janvier 2019, le Cadre inclusif a diffusé une Note politique intitulée *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*.²³ Conformément à cette Note politique, le Cadre inclusif est convenu, sans préjuger de leur approbation ultérieure, d'entreprendre des travaux sur les deux piliers ci-après :

- Le Premier Pilier porte principalement sur l'attribution des droits d'imposition et a pour objet d'entreprendre un examen cohérent et concomitant des règles relatives à la répartition des bénéficiaires et au nexus.
- Le Second Pilier (également appelée proposition « GloBE ») porte sur d'autres problématiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS et a pour objet d'élaborer des règles permettant à chaque pays de « récupérer l'impôt sur les bénéficiaires » lorsque d'autres pays n'ont pas exercé leur droit initial d'imposition ou lorsque le paiement aurait été autrement soumis à de faibles taux effectifs d'imposition.

Le 13 février 2019, le Cadre inclusif a diffusé un document de consultation publique afin de solliciter les commentaires de parties prenantes extérieures sur des propositions précises relevant du Premier Pilier et du Second Pilier.²⁴ Les réponses des parties prenantes ont été enrichissantes, avec plus de 200 contributions écrites représentant plus de 2000 pages.²⁵ Les parties prenantes ont également eu l'occasion d'assister en personne et d'exprimer leur point de vue lors d'une consultation publique à laquelle ont pris part plus de 400 participants issus d'administrations nationales, du monde de l'entreprise, de la société civile et des milieux universitaires qui s'est tenue à Paris les 13 et 14 mars 2019.

À l'issue de cette consultation, et à la lumière des commentaires publics reçus, le Cadre inclusif a arrêté un Programme de travail²⁶ au cours de sa réunion tenue à Paris les 28 et 29 mai 2019 en se fondant sur les deux Piliers identifiés dans la Note politique. Ce Programme de travail a été entériné par les ministres des Finances et dirigeants des pays du G20 en juin 2019. Une consultation publique sur le Second Pilier s'est tenue le 9 décembre 2019, rassemblant plus de 200 participants, et donnant lieu à la soumission de plus de 180 commentaires écrits représentant au total plus de 1 300 pages.

2. Avancement des travaux et prochaines étapes

Conformément au Programme de travail adopté par les membres du Cadre inclusif en mai, des discussions constructives ont été menées au titre du Second Pilier. Contrairement au scénario qui a prévalu dans le cas du Premier Pilier, caractérisé par l'existence de propositions concurrentes qu'il a fallu rapprocher au sein d'une « Approche unifiée », s'agissant du Second Pilier, les diverses composantes étaient déjà identifiées dans le Programme de travail, étant entendu que pour un certain nombre d'éléments fondamentaux du Second Pilier, différentes options de conception sont toujours à l'étude. Certains pays ont suggéré d'améliorer davantage la conception du Second Pilier pour s'assurer qu'il soit axé sur les problématiques de BEPS, et estiment qu'une solution systématique destinée à garantir que toutes les entreprises exerçant des activités à l'échelle internationale sont soumises à un niveau minimum d'imposition, irait au-delà de l'objectif poursuivi au titre du Second Pilier. Ces pays ont suggéré qu'il serait donc opportun d'explorer les améliorations à apporter à la conception du Second Pilier.

Les travaux techniques relatifs au Second Pilier sont menés par les Groupes de travail concernés qui se coordonnent étroitement. Le Groupe de travail n° 11 a organisé une session conjointe avec le Bureau étendu du Groupe de travail n° 1 le 10 décembre 2019 pour s'assurer de la parfaite cohérence de leur action et dresser un bilan commun de la consultation publique tenue la veille. Au regard du mandat établi dans le Programme de travail qui prévoit d'envisager des simplifications susceptibles de réduire les coûts de conformité pour les entreprises, et notamment d'utiliser les états financiers, le Groupe de travail n° 11 a mis en place un sous-groupe spécial sur les états financiers. Ce sous-groupe réunit des experts dotés de compétences techniques en fiscalité et en comptabilité financière.

23. *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019, OCDE 2019; accessible en cliquant sur ce lien.

24. Document de consultation publique, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 13 février – 6 mars 2019, accessible en cliquant sur ce lien.

25. Toutes les contributions écrites concernant le Document de consultation publique peuvent être consultées en cliquant sur ce lien.

26. *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 28 mai 2019 (Programme de travail), accessible en cliquant sur ce lien.

Les travaux sur les questions essentielles progressent à bon rythme et des avancées techniques importantes sont accomplies sur de nombreux aspects de la proposition GloBE, mais beaucoup reste à faire. Le Cadre inclusif est conscient des conséquences que le calendrier du projet entraîne pour l'ensemble des parties prenantes. Il est très reconnaissant de toutes les contributions déjà reçues et espère que la coopération étroite ainsi nouée se poursuivra.

Les travaux se poursuivront par une série de réunions déjà programmées. La suite de cette note résume succinctement chacune des composantes de la proposition GloBE et fait un point rapide sur l'état d'avancement des travaux relatifs à quelques-unes des questions essentielles y afférentes.

2.1. Règle d'inclusion du revenu

L'approche fondamentale suivie par les règles d'inclusion du revenu est connue de nombreux contribuables et d'administrations fiscales, puisqu'elle s'inspire de la conception des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). La règle d'inclusion du revenu fonctionnerait comme un impôt minimum en exigeant d'un actionnaire d'une société qu'il comptabilise une part appropriée des bénéfices réalisés par cette société dès lors que ces bénéfices n'auraient pas été soumis à un taux d'imposition effectif supérieur à un taux minimum. Les bénéfices du groupe d'entreprises multinationales considéré seraient ainsi imposés à un taux minimum, ce qui réduirait l'incitation à attribuer à des fins fiscales des bénéfices à des entités faiblement imposées. Cette règle aurait pour effet de protéger la base d'imposition de la juridiction de la société mère ainsi que d'autres pays dans lesquels le groupe considéré exerce ses activités, en diminuant l'incitation à mettre en place des mécanismes de financement intra-groupe, comme une forte capitalisation, ou d'autres structures de planification fiscale qui transfèrent des bénéfices vers les entités du groupe imposées à un taux effectif inférieur au taux minimum.

Le Programme de travail indique que la règle d'inclusion fonctionnerait comme un **impôt supplémentaire** à concurrence d'un taux minimum calculé en tant que **pourcentage fixe**. Le taux effectif à appliquer au titre de la proposition GloBE n'a pas encore été étudié par le Cadre inclusif. D'autres éléments de la règle sont toujours débattus et diverses options de conception sont envisagées.

Des travaux de grande ampleur sont en cours concernant **l'utilisation des comptes financiers** comme point de départ pour le calcul des bénéfices, ainsi que différents mécanismes permettant de **neutraliser les écarts temporels** entre les bilans comptables et fiscaux. L'objectif est de **limiter les ajustements aux écarts permanents** de manière à réduire la complexité et les coûts de conformité, offrant ainsi des avantages tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales. Les travaux envisageront l'utilisation de critères fondés sur des principes, parmi lesquels l'importance et la similitude, afin d'identifier les écarts permanents concernés. Des discussions détaillées portent sur un éventail de questions techniques importantes qui ont également été abordées lors de la consultation publique de décembre 2019 et pour lesquelles les parties prenantes ont soumis des contributions intéressantes, pendant la consultation comme dans leurs commentaires écrits.

S'agissant de **l'agrégation** (c'est-à-dire la possibilité de combiner des bénéfices faiblement et fortement taxés pour calculer le taux effectif d'imposition), les travaux techniques menés à ce jour, étayés par la consultation publique et par les commentaires écrits soumis par les parties prenantes, ont permis d'identifier les choix stratégiques qui restent en suspens et les difficultés propres aux différentes approches, sur le plan de la conception et de la conformité. Ils ont également souligné l'existence de différents aspects de la proposition GloBE à prendre en compte, dont le type d'agrégation est certes un élément important, mais pas le seul.

La question des **exceptions** constitue un autre axe des travaux et un enjeu essentiel pour la conception du Second Pilier. Différentes options sont actuellement examinées. Le Programme de travail soulignait que les exceptions prévues pour les régimes conformes aux standards de l'Action 5 du BEPS sur les **pratiques fiscales dommageables**, ou d'autres exceptions fondées sur des critères de substance, affaibliraient l'objectif stratégique et l'efficacité de la proposition GloBE. Toutefois, certaines juridictions ont souligné l'importance de prévoir des exceptions fondées sur la substance qui, de leur point de vue, sont nécessaires pour garantir que le Second Pilier soit axé sur les problématiques de BEPS non résolues.

Certaines caractéristiques de conception à l'étude seront également pertinentes pour d'autres composantes de la proposition GloBE. Par exemple, la réflexion portant sur les **exceptions**²⁷ et sur **l'utilisation des comptes financiers** pour déterminer la base d'imposition est également pertinente pour la règle relative aux paiements insuffisamment imposés.

27. Voir le Programme de travail, page 33.

2.2. Règle de substitution

La proposition GloBE devrait s'appliquer de façon identique aux succursales étrangères et aux filiales étrangères qui sont taxées à un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimum. La règle de substitution est un mécanisme visant à garantir que la règle d'inclusion du revenu s'applique aux succursales étrangères exonérées en vertu de conventions d'élimination de la double imposition. Elle s'appliquerait uniquement lorsque les pays se sont engagés à utiliser la méthode de l'exemption dans leurs conventions fiscales. Par exemple, dans le cas de bénéfices attribuables à des succursales étrangères exonérées d'impôt, ou qui proviennent d'actifs incorporels étrangers exonérés d'impôt, cette règle se substituerait au régime d'exemption dont bénéficie le revenu de la succursale ou le revenu tiré d'actifs incorporels étrangers en vertu d'une convention fiscale, en le remplaçant par la méthode d'imputation dès lors que ce revenu a été soumis à un faible taux effectif d'imposition dans la juridiction étrangère.

Une **règle de substitution simple** est actuellement élaborée en vue de faciliter la mise en œuvre de la règle d'inclusion du revenu, et devra prendre en compte la conception finale de la règle d'inclusion du revenu afin de garantir la cohérence du champ d'application.

2.3. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

Alors que la règle d'inclusion du revenu conduit à imposer la société mère sur le revenu faiblement imposé d'une filiale, la règle relative aux paiements insuffisamment imposés consiste à refuser une déduction ou à opérer un ajustement équivalent aux paiements intragroupes. Le Programme de travail fait observer que la règle relative aux paiements insuffisamment imposés doit être capable de réaliser efficacement ses objectifs ; être compatible et coordonnée avec d'autres règles ; éviter la double imposition et l'imposition au-delà du bénéfice économique ; limiter les coûts de conformité et les coûts administratifs ; et envisager l'utilisation et les possibles effets des exceptions, y compris celles étudiées dans le contexte de la règle d'inclusion du revenu.

Un certain nombre de propositions afférentes à la conception de la règle relative aux paiements insuffisamment imposés ont été examinées par le Groupe de pilotage et par le Groupe de travail n° 11, ce qui leur a permis de l'affiner et de mieux la cibler. Ces propositions ont été élaborées dans le but de **limiter la complexité**, d'alléger les coûts administratifs et de conformité et d'atténuer le risque **d'imposition excessive**.

2.4. Règle d'assujettissement à l'impôt

Le Programme de travail prévoit également d'envisager une règle d'assujettissement à l'impôt qui soumettrait un paiement à une retenue d'impôt ou à d'autres prélèvements à la source et refuserait les avantages prévus par les conventions à certains éléments de revenu lorsque ce paiement n'est pas imposé à un taux minimum.

Les groupes de travail concernés réfléchissent aux options et aux problématiques liées à la conception d'une **règle simple et ciblée** permettant de contrer les principaux risques de BEPS. Cette règle, toujours à l'étude, pourrait être basée sur les dispositions existantes des Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Des travaux supplémentaires porteront sur l'éventail des paiements couverts, la conception d'un critère de taux d'imposition minimum, l'ampleur de l'ajustement à effectuer, l'utilisation d'un seuil *de minimis* et le rôle de la règle d'assujettissement à l'impôt par rapport à la règle relative aux paiements insuffisamment imposés. Le programme de travail envisage également d'étudier l'application d'une règle d'assujettissement à l'impôt à des parties non liées en ce qui concerne les articles 11 et 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

2.5. Coordination et simplification des règles, seuils et compatibilité avec les obligations internationales

Des travaux sont en cours sur tous les aspects relatifs à la coordination et à la simplification des règles, ainsi qu'à la compatibilité avec les obligations internationales, comme la non-discrimination.²⁸ Ces travaux porteront sur l'ordre de priorité dans l'application des règles et sur leurs interactions avec d'autres règles prévues par le cadre international (y compris les mesures existantes issues du projet BEPS) afin de minimiser le risque de double imposition, y compris par des mesures de simplification propres à réduire les coûts de conformité. D'autres axes de travail sont également lancés afin d'envisager des seuils (comme le seuil de chiffre d'affaires de 750 millions d'euros appliqué pour la déclaration pays par pays) et des exceptions qui permettraient de restreindre le champ d'application des règles visées par la proposition GloBE.

28. En prenant en compte, le cas échéant, les conséquences du droit de l'UE/EEA.

LIRE ÉGALEMENT

Nos travaux sur le Projet BEPS de l'OCDE et du G20 :
www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm

OCDE (2020), *Coopération fiscale pour le développement: Rapport d'étape*, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/cooperation-fiscale-pour-le-developpement-rapport-d-etape.htm>

OCDE (2020), *Statistiques de l'impôt sur les sociétés: Deuxième édition*, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes.htm>

OCDE (2019), *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20*, OCDE, Paris, <https://oe.cd/beps-programme-de-travail-defis-fiscaux-numerisation-economie>

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

Ce rapport a été approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 lors de sa neuvième réunion les 1 et 2 juillet 2020, et préparé à la publication par le secrétariat de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

© OCDE 2020

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

www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation.

Il s'agit du quatrième rapport annuel sur l'état d'avancement des travaux du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20. Le rapport décrit les progrès réalisés pour remplir le mandat du Cadre inclusif de l'OCDE et du G20, couvrant la période de juillet 2019 à juillet 2020, tout en faisant également le point sur les progrès accomplis depuis le début de la mise en œuvre du BEPS. Le rapport contient une vue d'ensemble et quatre sections de contenu de fond. La partie I est axée sur l'inclusivité et le soutien aux pays en développement.

La partie II décrit les progrès réalisés en matière de renforcement de la cohérence. La partie III décrit les progrès réalisés sur la substance.

La partie IV décrit les progrès réalisés en matière d'évaluation, de transparence et de sécurité juridique en matière fiscale. Elles sont suivies de deux annexes fournissant des informations sur la participation au Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 (Annexe A) et du texte de la « Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », comme approuvé en janvier 2020 (Annexe B).



Pour plus d'information :

 ctp.beps@oecd.org

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

 @OECDtax

