

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

Rapport d'étape juillet 2020 – septembre 2021





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

Rapport d'étape juillet 2020 – septembre 2021

TABLE DES MATIÈRES

1. Aperçu	2	Annexes	
2. Mise en œuvre des standards minimums du BEPS	5	Annexe A. Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	27
2.1. Action 5 – Lutter contre les régimes fiscaux dommageables	6		
2.2. Action 6 – Prévention de l'utilisation abusive des conventions et lutte contre le chalandage fiscal	8	Graphiques	
2.3. Action 13 – Déclaration pays par pays	10	Graphique 1. Calendrier des examens au titre de l'Action 14	13
2.4. Action 14 – Procédure amiable (PA)	11	Graphique 2. Activités des EMN étrangères dans chaque groupe de juridictions, en pourcentage du total des activités des EMN étrangères	19
3. État d'avancement des autres Actions du Projet BEPS	14	Graphique 3. Mesures fiscales les plus fréquemment utilisées par groupe de pays	22
3.1. Action 1 – Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	15	Graphique 4. Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS	25
3.2. Défis en matière de TVA découlant de la numérisation de l'économie	16	Tableaux	
3.3. Actions 8-10 – Actifs incorporels difficiles à valoriser	17	Tableau 1. Typologie des mesures fiscales adoptées en réponse à la crise du COVID-19	22
3.4. Action 11 – Statistiques de l'impôt sur les sociétés et données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays	18		
4. Réponses à la crise du COVID-19	20		
4.1. Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus	21		
4.2. Conventions fiscales et impact de la crise du COVID-19	23		
4.3. Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 en matière de prix de transfert	23		
4.4. L'administration fiscale à l'ère du COVID-19	24		
4.5. Fiscalité et développement	25		

1. Aperçu

Depuis sa création en 2016, le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Cadre inclusif OCDE/G20) n'a eu de cesse de s'acquitter de sa mission, et réunit désormais **140 pays et juridictions**¹. L'initiative relative à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS) lancée dans le sillage de la crise financière mondiale de 2008 a produit un changement de paradigme en matière de fiscalité internationale, devenu encore plus essentiel dans le contexte de la pandémie mondiale de COVID-19. Alors que les pays ont dépensé massivement pour soutenir les ménages, les entreprises et leur économie face à la pandémie, la crise a rappelé l'importance de garantir l'équité du système fiscal et de disposer de recettes budgétaires solides. Dans un contexte où le COVID-19 met les finances publiques à rude épreuve, les citoyens ne tolèrent plus les pratiques d'évasion fiscale des entreprises multinationales, ce qui rend l'initiative BEPS plus pertinente que jamais.

Bien que la mise en œuvre du paquet BEPS², qui a débuté en 2015, ait radicalement transformé le paysage fiscal international et amélioré l'équité des systèmes fiscaux, l'une des principales problématiques de BEPS identifiée dans le rapport sur l'Action 1 du BEPS, « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique³ », demeurait en suspens et a été la priorité absolue du Cadre inclusif OCDE/G20 ces dernières années.

Le 1er juillet 2021, 130 membres du Cadre inclusif, représentant plus de 90 % du PIB mondial, ont réalisé une avancée majeure en adhérant à la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie (la Déclaration de juillet)⁴, qui ouvre la voie à la création d'un nouveau cadre pour réformer la fiscalité internationale. Depuis cette date, quatre membres supplémentaires du Cadre inclusif ont signé la Déclaration de juillet. Le Cadre inclusif OCDE/G20 entend, d'ici octobre, traiter rapidement les questions en suspens et finaliser les éléments conceptuels de ce nouveau cadre ainsi qu'un plan détaillé de mise en œuvre des deux piliers. L'accord sur la Déclaration de juillet a été obtenu malgré les difficultés

pratiques générées par la pandémie de COVID-19, et s'appuie sur l'approche à deux piliers esquissée dans la note politique de janvier 2019⁵, en vertu de laquelle le Pilier Un établirait de nouvelles règles déterminant le lieu où l'impôt devrait être payé (règles du lien, ou « nexus ») et modifierait la façon de répartir les droits d'imposition entre les pays et les juridictions (règles de « répartition des bénéfices »), tandis que le Pilier Deux mettrait en place un nouvel impôt minimum mondial visant à aider tous les pays et juridictions à faire en sorte que les entreprises multinationales soient soumises à un niveau d'imposition effectif minimum convenu à l'échelle mondiale. À partir de la note politique de 2019, en octobre 2020, le Cadre inclusif OCDE/G20 a publié des rapports détaillés sur les blueprints des deux piliers^{6,7} qui ont ouvert la voie à l'élaboration de la Déclaration du 1er juillet 2021.

Même si les travaux du Cadre inclusif OCDE/G20 consacrés aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ont dominé son programme d'activité l'année dernière, des progrès constants ont aussi été accomplis sur d'autres aspects de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le paquet BEPS de 2015 contenait 14 autres points d'action en plus de l'Action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ». Prises dans leur ensemble, les 15 Actions avaient pour finalité de combattre l'évasion fiscale, d'améliorer la cohérence des règles fiscales internationales et de garantir un environnement fiscal plus transparent.

Cinq années se sont écoulées depuis le début de la mise en œuvre du paquet BEPS, et des avancées significatives ont été réalisées au titre des Actions 5, 6, 13 et 14, qui englobent les quatre standards minimums du BEPS. Des centaines d'examen par les pairs ont été menés par et sur les membres du Cadre inclusif, et pratiquement tous les travaux de mise en œuvre du BEPS se sont déroulés exclusivement en distanciel depuis le début de la crise du COVID-19, ce qui reflète le degré exceptionnel de coopération et de collaboration sur les questions fiscales internationales

1. Le Togo a adhéré au Cadre Inclusif courant septembre 2021.
 2. <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-finaux-2015.htm>.
 3. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.
 4. OCDE (2021), *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Juillet 2021*, Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2021.pdf>

5. OCDE (2019), *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique*, Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-de-fis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf>.
 6. OCDE (2020), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un*, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3585df0b-fr>.
 7. OCDE (2020), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Deux*, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/6c4f8dde-fr>.

incarné par le Cadre inclusif OCDE/G20. Ainsi que le paquet BEPS le prévoyait, les standards minimums sont actuellement réexaminés par le Cadre inclusif OCDE/G20 afin de déterminer l'opportunité de les améliorer ou de les modifier. Ces travaux sont en cours et les réalisations à ce jour mettent en lumière les progrès considérables accomplis pour chaque standard minimum :

- **Action 5** sur les pratiques fiscales dommageables – Depuis le démarrage des examens par les pairs au titre de l'Action 5 du BEPS, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) a passé en revue plus de 300 régimes préférentiels pour s'assurer que les activités qu'ils visent à attirer ne présentent pas de caractéristiques dommageables, et presque tous les régimes dommageables ont été modifiés ou supprimés. Plus de 36 000 échanges de renseignements sur les décisions des administrations fiscales ont eu lieu entre pays à ce jour, tandis que 124 juridictions ont fait l'objet d'un examen par les pairs des décisions fiscales. En outre, la législation relative à l'exigence d'activité substantielle⁸ de 12 juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant a également été examinée et, en mars 2021, ces juridictions ont entamé leurs premiers échanges de renseignements au titre de la norme du FHTP relative aux activités substantielles⁹.
- **Action 6** sur l'utilisation abusive des conventions fiscales – En avril 2021, le troisième rapport d'examen par les pairs¹⁰ portant sur la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 relatif à la prévention du chalandage fiscal a été publié, et révèle que la grande majorité des membres du Cadre inclusif OCDE/G20 déclinent leur engagement à lutter contre le chalandage fiscal en actions concrètes et modifient leur réseau de conventions fiscales afin de se conformer au standard minimum. 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. Pour combattre ce phénomène, tous les membres du Cadre inclusif OCDE/G20 se sont engagés à mettre pleinement en œuvre le standard minimum de l'Action 6 et à participer aux examens annuels par les pairs consacrés au suivi de cette mise en œuvre. La plupart des membres du Cadre inclusif 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 couvre 97 juridictions et a effectivement modifié plus de 650 conventions conclues entre les 68 juridictions qui l'ont ratifié, accepté ou approuvé. L'IM modifiera 1 100 conventions supplémentaires une fois que tous les signataires l'auront ratifié. Les conventions fiscales existantes sont également modifiées par le biais de négociations bilatérales pour être conformes au standard minimum de l'Action 6.

- **Action 13** sur la déclaration pays par pays – Plus de 2 700 relations bilatérales portant sur l'échange de déclarations pays par pays ont été établies, contribuant à améliorer la transparence fiscale et à faciliter l'évaluation des risques de pratiques de BEPS. Plus de 100 juridictions ont déjà adopté une législation qui impose une obligation de dépôt de déclaration aux groupes d'EMN, et pratiquement toutes les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires total consolidé du groupe est supérieur ou égal au seuil de 750 millions EUR sont désormais couvertes. En outre, quelque 1 750 recommandations ont été formulées, auxquelles les juridictions s'emploient à donner suite avant le prochain rapport d'examen par les pairs de l'Action 13 qui devrait être diffusé en octobre 2021.
- **Action 14** sur la procédure amiable – Alors que la nécessité d'une sécurité juridique en matière fiscale ne cesse de s'affirmer, 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. Au total, 82 rapports d'examen par les pairs de phase 1 et 45 rapports de suivi par les pairs de phase 1 et de phase 2 sont désormais finalisés. 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 la plupart des juridictions étudiées, et l'accès à la PA a été facilité et simplifié.

8. La norme mondiale relative aux activités substantielles vise à faire en sorte que le revenu des activités géographiquement mobiles ne puisse pas être comptabilisé dans une juridiction à fiscalité nulle dès lors que les fonctions économiques essentielles ne sont pas exercées par la même entité ou dans la même juridiction. Il s'agit de s'assurer que les activités substantielles soient exercées au titre des mêmes activités commerciales mobiles, qu'elles aient lieu dans le cadre d'un régime préférentiel ou dans une juridiction qui ne prélève pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant.

9. Anguilla, Bahamas, Bahreïn, Barbade, Bermudes, Émirats arabes unis, Guernesey, Îles Caïmans, Île de Man, Îles Turques et Caïques, Îles Vierges britanniques, Jersey.

10. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/prevention-de-l-utilisation-abusive-des-conventions-fiscales-troisieme-rapport-d-examen-par-les-pairs-sur-le-chalandage-fiscal-bcdc38c0-fr.htm>.

Outre les résultats positifs mis en évidence ci-avant grâce à la mise en œuvre des quatre standards minimums du BEPS, des avancées ont également été accomplies sur d'autres points d'action du BEPS, comme l'explique le chapitre 3 de ce rapport. S'agissant de l'Action 1, comme mentionné précédemment, la Déclaration de juillet adoptée par 134 membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie représente une avancée majeure, et des travaux sont en cours pour finaliser les questions en suspens et préparer un plan détaillé de mise en œuvre d'ici octobre. Concernant les aspects relatifs à la fiscalité indirecte, les pays et juridictions continuent de mettre en œuvre les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS. Près de 80 juridictions ont désormais déployé ou adopté une législation visant à appliquer ces Principes directeurs afin d'améliorer le recouvrement de la TVA sur les ventes en ligne, dont les volumes ne cessent de croître. Une boîte à outils de portée régionale qui fournit des orientations concrètes détaillées sur l'application effective de la TVA/TPS aux échanges numériques dans les pays d'Amérique latine et des Caraïbes a été publiée en juin 2021, et deux boîtes à outils supplémentaires sont à l'étude : une pour la région Asie-Pacifique et l'autre pour l'Afrique. Concernant les Actions 8 à 10, un processus de suivi de l'approche recommandée pour les actifs incorporels difficiles à valoriser (AIDV) a été lancé, aboutissant à la publication d'informations sur l'état de mise en œuvre de l'approche AIDV dans 55 juridictions en décembre 2020. Au titre de l'Action 11, des éditions annuelles des Statistiques de l'impôt sur les sociétés continuent d'être publiées, qui viennent éclairer l'examen de la fiscalité des entreprises et qui ont déjà permis d'améliorer

la qualité et la quantité des données disponibles aux fins de l'analyse du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires. L'édition de juillet 2021 contient des données portant sur 38 des 65 juridictions qui ont déployé la déclaration pays par pays ou mis en œuvre le dépôt volontaire par une entité mère pour l'exercice 2017, et couvrira quelque 6 000 déclarations pays par pays.

Toutes ces réalisations s'inscrivent dans le contexte de la crise du COVID-19. Bien que l'augmentation des taux de vaccination nourrisse l'espoir, nous sommes encore loin d'avoir vaincu la pandémie. Les pays en développement, en particulier, ont été lourdement touchés par la crise, et leurs recettes publiques en ont souffert. Outre les conseils et les informations sur un large éventail de sujets prodigués par l'OCDE en coopération avec certains membres du Cadre inclusif OCDE/G20 (voir la partie III ci-après), les pays en développement reçoivent également une assistance technique ciblée. Grâce au passage rapide à des formes d'assistance à distance depuis mars 2020, 26 pays en développement ont pu continuer de bénéficier de programmes bilatéraux de renforcement des capacités. L'aide bilatérale a permis d'obtenir des résultats tangibles, avec 13 pays qui ont adopté les textes législatifs et réglementaires nécessaires pour mettre en œuvre les mesures du projet BEPS. Malgré la pandémie, la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires se poursuit pour les pays développés comme pour ceux en développement. À l'instar de la lutte contre le COVID-19, la lutte contre l'évasion fiscale nécessite une action mondiale pour être efficace, et comme ce rapport le souligne, les 140 membres du Cadre inclusif OCDE/G20 se sont montrés à la hauteur du défi.



2. Mise en œuvre des standards minimums du BEPS



La mise en œuvre des quatre standards minimums définis au titre du projet BEPS s'est poursuivie à bon rythme, malgré les difficultés causées par la crise du COVID-19. L'année 2021 marque le cinquième anniversaire du début du déploiement des quatre standards minimums établis par le BEPS ; il ne fait aucun doute que le projet BEPS a produit des résultats concrets, contribuant à l'avènement d'un monde moins vulnérable à l'évasion fiscale. Grâce aux efforts accomplis par tous les pays et juridictions membres du Cadre inclusif OCDE/G20 afin de satisfaire aux exigences imposées par les standards minimums du BEPS, la cohérence et la transparence ont augmenté, et les droits d'imposition sont mieux alignés sur la substance économique. Il était prévu de réévaluer les standards minimums au bout de cinq ans. Maintenant que cette échéance est atteinte, les membres du Cadre inclusif s'emploient, avec rigueur et méthode, à analyser chacun des standards minimums afin d'établir la nécessité de procéder à des ajustements. La lutte contre les pratiques de BEPS n'est pas statique, comme en témoignent les examens de 2020 des standards minimums du BEPS, et les membres du Cadre inclusif procéderont aux adaptations nécessaires.

2.1 ACTION 5 – LUTTER CONTRE LES RÉGIMES FISCAUX DOMMAGEABLES

2.1.1 Régimes préférentiels et échange de renseignements sur les décisions fiscales

Le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) a continué d'examiner les régimes fiscaux préférentiels tout en effectuant l'examen annuel par les pairs du cadre de transparence relatif à l'échange de renseignements sur les décisions des administrations fiscales, conformément au standard minimum de l'Action 5 du BEPS. Parallèlement, les

membres du Cadre inclusif et les juridictions d'intérêt¹¹ ont continué d'appliquer les changements requis par le FHTP dans le cadre de son examen des régimes fiscaux préférentiels et des exigences d'activité substantielle pour les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant.

- Depuis le début des examens par les pairs au titre de l'Action 5, le FHTP a examiné plus de 300 régimes préférentiels et la législation relative à l'exigence d'activité substantielle de 12 juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant¹². En outre, plus de 35 000 échanges de renseignements sur les décisions des administrations fiscales ont eu lieu entre pays à ce jour, tandis que 124 juridictions ont fait l'objet d'un examen par les pairs des décisions fiscales. Ces examens ont contribué à augmenter la transparence, car les administrations fiscales reçoivent de plus en plus d'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.
- En décembre 2020, le FHTP a publié les rapports d'examen par les pairs relatifs à l'échange de renseignements sur les décisions des administrations fiscales pour 2019. Leurs principales conclusions sont reprises dans l'encadré 1 ci-dessous :

2.1.2 Critères de substance applicables aux juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant

S'agissant des juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant, en mars 2021, 12 juridictions de ce type ont entamé leurs premiers échanges de renseignements au titre de la norme du FHTP relative aux activités substantielles. Cette norme vise à faire en

11. Juridictions non membres désignées en tant que « juridictions d'intérêt » par les membres du Cadre inclusif OCDE/G20.

12. Anguilla, Bahamas, Bahreïn, Barbade, Bermudes, Émirats arabes unis, Guernesey, Îles Caïmans, Île de Man, Îles Turques et Caïques, Îles Vierges britanniques, Jersey.

Encadré 1. Principales conclusions de l'examen par les pairs du FHTP

- Selon les derniers résultats des examens par les pairs publiés en décembre 2020, près de **20 000 décisions fiscales** entrant dans le périmètre du cadre de transparence ont été rendues par les juridictions examinées. Il s'agit d'un chiffre cumulé qui comprend certaines décisions passées émises depuis 2010. Plus de 2 000 décisions fiscales entrant dans le périmètre du cadre de transparence ont été rendues en 2019 par les 124 juridictions examinées.
- Les examens par les pairs les plus récents, effectués en décembre 2020, ont recensé plus de **36 000 échanges de renseignements sur les décisions fiscales au total** : environ 7 000 en 2019, 9 000 en 2018, 14 000 en 2017 et 6 000 en 2016.
- **51 juridictions n'ont fait l'objet d'aucune recommandation d'améliorations**, car elles se sont conformées à tous les aspects des termes de référence. 29 autres n'ont reçu qu'une seule recommandation.
- **110 recommandations d'améliorations** ont été formulées pour l'année 2019, dont 52 concernent la confidentialité des renseignements.



sorte que les entreprises multinationales ne puissent plus transférer le revenu des activités géographiquement mobiles dans une juridiction à faible fiscalité pour diminuer leur charge fiscale, dès lors que les fonctions économiques essentielles ne sont pas exercées dans cette juridiction, et que les pays et juridictions où l'entité mère et les bénéficiaires effectifs sont résidents fiscaux aient accès aux informations grâce à des échanges périodiques de renseignements. Ces nouveaux échanges annuels couvrent des renseignements sur l'identité, les activités et la chaîne de propriété d'entités établies dans des juridictions ne prélevant pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant, qui soit ne se conforment pas aux exigences de substance, soit s'engagent dans des activités en lien avec la propriété intellectuelle ou dans d'autres activités présentant un risque élevé. Ces échanges permettront aux administrations fiscales destinataires d'évaluer les risques et d'appliquer les dispositions de leur droit interne en matière de sociétés étrangères contrôlées, de prix de transfert et de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le FHTP a également débuté son suivi annuel du respect de la norme par les 12 juridictions identifiées qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant.

2.1.3 Mise à jour des termes de référence et de la méthodologie des examens par les pairs concernant le cadre de transparence

En février 2021, le Cadre inclusif OCDE/G20 a publié les termes de référence et la méthodologie¹³ des examens par les pairs au titre du standard minimum de l'Action 5 concernant l'échange de renseignements sur les décisions fiscales (le « cadre de transparence ») pour les années 2021-2025. Cette approche s'inspire de celle suivie pour les examens par les pairs menés entre 2017 et 2020. Les termes de référence mis à jour se décomposent en quatre éléments qui rendent compte des principales dimensions du cadre de transparence : 1) processus de collecte de renseignements ; 2) échange de renseignements ; 3) confidentialité des renseignements reçus et 4) statistiques. La méthodologie mise à jour décrit les procédures que les pays doivent suivre pour mener à bien les examens par les pairs, notamment le processus de collecte des données pertinentes, la préparation et l'approbation des rapports, les résultats de l'examen et le processus de suivi. Les termes de référence et la méthodologie mis à jour visent à mettre l'accent sur les modifications des pratiques en matière de décisions et sur les risques identifiés récemment afin de garantir la simplicité et l'efficacité des processus d'examen annuel par les pairs.

13. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-sur-les-pratiques-fiscales-dommageables-examens-par-les-pairs-du-cadre-de-transparence.pdf>

2.1.4 Prochaines étapes

Le FHTP poursuivra ses travaux d'examen des régimes préférentiels ainsi que les examens par les pairs du cadre de transparence, de nouveaux résultats devant être publiés en décembre 2021. D'ici là, le FHTP aura par ailleurs achevé le premier suivi annuel de sa norme par les 12 juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant ainsi que de son efficacité dans la pratique.

2.2 ACTION 6 – PRÉVENTION DE L'UTILISATION ABUSIVE DES CONVENTIONS ET LUTTE CONTRE LE CHALANDAGE FISCAL

2.2.1 Progrès accomplis à ce jour

En avril 2021, le troisième rapport d'examen par les pairs¹⁴ portant sur la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 relatif au chalandage fiscal a été publié, et il révèle que la grande majorité des membres du Cadre inclusif OCDE/G20 déclinent leur engagement à lutter contre le chalandage fiscal en actions concrètes et modifient leur réseau de conventions afin de se conformer au standard minimum. L'Action 6 du projet BEPS mentionne l'utilisation abusive des conventions fiscales et, en particulier, le chalandage fiscal comme l'une des principales sources de préoccupation dans le domaine du BEPS. 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. Pour combattre ce phénomène, tous les membres du Cadre inclusif OCDE/G20 se sont engagés à mettre pleinement en œuvre le standard minimum de l'Action 6 et à participer aux examens annuels par les pairs consacrés au suivi de cette mise en œuvre.

Le troisième rapport d'examen par les pairs contient les résultats globaux de l'examen, le dernier en date, et des données sur les conventions fiscales conclues par chacun des 137 membres du Cadre inclusif au 30 juin 2020. Les données compilées pour cet examen par les pairs montrent que 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 (l'Instrument multilatéral ou IM) est l'outil utilisé par la grande majorité des juridictions qui ont commencé à mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 6. Aussi, l'IM a commencé à avoir un impact sur les conventions fiscales conclues par les juridictions qui l'ont ratifiée.

2.2.2 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 (l'Instrument multilatéral)

Au 1^{er} octobre 2021, l'IM couvre 97 juridictions et a effectivement modifié plus de 650 conventions conclues entre les 68 juridictions qui l'ont ratifié, accepté ou approuvé. L'IM modifiera 1 100 conventions supplémentaires une fois que tous les signataires l'aient ratifié.

Au cours de l'année écoulée, le Bahreïn, le Lesotho et la Namibie ont signé l'IM et quelque 20 signataires¹⁵ ont déposé leur instrument de ratification. Le Secrétariat de l'OCDE a fourni aux juridictions une assistance technique continue pour la préparation de la signature et de la ratification de l'IM ainsi que sa mise en œuvre. Il a ainsi apporté son aide aux juridictions travaillant à l'élaboration de textes de synthèse et aux Parties désireuses d'étendre la couverture de l'IM à leur réseau de conventions à l'issue de la ratification. Par ailleurs, de nouveaux outils ont été mis au point et les outils existants ont été améliorés afin d'épauler les parties prenantes dans l'application des dispositions de l'IM. En particulier, le Secrétariat a récemment publié les profils d'arbitrage¹⁶ des juridictions appliquant la Partie VI (Arbitrage) de l'IM et élaboré de nouveaux modèles de notification pour les Parties qui souhaitent élargir leur liste de conventions couvertes ou adopter des dispositions complémentaires à la suite de la ratification. Enfin, le premier module d'apprentissage relatif à l'IM, qui porte sur le contexte, les grands concepts et les mécanismes de l'instrument, a été mis à la disposition de l'ensemble des responsables publics.

La Conférence des Parties à l'IM a tenu ses deuxième et troisième réunions les 19 novembre 2020 et 23 avril 2021. Après l'adoption de son règlement de procédure le 19 novembre 2020, la Conférence des Parties a lancé ses travaux de substance et a commencé l'examen de questions d'interprétation et de mise en œuvre. Quatre avis de la Conférence des Parties relatifs à des questions d'interprétation de l'IM ont déjà été adoptés et publiés, et une série de questions supplémentaires sont en cours d'examen.

L'entrée en vigueur des dispositions de l'IM ainsi que la participation soutenue des signataires et des Parties à l'IM à la Conférence des Parties à l'IM soulignent la volonté politique forte de suivre une approche multilatérale visant à combattre les pratiques de BEPS et de traduire les engagements en mesures concrètes.

14. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/prevention-de-l-utilisation-abusive-des-conventions-fiscales-troisieme-rapport-d-examen-par-les-pairs-sur-le-chalandage-fiscal-bcdc38c0-fr.htm>.

15. Allemagne, Albanie, Barbade, Bosnie-Herzégovine, Burkina Faso, Chili, Corée, Costa Rica, Croatie, Égypte, Estonie, Grèce, Hongrie, Jordanie, Kazakhstan, Malaisie, Oman, Pakistan, Panama et République tchèque.

16. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/l-ocde-publie-30-profil-de-pays-appliquant-l-arbitrage-dans-le-cadre-de-la-convention-multilaterale.htm>.



Encadré 2. Informations clés concernant l'Instrument multilatéral (IM)

- L'IM couvre 97 juridictions et a été ratifié par 68 d'entre elles
- L'IM s'applique à plus de 650 conventions fiscales et modifiera 1 100 conventions supplémentaires une fois que tous les signataires l'auront ratifié
- Le critère des objets principaux (COP) sera intégré dans chacune des 1 100 conventions modifiées (Action 6)
- 33 juridictions couvertes ont adopté la Partie VI de l'IM (arbitrage obligatoire et contraignant), modifiant quelque 250 conventions fiscales couvertes qui intégreront les dispositions relatives à l'arbitrage obligatoire et contraignant prévues dans l'IM

2.2.3 Réexamen de la méthodologie de l'examen par les pairs au titre de l'Action 6 entreprise en 2020

Dans le cadre de la révision de la méthodologie de l'examen par les pairs au titre de l'Action 6 entreprise en 2020, des documents révisés pour l'examen par les pairs ont été publiés en avril 2021¹⁷, et ont servi de base à la conduite des examens par les pairs relatifs au standard minimum de l'Action 6 à partir de 2021. Jusqu'au troisième examen annuel par les pairs, le déroulement des examens annuels par les pairs ainsi que leurs modalités pratiques de mise en œuvre ont été définis dans les Documents pour l'examen par les pairs de 2017¹⁸, qui spécifiaient que ce processus (la « méthodologie ») serait réexaminé en 2020.

Le 17 février 2021, le Cadre inclusif OCDE/G20 a approuvé les documents révisés pour l'examen par les pairs au titre de l'Action 6. La principale modification méthodologique envisagée pour l'examen de 2021 et les années suivantes consiste en la mise en place d'un cadre permettant de fournir une assistance à une juridiction membre du Cadre inclusif ayant conclu des conventions non conformes avec un ou plusieurs autres membres du Cadre inclusif, susceptibles selon sa propre évaluation de créer des possibilités de chalandage fiscal, et pour lesquelles la juridiction en question n'a encore pris aucune mesure afin de les mettre en conformité avec le standard minimum. L'assistance

consisterait notamment en une recommandation invitant la juridiction à élaborer un plan dans le cas où il n'en existerait pas déjà un. Les documents révisés pour l'examen par les pairs prévoient aussi qu'une juridiction qui met en œuvre le standard minimum en signant l'IM serait incitée à prendre les mesures nécessaires pour que celui-ci prenne effet au regard de ses conventions fiscales. Bien que certaines modifications aient été apportées à la méthodologie relative à l'examen par les pairs, les changements effectués dans les autres sections de la version de 2017 des documents ont plutôt pour but de confirmer les instructions qui y sont contenues. Ces modifications apportées à la méthodologie de l'examen visent à accélérer la pleine mise en œuvre de l'Action 6.

2.2.4 Prochaines étapes

Le quatrième processus annuel d'examen par les pairs a été lancé en avril 2021. Il fait un état des lieux des conventions conclues par les 139 membres du Cadre inclusif au 31 mai 2021. Il fait apparaître une hausse constante des niveaux de mise en œuvre par rapport aux années précédentes. Le rapport sur le quatrième examen annuel par les pairs sera examiné par le Groupe de travail n° 1 lors de sa réunion de septembre 2021 avant d'être transmis au Cadre inclusif pour approbation lors de sa première réunion de 2022.

17. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-revises-examen-par-les-pairs.pdf>

18. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-action-6-empecher-utilisation-abusive-conventions-fiscales-documents-examen-par-les-pairs.pdf>

2.3 ACTION 13 – DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

2.3.1 Progrès accomplis à ce jour

En septembre 2020, le Cadre inclusif a publié la troisième phase des examens par les pairs au titre du standard minimum de l'Action 13 concernant la déclaration pays par pays. La mise en œuvre des obligations relatives à la déclaration pays par pays par les pairs énoncées dans le rapport de 2015 sur l'Action 13 a fait l'objet d'un examen par les pairs couvrant l'ensemble des membres du Cadre inclusif pour s'assurer qu'elles sont appliquées correctement et en temps voulu. Dans ce contexte, le processus d'examen par les pairs s'est concentré sur trois éléments fondamentaux qui composent le standard minimum : (i) le cadre juridique et administratif interne, (ii) le cadre d'échange de renseignements, et (iii) la confidentialité et l'usage approprié des déclarations pays par pays.

Ainsi que le rapport de septembre 2020 le précise, la mise en œuvre de la déclaration pays par pays est bien avancée et des progrès concrets ont été réalisés dans divers domaines. Les conclusions de la troisième phase des examens par les pairs au titre de l'Action 13 montrent que les obligations sont de plus en plus appliquées et que le nombre d'échanges a augmenté. Le rapport couvre 131 juridictions et constate qu'au total, 76 juridictions ont

mis en place des accords bilatéraux ou multilatéraux entre autorités compétentes.

Les premiers échanges des déclarations pays par pays ont débuté en juin 2018 et plus de 2 700 relations bilatérales portant sur l'échange de déclarations pays par pays ont été établies. Plus de 10 juridictions ont déjà adopté une législation qui impose une obligation de dépôt de déclaration aux groupes d'EMN, et pratiquement toutes les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires total consolidé du groupe est supérieur ou égal au seuil de 750 millions EUR sont désormais couvertes. En outre, quelque 1 750 recommandations ont été formulées, auxquelles les juridictions s'emploient à donner suite avant le prochain rapport d'examen par les pairs de l'Action 13 qui devrait être diffusé en octobre 2021.

La confidentialité et le bon usage des renseignements échangés constituent des axes prioritaires des travaux relatifs à l'Action 13, et la troisième phase des examens par les pairs révèle que 78 des juridictions étudiées ont été évaluées par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales concernant la confidentialité et les mécanismes de protection des données dans le contexte du déploiement de la norme d'échange automatique de renseignements. En outre, le rapport conclut que 82 juridictions ont communiqué des



informations suffisamment détaillées pour permettre au Cadre inclusif d'obtenir l'assurance que des mesures sont mises en place pour garantir l'usage approprié des déclarations.

En octobre 2020, le Cadre inclusif OCDE/G20 a publié une nouvelle méthodologie applicable aux examens par les pairs au titre du standard minimum de l'Action 13 du BEPS. Cette publication intervient un an après que le Cadre inclusif a étendu son mandat aux examens par les pairs au-delà de la date initiale de 2020. La méthodologie mise à jour servira de base à la conduite des examens annuels par les pairs relatifs à l'Action 13. Elle décrit les procédures que les juridictions suivront pour mener à bien les examens par les pairs à compter de 2020. Les documents mis à jour expliquent le processus de collecte des données pertinentes, la préparation et l'approbation des rapports annuels, les résultats de l'examen et le processus de suivi.

2.3.2 Appui à l'usage effectif des déclarations pays par pays

Une fois que les juridictions ont mis en place une obligation de dépôt des déclarations pays par pays, il est essentiel qu'elles se dotent également de processus visant à garantir l'usage effectif des déclarations dans le cadre d'une analyse d'ensemble des risques de manipulation de prix de transfert et autres risques de BEPS. Depuis 2017, l'OCDE appuie ces démarches au travers de la publication intitulée *Déclaration pays par pays : Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux*, d'ateliers organisés en vue de recueillir et d'examiner les pratiques et l'expérience des administrations fiscales en matière d'utilisation des déclarations pays par pays ainsi que, en février 2021, de la publication d'un Outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux (TREAT) consacré à la déclaration pays par pays.

L'outil TREAT facilite l'utilisation des déclarations pays par pays par les administrations fiscales en produisant des tableaux et des graphiques standard et sur mesure. Ces éléments offrent une vue d'ensemble de la structure et des activités d'un groupe d'EMN, mais aussi des informations

sur les potentielles erreurs contenues dans la déclaration d'un groupe d'EMN ainsi que sur les juridictions dans lesquelles un groupe d'EMN est susceptible de présenter des risques de BEPS ou sur l'absence de tels risques et, partant, la possibilité de dispenser le groupe d'EMN concerné d'examens ultérieurs.

2.3.3 Examen 2020 de l'Action 13

Le rapport final sur l'Action 13 prévoyait qu'un examen du standard minimum soit réalisé avant la fin de 2020, les travaux ayant débuté à la fin de 2018. Un document de consultation publique, comprenant notamment une analyse de 15 questions ayant trait au champ d'application et au contenu des déclarations pays par pays, 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 eu lieu en mai 2020. Les principales contributions des commentateurs ayant participé à la consultation publique sont synthétisées dans l'encadré ci-dessous.

2.3.4 Prochaines étapes

Le quatrième examen annuel par les pairs relatif à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays est en cours ; ses résultats seront publiés en octobre 2021. Les travaux menés dans le cadre du réexamen de l'Action 13 du BEPS sont en cours.

2.4 ACTION 14 – PROCÉDURE AMIABLE (PA)

2.4.1 Progrès accomplis à ce jour

L'Action 14 cherche à améliorer le règlement des différends fiscaux entre juridictions. Les juridictions du Cadre inclusif se sont engagées à soumettre leur respect du standard minimum établi par l'Action 14 à un examen et à un suivi au moyen d'un processus rigoureux d'examen par les pairs ayant pour but d'améliorer l'efficacité et de réduire les délais du règlement des différends en cas d'imposition non conforme aux conventions fiscales. Des progrès constants ont été accomplis depuis le début des examens par les pairs, et le dernier lot (dix lots au total) de rapports d'examen par les pairs de phase 1 est déjà achevé.

Encadré 3. Principales conclusions de la consultation publique sur l'examen 2020 de l'Action 13 du BEPS

- Les entreprises sont réticentes à l'idée de procéder à des changements de grande ampleur compte tenu de l'expérience encore limitée : les premiers échanges de déclarations pays par pays ne remontent qu'à 2018.
- Certaines entreprises sont en faveur de changements pratiques, par exemple l'application du seuil de chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe sur plus d'un exercice, une révision périodique de la base des seuils non libellés en EUR afin de renforcer la cohérence entre pays et l'ajout de numéros d'identification fiscale (NIF) ou de renseignements sur l'adresse dans le modèle de déclaration pays par pays.
- Les commentateurs extérieurs à la sphère des entreprises sont très favorables à un accroissement de la transparence, à une réduction du seuil de chiffre d'affaires, à l'ajout d'une colonne pour les frais de personnel dans le tableau 1 et à un rapprochement entre les données financières contenues dans le tableau 1 et les états financiers consolidés d'une EMN.

En février 2021, les conclusions de ce dernier lot de phase 1 ont été publiées pour Aruba, Bahreïn, la Barbade, les Émirats arabes unis, Gibraltar, le Groenland, le Kazakhstan, Oman, le Qatar, Saint-Kitts-et-Nevis, la Thaïlande, Trinité-et-Tobago et le Viet Nam. Les rapports d'examen par les pairs contenaient près de 340 recommandations ciblées dont l'application sera évaluée lors de la phase 2 du processus d'examen par les pairs. La publication du dernier lot de rapports de phase 1 porte à 1 750 le nombre total de recommandations formulées au titre de l'Action 14, dont 66 % concernent des lacunes dans les conventions fiscales au sujet de l'article sur la procédure amiable. Environ 34 % des recommandations se rapportent à des pratiques et des règles relatives à la procédure amiable qui ne sont pas conformes au standard minimum. En outre, près de 400 recommandations encouragent les juridictions à poursuivre des pratiques déjà conformes au standard minimum.

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 sont déjà fait sentir, et de nombreux pays et juridictions ont entrepris de remédier aux lacunes signalées dans leurs rapports respectifs. Par exemple :

- Le processus d'examen par les pairs a incité certaines autorités compétentes à modifier leur structure et leur organisation dans le but de rationaliser les procédures et de leur permettre de mieux traiter les cas soumis à la procédure amiable en temps opportun.
- Le nombre de procédures amiables engagées a augmenté au fil des ans. Cette évolution est susceptible de mettre les ressources à plus rude épreuve encore, et bon nombre d'autorités compétentes suivent cette tendance préoccupante en vue de plaider en faveur d'un accroissement des ressources afin d'être en mesure de traiter le nombre croissant de différends.
- Dans presque 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 du Cadre inclusif publiés sur le site internet 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.

- Un nombre croissant de juridictions ont introduit ou mis à jour des instructions claires et exhaustives relatives à l'application de la procédure amiable.
- Le recours à la procédure amiable est désormais possible pour les cas portant sur les prix de transfert, même lorsque la convention ne contient pas l'article 9(2) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, en particulier dans les juridictions qui, par le passé, ne permettaient pas le recours à la procédure amiable pour ces cas.

Les progrès se poursuivent également au sujet de la phase 2 des rapports d'examen par les pairs sur l'Action 14, qui évalue l'application des recommandations formulées dans les rapports de phase 1. En mai 2021, le cinquième lot des rapports d'examen par les pairs de phase 2 a été publié. Ces rapports évaluent les progrès accomplis par huit juridictions¹⁹ pour donner suite aux recommandations formulées dans leur rapport de phase 1 et prennent en compte les évolutions survenues entre le 1^{er} mai 2018 et le 31 octobre 2019, tout en s'appuyant sur les statistiques relatives à la procédure amiable pour la période 2016 à 2018. Parmi les 45 juridictions examinées lors de la phase 2, nombreuses sont celles qui ont fait des progrès quant à la prévention des différends, l'existence d'une procédure amiable et la possibilité d'y recourir, le règlement des cas soumis à la procédure amiable et la mise en œuvre des accords amiables.

Au total, 82 rapports d'examen par les pairs de phase 1 et 45 rapports de suivi par les pairs de phase 1 et de phase 2 sont désormais finalisés. Les prochaines publications suivront le calendrier des examens par les pairs figurant dans le Graphique 1 ci-dessous.

2.4.2 Examen 2020 de l'Action 14

En novembre 2020, dans le cadre des travaux en cours du Cadre inclusif, le Secrétariat de l'OCDE a sollicité les commentaires du public sur le document de consultation intitulé « Action 14 du Projet BEPS : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Réexamen 2020 »²⁰. En réponse à cette demande, le Cadre inclusif a reçu plus de 200 pages d'une trentaine de commentateurs. Le 1^{er} février 2021, une réunion virtuelle de consultation publique s'est tenue, consacrée aux principales questions évoquées dans le document de consultation et à celles posées par les parties prenantes dans leurs contributions écrites. Les contributions formulées par les parties prenantes dans le cadre du processus de consultation ont permis de dégager les grandes thématiques suivantes :

19. Estonie, Grèce, Hongrie, Islande, République slovaque, Roumanie, Slovaquie et Turquie.

20. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-action-14-de-beps-novembre-2020.pdf>

Graphique 1. Calendrier des examens au titre de l'Action 14

	1ère série	2e série	3e série	4e série	5e série	6e série	7e série	8e série	9e série	10e série
Lancement de phase 1 d'examen par les pairs	5 décembre 2016	7 mars 2017	7 juillet 2017	29 décembre 2017	10 avril 2018	31 août 2018	31 décembre 2018	27 mars 2019	30 août 2019	20 décembre 2019
Lancement de phase 2 de processus de suivi par les pairs	septembre 2018	octobre 2018	février 2019	août 2019	octobre 2019	mai 2020	août 2020	décembre 2020	mai 2021	octobre 2021
	Belgique	Allemagne	Corée	Australie	Estonie	Afrique du Sud	Arabie Saoudite	Brunei Darussalam	Andorre	Aruba
	Canada	Autriche	Danemark	Irlande	Grèce	Argentine	Brésil	Curaçao	Bahamas	Bahrein
	États-Unis	France	Espagne	Israël	Islande	Chili	Bulgarie	Guernesey	Bermudes	Barbade
	Pays-Bas	Italie	Finlande	Japon	Hongrie	Colombie	Chine (République populaire de)	Île de Man	Îles Caimans	Emirats Arabes Unis
	Royaume-Uni	Liechtenstein	Norvège	Malte	République slovaque	Croatie	Hong Kong (Chine)	Jersey	Îles Féroé	Gibraltar
	Suisse	Luxembourg	Pologne	Mexique	*Roumanie	Inde	Indonésie	Monaco	Îles Vierges britanniques	Groenland
		Suède	République tchèque	Nouvelle-Zélande	Slovénie	Lettonie	Russie	Saint-Marin	Macao (Chine)	Kazakhstan
			Singapour	Portugal	Turquie	Lituanie		Serbie	Maroc	Oman
								Tunisie		Qatar
										Saint-Kitts-et-Nevis
										Thaïlande
										Trinité-et-Tobago
										Viet Nam

Les examens par les pairs pour les juridictions suivantes ont été reportés : Albanie, Antigua-et-Barbuda, Angola, Anguilla, Arménie, Belize, Bénin, Bosnie-Herzégovine, Botswana, Burkina Faso, Cabo Verde, Cameroun, Congo, Îles Cook, Costa Rica, Côte d'Ivoire, République démocratique du Congo, Djibouti, Dominique, République dominicaine, Égypte, Eswatini, Gabon, Géorgie, Grenade, Haïti, Honduras, Jamaïque, Jordanie, Kenya, Libéria, Malaisie, Maldives, Maurice, Mongolie, Monténégro, Montserrat, Namibie, République de Macédoine du Nord, Nigéria, Pakistan, Panama, Papouasie-Nouvelle-Guinée, Paraguay, Pérou, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Sénégal, Seychelles, Sierra Leone, Sri Lanka, Îles Turques et Caïques, Ukraine, Uruguay, Zambie.

Plus d'information: <http://oe.cd/bepsaction14>

Les propositions existantes relatives à l'examen 2020 de l'Action 14 ont été améliorées sur la base des contributions formulées par les parties prenantes et elles sont actuellement examinées au travers de réunions conjointes du Forum FAF PA et du Groupe de travail n° 1.

2.4.3 Prochaines étapes

La publication des rapports d'examen par les pairs de phase 2 se poursuivra par lots conformément au calendrier

de l'Action 14. Le sixième lot de rapports de phase 2 a été finalisé ; sa publication devrait intervenir en octobre 2021. En outre, les discussions portant sur le réexamen de 2020 de l'Action 14 sont en cours et toute modification convenue devrait être appliquée une fois les examens par les pairs de phase 2 achevés.

Encadré 4. Examen 2020 de l'Action 14 : grandes thématiques émergent du processus de consultation publique

- Fort soutien aux travaux portant sur la prévention et le règlement des différends au titre de l'Action 14.
- Soutien aux mesures préalables à la procédure amiable, notamment les APP, la formation de la fonction de contrôle et la coordination entre la procédure amiable et les fonctions de contrôle.
- Problèmes persistants concernant le recours à la procédure amiable, même si des améliorations ont été constatées s'agissant de l'existence d'une procédure amiable, entraînant un fort soutien à d'autres mesures relatives au recours à celle-ci.
- Soutien aux améliorations concernant l'efficacité et la rapidité des résolutions de différends ainsi que la mise en œuvre de la procédure amiable, car la rapidité était toujours considérée comme un problème.
- Soutien à un arbitrage obligatoire et contraignant pour davantage de sécurité juridique en matière fiscale.

3. État d'avancement des autres Actions du Projet BEPS

Alors que l'architecture fiscale internationale continue de se transformer sous l'effet de la mise en œuvre des quatre standards minimums du Projet BEPS, les travaux relatifs à d'autres aspects de ce projet se poursuivent. Bien que les autres mesures issues du Projet BEPS ne constituent pas des standards minimums, elles restent importantes pour les pays et juridictions qui cherchent à lutter sur tous les fronts contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. L'Action 1 du Projet BEPS comportait un axe de travail concernant la TVA/TPS, lequel a continué de produire des résultats, et de nouvelles avancées ont été réalisées dans le domaine des actifs incorporels difficiles à valoriser. Enfin, la publication du rapport sur les statistiques de l'impôt sur les sociétés, qui contient des données nationales et anonymisées établies à partir des informations figurant dans les déclarations pays par pays, contribue à améliorer la transparence tant pour le public que pour les administrations fiscales.

3.1 ACTION 1 – LES DÉFIS FISCAUX SOULEVÉS PAR LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE

Bien que la mise en œuvre du paquet BEPS²¹, qui a débuté en 2015, ait radicalement transformé le paysage fiscal international et amélioré l'équité des systèmes fiscaux, l'une des principales problématiques de BEPS identifiée dans le rapport sur l'Action 1 du BEPS, « *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*²² », demeurait en suspens et a été la priorité absolue du Cadre inclusif OCDE/G20 l'année dernière.

Malgré les difficultés pratiques générées par la pandémie de COVID-19, le Cadre inclusif OCDE/G20 a accompli des progrès considérables concernant l'Action 1, en s'appuyant sur l'approche à deux piliers esquissée dans la note politique de janvier 2019²³, en vertu de laquelle le Pilier Un établirait de nouvelles règles déterminant le lieu où l'impôt devrait être payé (règles du lien, ou « nexus ») et modifierait la façon de répartir les droits d'imposition entre les pays (règles de « répartition des bénéfices »), tandis que le Pilier Deux mettrait en place un nouvel impôt minimum mondial visant à aider tous les pays à faire en sorte que les entreprises multinationales soient soumises à un niveau d'imposition effectif minimum convenu à l'échelle mondiale. En octobre 2020, le Cadre inclusif OCDE/G20 a publié des rapports détaillés sur les *blueprints* des deux piliers,^{24,25} qui ont fait l'objet de consultations publiques en janvier 2021, ainsi qu'une Déclaration liminaire²⁶, qui retraçait les progrès accomplis, recensait les questions politiques et techniques en suspens et énonçait l'objectif de mener ce processus à bonne fin d'ici mi-2021. Les négociations, qui avaient été interrompues, ont été relancées suite à une nouvelle proposition de champ d'application étendu fondé sur des critères quantitatifs pour le Pilier Un, tout en plaidant pour l'instauration d'un impôt minimum conséquent au titre du Pilier Deux.

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

22. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

23. OCDE (2019), Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique, Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/note-politique-cadre-inclusif-BEPS-defis-fiscaux-soulevés-par-numerisation-economie.pdf.

24. OCDE (2020), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Un, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/3585df0b-fr>.

25. OCDE (2020), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Deux, Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/6c4f8dde-fr>.

26. Déclaration liminaire du Cadre inclusif relative aux rapports sur les Blueprints des Piliers Un et Deux, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS au cours de sa réunion des 8 et 9 octobre 2020, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-liminaire-du-cadre-inclusif-relative-aux-rapports-sur-les-blueprints-des-piliers-un-et-deux-octobre-2020.pdf.

Le 1^{er} juillet 2021, 130 membres du Cadre inclusif, représentant plus de 90 % du PIB mondial, ont adhéré à la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie²⁷ qui établit un nouveau cadre historique pour réformer la fiscalité internationale. Depuis lors, quatre membres supplémentaires du Cadre inclusif ont signé la Déclaration de juillet. Les éléments restants du cadre, y compris un plan détaillé de mise en œuvre visant à élaborer un modèle de législation, des orientations et une convention multilatérale, seront finalisés en octobre. Sachant que la Déclaration prévoit d'apporter des modifications radicales au système international d'imposition des entreprises qui sont susceptibles de se répercuter sur d'autres Actions du BEPS, les travaux qui s'y rapportent devront être étroitement coordonnés à l'avenir.

3.2 DÉFIS EN MATIÈRE DE TVA DÉCOULANT DE LA NUMÉRISATION DE L'ÉCONOMIE

Les normes et lignes directrices de l'OCDE concernant l'application des taxes sur la valeur ajoutée (TVA ; aussi appelées taxes sur les produits et services, TPS) aux

échanges numériques continuent d'influencer les réformes de la TVA dans les pays du monde entier. Ces normes et principes fondamentaux en matière de TVA ont été consignés dans le Rapport final établi en 2015 au titre de l'Action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique », ainsi que dans les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS. Ils ont ensuite été assortis d'orientations techniques détaillées visant à assurer leur bonne mise en œuvre, de manière cohérente, notamment en ce qui concerne les mécanismes de recouvrement de la TVA auprès de vendeurs en ligne étrangers, le traitement de la TVA par les places de marché électroniques et autres plateformes numériques, et le recouvrement de la TVA sur les importations de biens de faible valeur vendus en ligne. Actuellement, 78 juridictions ont déployé ou adopté une législation visant à mettre en œuvre ces normes et principes, afin d'améliorer la perception de la TVA sur les ventes en ligne, dont les volumes ne cessent de croître.

En avril 2021, l'OCDE a publié un nouveau rapport intitulé « L'impact de la croissance de l'économie du partage/à la demande sur la politique et l'administration de la TVA/TPS ».

27. OCDE (2021), *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Juillet 2021*, Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2021.pdf>



Les auteurs y exposent les principales composantes d'une stratégie globale en matière de TVA à l'intention des autorités fiscales en réponse à la croissance de l'économie du partage et à la demande. Ils mettent en lumière le rôle central que les plateformes numériques peuvent jouer dans la perception de la TVA sur les activités de l'économie du partage et à la demande, ainsi que dans la fourniture d'informations aux autorités fiscales pour permettre une réponse efficace des pouvoirs publics.

L'OCDE élabore actuellement des guides pratiques (boîtes à outils) numériques de portée régionale afin d'aider les pays en développement et émergents à réformer leur système de TVA en vue de répondre aux défis posés par le commerce électronique. La boîte à outils numérique sur la TVA pour l'Amérique latine et les Caraïbes a été publiée en juin 2021. Elle a été élaborée par l'OCDE en partenariat étroit avec le Groupe de la Banque mondiale, la Banque interaméricaine de développement (BID) et le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT). Des boîtes à outils numériques sur la TVA pour la région Asie-Pacifique (en coopération avec le Groupe de la Banque mondiale et la Banque asiatique de développement) et pour l'Afrique (avec la collaboration du Groupe de la Banque mondiale et le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF)) sont également en cours d'élaboration.

3.3 ACTIONS 8-10 – ACTIFS INCORPORELS DIFFICILES À VALORISER

3.3.1 Mise en œuvre de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser (AIDV)

L'objectif du Rapport de 2015 sur les Actions 8-10 du Projet BEPS est de veiller à mieux aligner les bénéfices des entreprises multinationales sur la réalité de l'activité économique et la création de valeur. Ces travaux ont abouti à l'élaboration d'orientations plus détaillées, présentées dans le chapitre VI des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, sur une approche qui permet aux administrations fiscales de se prémunir contre les conséquences négatives dues à une asymétrie de l'information en faisant en sorte qu'elles puissent déterminer correctement le prix des actifs incorporels difficiles à valoriser (AIDV). 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 au titre des 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 40 juridictions. Ces informations ont été publiées sur le site internet de l'OCDE en décembre 2020.

Avec les données contenues dans les fiches pays en matière de prix de transfert, on dispose actuellement d'informations sur l'état d'avancement de la mise en œuvre de l'approche AIDV dans 55 juridictions. Ces informations permettent aux administrations fiscales, aux contribuables et à d'autres parties prenantes de mieux comprendre dans quelle mesure l'approche AIDV est adoptée et appliquée en pratique par les juridictions dans le monde entier. L'objectif est d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale en limitant les malentendus et les différends entre États, ainsi qu'avec les contribuables.

À ce jour, les administrations fiscales de près de la moitié des juridictions pour lesquelles des informations sont disponibles peuvent appliquer l'approche AIDV. Si certaines de ces juridictions ont adopté une législation nationale spécifique régissant les aspects des prix de transfert relatifs aux transactions mettant en jeu des AIDV, la plupart d'entre elles peuvent appliquer directement l'approche AIDV décrite dans les Principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Un nombre important de juridictions n'ont toutefois pas encore adopté l'approche AIDV qui leur permettrait d'appliquer les règles générales en matière de prix de transfert afin de déterminer le prix des transactions contrôlées faisant intervenir des

AIDV. Des travaux complémentaires dans le contexte du processus de suivi pourraient être utiles pour comprendre les raisons pour lesquelles ces juridictions n'ont toujours pas adopté l'approche AIDV.

Enfin, la deuxième phase du processus de suivi a été lancée en décembre 2020. Elle met l'accent sur l'application pratique de l'approche AIDV du point de vue des contribuables comme des administrations fiscales. Les juridictions et les entreprises, par l'intermédiaire du BIAC, ont été invitées à faire part de leurs expériences concernant l'application de l'approche AIDV dans des cas particuliers. Les informations obtenues dans le cadre de cette deuxième phase seront examinées et évaluées par le Groupe de travail no 6 du Comité des affaires fiscales.

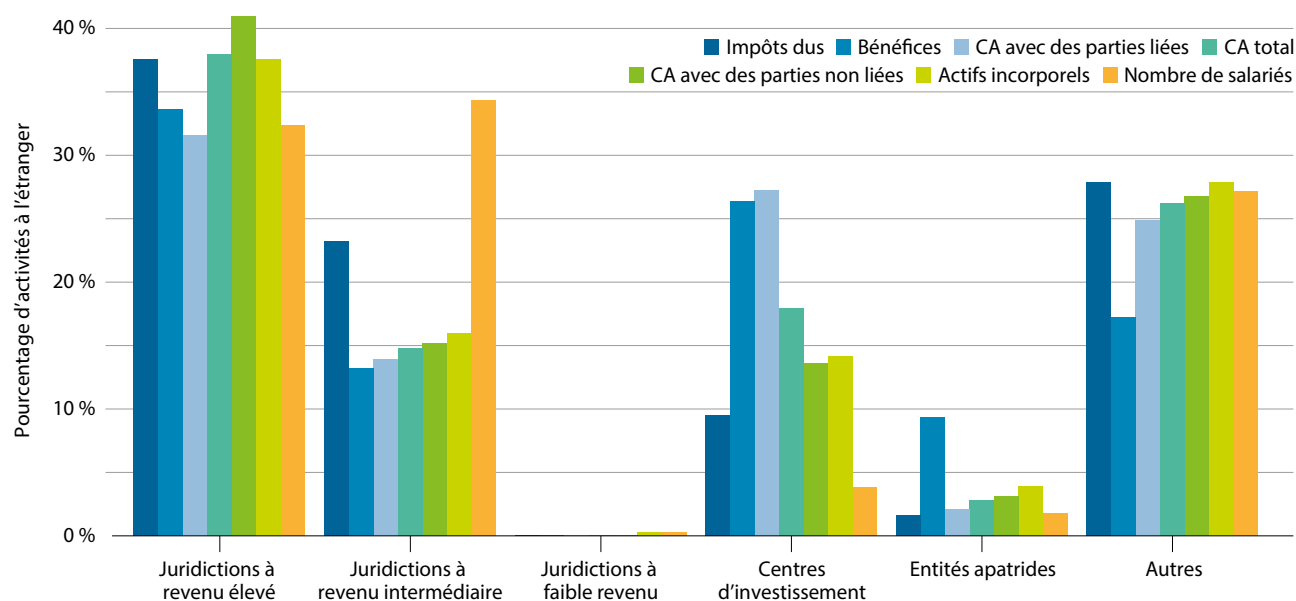
3.4 ACTION 11 : STATISTIQUES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ET DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

3.4.1 Mise en œuvre de l'Action 11 du BEPS

La mise à jour annuelle de la base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés, consultable depuis janvier 2019, constitue une étape importante dans la mise en œuvre de l'Action 11. Elle vise à faciliter l'analyse de la fiscalité des entreprises, et a déjà permis d'améliorer la qualité et la quantité des données disponibles aux fins de l'analyse du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires. La première version de la



Graphique 2. Activités des EMN étrangères dans chaque groupe de juridictions, en pourcentage du total des activités des EMN étrangères



Note : Le montant des bénéfices peut inclure dans certains cas des dividendes intragroupes, et donc être faussement orienté à la hausse. Les barres représentent la part des différents groupes de juridictions dans le total des variables (bénéfices dans le groupe x/total des bénéfices comptabilisés dans les juridictions étrangères) pour toutes les juridictions de l'échantillon couvert par la déclaration pays par pays. Les pourcentages sont calculés à partir des données figurant dans la Partie A du Tableau 1A (ensemble des sous-groupes). Par « autres », on entend les groupes agrégés.

Source : OCDE (2021), "Part des activités EMN étrangères selon les groupes de juridictions", dans *Statistiques de l'impôt sur les sociétés: Troisième édition*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes-troiseme-edition.pdf>.

base de données contient des informations sur plus de 100 juridictions, et s'articule autour de plusieurs grandes catégories de données : recettes de l'impôt sur les sociétés, taux d'imposition des sociétés, et incitations fiscales en faveur de l'innovation.

La deuxième version, publiée en juillet 2020, contient les premières statistiques agrégées et anonymisées élaborées à partir des données recueillies dans les déclarations pays par pays, des informations sur les règles de limitation des intérêts et les règles relatives aux SEC, ainsi que tous les indicateurs qui figuraient dans la première version. Au total, 58 membres du Cadre inclusif OCDE/G20 avaient mis en œuvre la déclaration pays par pays ou le dépôt volontaire par une entité mère pour l'exercice 2016, et on estime qu'environ 35 de ces juridictions membres ont reçu des déclarations pays par pays en nombre suffisant pour produire des statistiques agrégées et anonymisées. Sur ces 35 juridictions, 26 ont transmis des statistiques agrégées et anonymisées à l'OCDE pour la première version, couvrant quelque 4 100 déclarations pays par pays au total.

La troisième version de la base de données, prévue pour juillet 2021, contient des données provenant

de 38 juridictions sur les 65 qui ont mis en œuvre la déclaration pays par pays ou le dépôt volontaire par une entité mère pour l'exercice 2017, et couvrira environ 6 000 déclarations pays par pays. Si tous les pays et juridictions qui reçoivent des déclarations pays par pays²⁸ communiquaient leurs données, la base de données comprendrait environ 6 070 rapports. Autrement dit, les statistiques agrégées et anonymisées couvrent quasiment la totalité des déclarations pays par pays qui sont déposées.

Les statistiques ayant été préparées à partir des déclarations déposées au titre des exercices 2016 et 2017, il convient de noter que cette période est antérieure à la mise en œuvre de la plupart des Actions du Projet BEPS. Néanmoins, des tendances intéressantes se dessinent concernant le lieu où les entreprises multinationales localisent leurs activités, où elles déclarent leurs bénéfices et où elles paient leurs impôts (voir Graphique 2).

Dans la troisième version des statistiques de l'impôt sur les sociétés²⁹, on trouve comme dans les versions précédentes, des données sur les recettes et les taux de l'impôt sur les bénéfices, mais aussi de nouveaux indicateurs sur les incitations fiscales en faveur de l'innovation.

28. Sont comprises les juridictions qui reçoivent trop peu de déclarations pays par pays pour pouvoir soumettre des statistiques agrégées sans enfreindre les règles de confidentialité.

29. www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-third-edition.pdf

4. Réponses à la crise du COVID-19

La pandémie actuelle continue de soulever d'importantes difficultés pour l'économie mondiale, ainsi que pour les ménages et les entreprises. Le COVID-19 a contraint le monde à s'adapter de multiples façons et la définition de mesures budgétaires ciblées reste l'un des moyens les plus efficaces de neutraliser les effets négatifs de la crise sur l'économie mondiale et ses acteurs. Les membres du Cadre inclusif OCDE/G20 ont répondu en mettant toute une panoplie d'informations pertinentes à la disposition des pouvoirs publics, du secteur privé et des particuliers, qui ont tous été touchés par la pandémie. Comme illustré dans la section ci-après, le Cadre inclusif OCDE/G20 a joué un rôle de premier plan dans l'offre d'informations concrètes en matière de politique budgétaire, de prix de transfert, de conventions fiscales et d'administration, ainsi que dans la fourniture d'assistance aux pays en développement, qui ont subi la crise de façon disproportionnée.

4.1 LES RÉPONSES DE POLITIQUES FISCALE ET BUDGÉTAIRE À LA CRISE DU CORONAVIRUS

Après le déclenchement de la crise du COVID-19, l'OCDE a été l'une des premières organisations à fournir un état des lieux global des mesures de politique fiscale et budgétaire prises par les pouvoirs publics pour atténuer les conséquences immédiates de la pandémie. En avril 2020, en réponse au Plan d'action du G20 et à la demande de la Présidence saoudienne du G20, l'OCDE a publié un rapport sur « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus »³⁰, qui a été présenté au cours de la réunion virtuelle des ministres des Finances et gouverneurs de banque centrale des pays du G20 le 15 avril 2020³¹. Fort des contributions de membres du Cadre inclusif OCDE/G20, le rapport rassemble plus de 700 mesures fiscales prises par les pouvoirs publics pour aider à maintenir les entreprises à flot, soutenir les ménages et préserver l'emploi. Il analyse comment la politique fiscale et budgétaire peut amortir l'impact économique des politiques de confinement et d'atténuation et, dans un second temps, accompagner la reprise.

En réponse à une demande de la Présidence italienne du G20, l'OCDE a remis un rapport actualisé aux ministres des Finances et gouverneurs de banque centrale des pays du G20 en avril 2021. À l'instar de la version de l'année précédente, le rapport d'avril 2021³² donne un aperçu des mesures fiscales mises en place pendant la crise du COVID-19 dans près de 70 juridictions depuis le début de la pandémie. Il couvre tous les pays de l'OCDE et du G20, ainsi que 21 membres supplémentaires du Cadre inclusif OCDE/G20 qui ont répondu à un questionnaire diffusé en janvier 2021. Ce rapport examine l'éventail des réponses de politique fiscale apportées par les différents pays et leur évolution depuis avril 2020 et propose également des orientations pour adapter ces réponses aux difficultés à court terme auxquelles sont confrontés les pays et juridictions. Ainsi, il énonce plusieurs principes directeurs pour aider les pays à améliorer le ciblage de leurs mesures d'aide d'urgence et à mettre en œuvre leurs dispositifs fiscaux de soutien à la reprise lorsqu'ils sortiront de la pandémie. Le rapport décrit également les travaux que l'OCDE entreprendra à l'avenir pour aider les pays à réévaluer leurs politiques en matière de prélèvements et de dépenses pour l'après-crise.

Le rapport de 2021 met en lumière un certain nombre des tendances des politiques fiscales qui ressortent des réponses apportées par les pouvoirs publics à la pandémie.

30. <https://www.oecd.org/fr/ctp/politiques-fiscales/les-reponses-de-politiques-fiscale-et-budgetaire-a-la-crise-du-coronavirus-accroitre-la-confiance-et-la-resilience.htm>.

31. <https://www.oecd.org/fr/ctp/politiques-fiscales/les-reponses-de-politiques-fiscale-et-budgetaire-a-la-crise-du-coronavirus-accroitre-la-confiance-et-la-resilience.htm>.

32. Voir l'Annexe A : <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-april-2021.pdf>.

Tableau 1. Typologie des mesures fiscales adoptées en réponse à la crise du COVID-19

	Allègements fiscaux	Dispositifs fiscaux de soutien à la reprise	Hausse d'impôts
Objectifs des mesures	<ul style="list-style-type: none"> Amortir les conséquences économiques et sociales des mesures visant à endiguer la propagation du virus 	<ul style="list-style-type: none"> Stimuler la demande globale et l'investissement 	<ul style="list-style-type: none"> Financer en partie les réponses apportées par les pouvoirs publics à la crise
Principaux types de mesures	<ul style="list-style-type: none"> Report d'impôt Allongement des délais de dépôt des déclarations Accélération des remboursements d'impôts Dispositions de report en arrière des pertes Exonérations fiscales temporaires Réductions temporaires de taux d'imposition 	<ul style="list-style-type: none"> Incitations fiscales en faveur de l'investissement Taux réduits de l'IS ou d'autres impôts sur les entreprises Incitations fiscales en faveur de l'emploi Réductions temporaires du taux de TVA Abaissement des taxes sur les transactions immobilières 	<ul style="list-style-type: none"> Hausse des tranches supérieures de l'impôt sur le revenu des personnes physiques Hausse des droits d'accise sur les produits nocifs pour la santé Hausse des taxes environnementales Hausse des impôts fonciers Hausse de l'imposition des entreprises

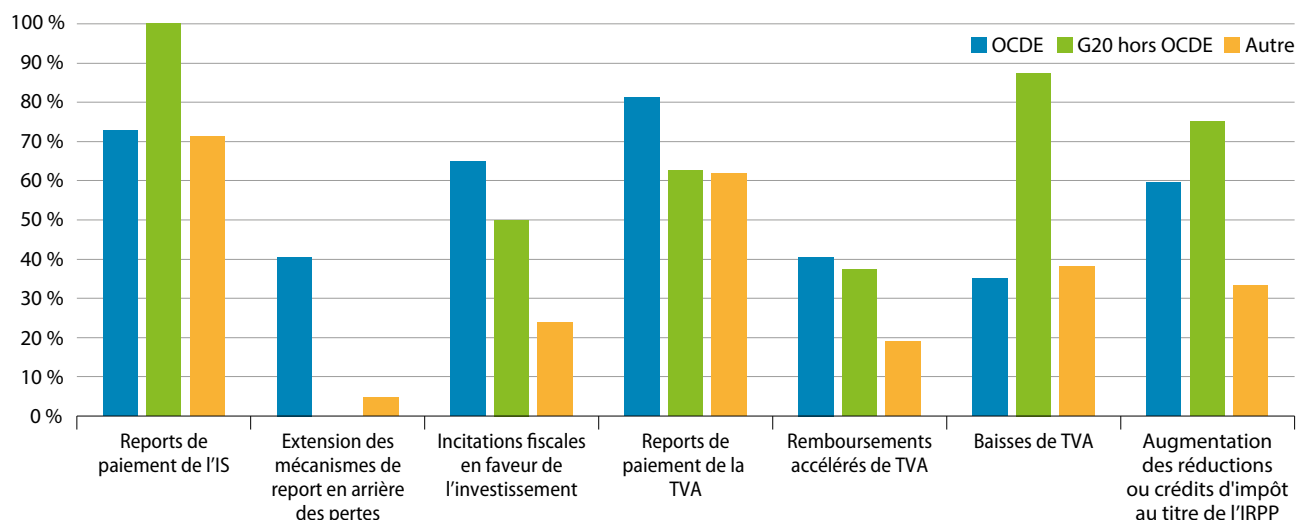
Source : Questionnaire de l'OCDE sur la réforme des politiques fiscales 2021, OECD (2021), *Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/427d2616-en>.

Premièrement, bon nombre des mesures fiscales adoptées au début de la pandémie ont été prolongées, en étant parfois davantage ciblées sur les ménages et les entreprises les plus durement touchés par la crise, notamment au moment de la levée des mesures de confinement généralisé. Deuxièmement, les différents trains de mesures fiscales ont été progressivement centrés sur la reprise, les mesures de relance venant ainsi s'inscrire en complément des plans d'aide face à la crise. Ces dispositifs fiscaux de soutien à la reprise ont notamment pris la forme d'incitations fiscales à l'investissement en faveur des entreprises ainsi que de taux réduits de TVA au bénéfice des secteurs durement

touchés. Dans la plupart des pays et juridictions, ces plans de relance ont coexisté avec les mesures d'aide, qui ont été maintenues. Troisièmement, un nombre croissant de pays et juridictions ont adopté ou annoncé de nouvelles mesures fiscales au second semestre 2020 et début 2021. La hausse des droits d'accise sur les carburants et l'augmentation des taxes carbone sont les mesures les plus fréquemment citées par les pays. Si cette tendance s'inscrit dans le prolongement de celle observée avant la crise, les hausses d'impôts sur les personnes ayant les revenus les plus élevés ou un patrimoine important marquent en revanche un tournant. En dépit de ces tendances communes, on constate toutefois

Graphique 3. Mesures fiscales les plus fréquemment utilisées par groupe de pays

Pourcentage de pays de chaque groupe indiquant utiliser chaque type de mesures



Note : Les trois groupes de pays sont les 37 pays de l'OCDE, huit pays non membres du G20 non membres de l'OCDE, et 21 autres pays et juridictions membres du Cadre inclusif OCDE/G20.

Source : Questionnaire de l'OCDE sur la réforme des politiques fiscales 2021, OECD (2021), *Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/427d2616-en>.

des différences notables, selon les régions et les pays, dans la portée et la forme des trains de mesures fiscales, qui reflètent, entre autres choses, des écarts dans la prévalence et la propagation du virus, la marge de manœuvre budgétaire des pays et leur capacité à pouvoir compter sur le soutien de la banque centrale, ainsi que l'architecture des systèmes fiscaux nationaux, la taille de leur secteur informel et les capacités administratives des États.

Les orientations fournies aux responsables politiques visent essentiellement à éviter un retrait prématuré des aides, à centrer davantage les mesures sur les entreprises et les ménages durement touchés, et à optimiser l'efficacité des dispositifs fiscaux de soutien à la reprise. En particulier, le rapport de 2021 souligne l'importance de veiller à ce que les changements dans l'action publique soient soigneusement programmés afin d'éviter toute augmentation soudaine de la charge fiscale, donnent la priorité aux décisions en matière de dépenses et d'investissement et soient ciblés sur les domaines dans lesquels les besoins d'équité et les multiplicateurs budgétaires sont susceptibles d'être les plus élevés. De plus, il est recommandé que les dispositifs fiscaux de soutien à la reprise favorisent le redressement du marché du travail et la recapitalisation des entreprises, tout en étant alignés sur les objectifs environnementaux, sanitaires et sociaux de plus long terme, et tiennent compte de l'impact inégal de la crise, en étant adaptés aux besoins, aux moyens et aux capacités propres aux différents pays.

4.2 CONVENTIONS FISCALES ET IMPACT DE LA CRISE DU COVID-19

Au début de la pandémie, l'OCDE a réagi promptement, non seulement en produisant le rapport « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus », mais aussi en publiant, dès avril 2020, des orientations émanant du Secrétariat sur l'impact de la pandémie sur les conventions fiscales. Des mesures de santé publique sans précédent, comme les restrictions aux déplacements et la réduction de l'activité des entreprises, ont entraîné des difficultés de nature fiscale tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales compte tenu de la formulation existante des conventions fiscales. Ainsi, selon la localisation d'un salarié pendant la durée des restrictions liées au COVID-19, de nouveaux droits d'imposition sur ses revenus peuvent naître dans d'autres juridictions. Ces nouveaux droits d'imposition peuvent réduire les droits d'imposition existants, ou s'y substituer, et impliquer le remboursement de certains impôts prélevés à la source.

Face à cette situation exceptionnelle, en avril 2020, l'OCDE a publié des orientations³³ décrivant comment les règles prévues par les conventions fiscales internationales

pouvaient être appliquées dans ces circonstances et dans d'autres circonstances consécutives à la pandémie. En janvier 2021, une note mise à jour a été publiée, qui actualise les orientations diffusées en avril 2020. Ces orientations mises à jour, dont la publication a été appuyée par le Groupe de travail n° 1 dans son format de Cadre inclusif OCDE/G20, reflètent le point de vue du Secrétariat de l'OCDE, et décrivent l'application des règles existantes et des Commentaires de l'OCDE à des aspects liés à la création d'établissements stables ; l'application de clauses de départage à la double résidence ; et le traitement des revenus d'emploi en vertu des conventions fiscales.

En outre, la version mise à jour des orientations s'intéresse à des cas de figure supplémentaires qui ne sont pas traités en détail dans la version d'avril 2020 et cherche à déterminer si l'analyse et les conclusions présentées dans le rapport initial restent valables si les circonstances perdurent pendant une longue période. La mise à jour de janvier 2021 vise à procurer une plus grande sécurité juridique aux contribuables durant cette période exceptionnelle, et explique les mesures prises par certaines juridictions pour répondre aux conséquences du COVID-19 sur la situation fiscale des personnes physiques et des employeurs.

4.3 GUIDE SUR LES CONSÉQUENCES DE LA PANDÉMIE DE COVID-19 EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

La situation économique inédite engendrée par la crise du COVID-19 soulève des problèmes pratiques quant à l'application et à l'administration du principe de pleine concurrence et des règles de prix de transfert. Pour les contribuables, ces problèmes génèrent une incertitude accrue. Pour les administrations fiscales, les examens et les vérifications des prix de transfert mobilisent beaucoup de ressources. Dans un cas comme dans l'autre, les risques et les coûts associés aux différends sont élevés.

Face à ces difficultés, un certain nombre d'administrations fiscales ont, tout au long de l'année 2020, publié des orientations nationales sur certaines conséquences de la crise du COVID-19 sur le calcul des prix de transfert. Bien que ces initiatives aient constitué un premier pas important pour aider les contribuables à se conformer à leurs obligations fiscales et pour accroître la sécurité juridique en matière fiscale, la nature multifacette des prix de transfert implique que la mise en place d'approches communes est indispensable pour permettre aux administrations fiscales d'améliorer efficacement la sécurité juridique pour les entreprises qui opèrent à l'international.

Conscient de cet enjeu, le Cadre inclusif OCDE/G20 s'est attelé rapidement à la tâche pour rédiger, approuver et

33. <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>

publier en décembre 2020 un Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 sur les prix de transfert³⁴. Ce Guide, qui est le reflet du consensus qui s'est alors dégagé entre les 137 membres du Cadre inclusif OCDE/G20, apporte des éclaircissements et un soutien bien utiles aux contribuables et aux administrations fiscales dans leurs efforts pour évaluer l'application des règles relatives aux prix de transfert pendant la crise du COVID-19.

Le Guide comporte des commentaires visant à clarifier, exemples à l'appui, l'application concrète du principe de pleine concurrence dans quatre domaines prioritaires, recensés en consultation avec Business at the OECD (BIAC) : (i) analyse de comparabilité ; (ii) pertes et répartition des coûts spécifiques à la crise du COVID-19 ; (iii) programmes d'aide publique ; et (iv) accords préalables en matière de prix de transfert.

La disponibilité d'informations sur le comportement des tierces parties est au cœur de l'application des règles relatives aux prix de transfert. La pandémie a exacerbé le problème de disponibilité des données, mais ce Guide propose des approches pratiques pour remédier aux lacunes en matière d'informations sur les comparables, comme la façon dont les informations financières budgétisées peuvent être utilisées pour déterminer les résultats de pleine concurrence, ou les circonstances dans lesquelles les comparables déficitaires peuvent être envisagés dans les analyses comparatives.

De nombreuses entreprises ont été touchées à différents degrés par la pandémie, certaines ayant été durement frappées, et ont subi des pertes, ce qui est une conséquence inévitable de la forte contraction du PIB mondial. Ces entreprises doivent déterminer si leurs politiques en matière de prix de transfert permettent de répartir efficacement ces pertes et les coûts spécifiques à la crise du COVID-19 entre entités associées, et si cette répartition est pertinente au vu des faits et circonstances qui leur sont propres. Le Guide aborde ces problématiques, et notamment la question de savoir dans quelles circonstances les entités exerçant leurs activités dans le cadre d'accords de distribution à faibles risques peuvent encourir des pertes.

En outre, la pandémie a entraîné un développement sans précédent des programmes d'aide publique, ce qui conduit à s'interroger sur les facteurs à évaluer pour déterminer si le fait de recevoir une aide publique peut influencer sur les prix de transfert. Le Guide identifie les facteurs qui doivent être pris en compte par une entreprise pour déterminer si l'obtention d'une aide publique par l'une des parties est susceptible d'avoir une incidence sur la détermination du prix des transactions contrôlées.

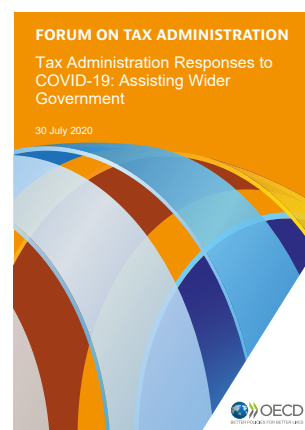
Le dernier domaine traité dans le Guide est celui des accords préalables en matière de prix de transfert (APP), qui demeurent l'un des principaux instruments employés pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale s'agissant des prix de transfert. Dans cet esprit, le Guide invite les contribuables et les administrations fiscales à adopter une approche collaborative et transparente au regard du contexte économique actuel.

Le Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 représente un volet important de l'engagement du Cadre inclusif OCDE/G20 d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, objectif qui demeure prioritaire pour l'OCDE, et de créer un système fiscal international plus stable.

4.4 L'ADMINISTRATION FISCALE À L'ÈRE DU COVID-19

4.4.1 Réponses des administrations fiscales face au COVID-19 : soutenir l'action plus générale des pouvoirs publics

Alors que la crise du COVID-19 se poursuit, les administrations fiscales du monde entier assument de nouvelles responsabilités afin de soutenir les mesures plus générales prises par les pouvoirs publics pour atténuer les répercussions de la pandémie. Ces responsabilités vont souvent au-delà des fonctions habituellement exercées par les administrations fiscales et peuvent s'accompagner d'un certain nombre de difficultés mais aussi d'opportunités d'avenir. Le rapport *Tax Administration Responses to COVID-19: Assisting Wider Government*³⁵ (Réponses des administrations fiscales face au COVID-19 : soutenir l'action plus générale des pouvoirs publics)³⁶ a été publié en juillet 2020. Il a été préparé par le Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt, en collaboration avec la communauté d'intérêts sur la gestion globale des risques (Enterprise Risk Management) du FAI, qui comptent parmi leurs membres de nombreux pays du Cadre inclusif OCDE/G20. Ce rapport présente certains éléments dont les administrations pourraient tenir compte lorsqu'elles assument ces nouvelles responsabilités en lien avec le COVID-19, à partir des contributions fournies par les administrations fiscales lors de réunions virtuelles, d'enquêtes et de discussions bilatérales. Il souligne également les possibilités de mettre à profit les enseignements tirés afin d'améliorer la résilience et l'agilité des administrations fiscales à l'avenir.



34. <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/>

35. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-responses-to-covid-19-assisting-wider-government.htm/>

36. <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tax-administration-responses-to-covid-19-assisting-wider-government-0dc51664/>

4.4.2 Administration fiscale : la résilience numérique dans le contexte du COVID-19

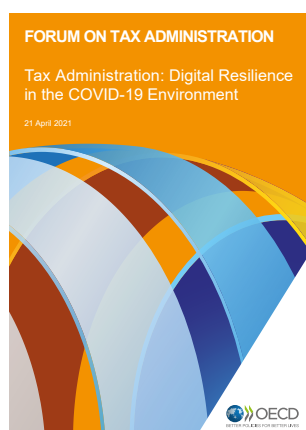
Pendant la crise du COVID-19, de nombreuses administrations fiscales ont dû fermer leurs bureaux et passer au télétravail total ou partiel. Très souvent, elles ont dû opérer cette mutation en pleine période de dépôt des déclarations, en supportant

une augmentation de la charge due au traitement des demandes de prestations émanant de contribuables touchés par le COVID-19. Ces bouleversements se sont répercutés sur les activités habituelles, et certaines administrations n'ont pas pu assurer un fonctionnement normal dans tous les domaines, rencontrant des difficultés pour traiter les demandes et les formulaires imprimés, mener des vérifications sur place, gérer les relations avec les contribuables et certains aspects de la maintenance des systèmes.

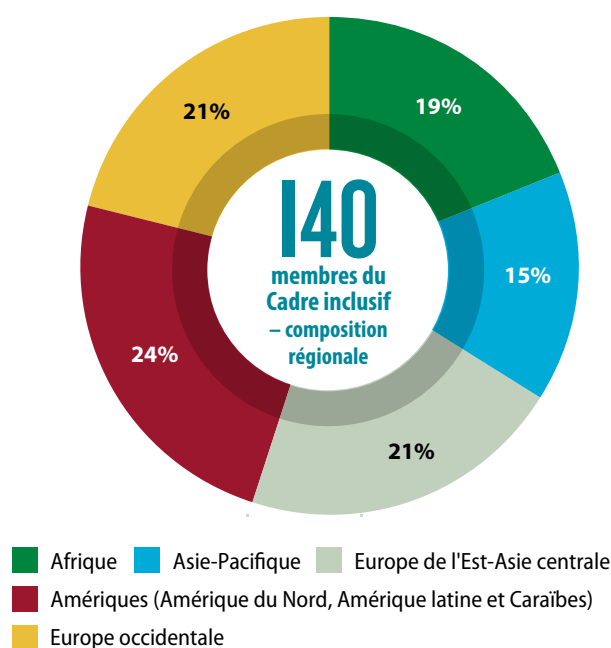
En avril 2020, le Forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt, en collaboration avec la communauté d'intérêts sur la gestion globale des risques (Enterprise Risk Management) a publié le rapport « Administration fiscale : la résilience numérique dans le contexte du COVID-19 »³⁷. Ce document a pour objet de faire un état des lieux des répercussions de la transformation numérique des administrations fiscales sur leur gestion de la crise du COVID-19, et d'inviter à réfléchir à la possibilité de modifier certains aspects des stratégies actuelles dans ce domaine afin d'améliorer la résilience face aux chocs futurs. Le rapport est centré plus particulièrement sur les services aux contribuables, la gestion des risques de conformité, le télétravail, les systèmes informatiques et le soutien aux administrations dans leur ensemble.

4.5 FISCALITÉ ET DÉVELOPPEMENT

Malgré les répercussions du COVID-19, le Cadre inclusif continue de soutenir les pays en développement, qui représentent près de la moitié de ses 140 membres. Ce soutien comprend des programmes d'intégration et une assistance technique sur mesure destinés à aider les pays à identifier et mettre en œuvre les mesures BEPS qu'ils considèrent comme prioritaires, un appui aux processus d'examen par les pairs portant sur les standards minimums du BEPS et une assistance aux pays et juridictions pour



Graphique 4. Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS



leur permettre de participer efficacement aux processus en cours d'établissement de normes. 43 programmes d'intégration des nouveaux membres du Cadre inclusif sur le BEPS ont été lancés à ce jour, dont quatre en 2020. Grâce au passage rapide à des formes d'assistance à distance depuis mars 2020, 26 pays en développement ont pu continuer de bénéficier de programmes bilatéraux de renforcement des capacités. L'aide bilatérale a permis d'obtenir des résultats tangibles, avec 13 pays qui ont adopté les textes législatifs et réglementaires nécessaires pour mettre en œuvre les mesures du projet BEPS.

La grande majorité (+75 %) des Programmes Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF), menés dans le cadre de l'initiative conjointe de l'OCDE et du Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), se sont poursuivis tout au long de la pandémie. Le Secrétariat IISF a élaboré et diffusé aux experts et aux administrations d'accueil des orientations à l'appui de la transmission sécurisée des informations confidentielles. À ce jour, 42 programmes IISF ont été menés à bien, et 40 sont en cours de réalisation. Début 2021, le surcroît de recettes fiscales recouvrées à la faveur de l'Initiative IISF a atteint le cap du milliard USD, au titre des redressements dont le montant total dépasse 2.37 milliards USD (fin 2020)³⁸. Cette étape décisive a pu être franchie en partie grâce aux travaux menés en coopération avec l'ATAF et le Groupe de la banque mondiale sur des dossiers de vérification anonymisés. Le retour sur investissement de cette initiative

37. <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/administration-fiscale-la-resilience-numerique-dans-le-contexte-du-covid-19-addaac0c/>.

38. Les rapports IISF font état du montant supplémentaire d'impôt dû par les contribuables ayant fait l'objet d'une rectification fiscale (redressement) et du montant d'impôt réellement perçu par l'administration fiscale pour ces mêmes contribuables.



reste impressionnant, puisque chaque dollar investi permet de recouvrer environ 70 USD de recettes.

L'OCDE a intensifié ses activités de renforcement des capacités dans les industries extractives, et aidé 27 pays en développement à contrer les pratiques de BEPS dans ce secteur. Le secteur extractif est essentiel à la croissance économique et à l'emploi dans de nombreux pays en développement, mais la mobilisation des recettes fiscales y reste insuffisante, en raison des pratiques de BEPS, de la médiocrité de la rédaction des accords d'investissement, de l'inéquation de la législation et du déficit de gouvernance. Malgré les contraintes liées à la pandémie, un renforcement de l'engagement a été possible grâce aux solides partenariats noués avec le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF) et l'ATAF en Afrique. Les actions de renforcement des capacités dans les industries extractives ont donné lieu à de remarquables réussites, comme la victoire remportée contre une compagnie minière par l'administration fiscale de Zambie (Zambia Revenue Authority) devant la Cour suprême en mai 2020³⁹, ou encore l'émission, par l'administration fiscale de Mongolie, de son premier avis de redressement d'impôt portant sur les prix de transfert pour un montant de 228 millions USD fin 2020⁴⁰.

D'importantes avancées ont été réalisées concernant deux boîtes à outils élaborées dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales⁴¹. Le guide pratique relatif à la documentation des prix de transfert⁴² a été publié en janvier 2021 et celui sur la négociation de conventions⁴³ en mars 2021. Ces boîtes à outils fournissent des orientations

pratiques sur les problématiques liées au BEPS et d'autres questions de fiscalité internationale qui présentent un intérêt particulier pour les pays en développement. La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales est une initiative conjointe lancée en avril 2016 par le Fonds monétaire international (FMI), l'OCDE, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale. Elle vise à renforcer la coopération entre ces organisations internationales sur toutes les questions fiscales. Son travail est d'autant plus essentiel à l'heure où les pays cherchent à restaurer leurs finances après la crise du COVID-19.

Au vu de l'importance de la fiscalité pour le développement, le G20 a chargé l'OCDE de préparer un rapport sur les progrès réalisés grâce à la participation des pays au Cadre inclusif OCDE/G20. Ce rapport, dont la publication est prévue en octobre 2021, recensera les domaines dans lesquels les efforts de mobilisation des ressources intérieures pourraient être accompagnés davantage. L'OCDE s'est vue explicitement confiée ce mandat dans le communiqué des ministres des Finances et gouverneurs de banques centrales du G20 le 7 avril 2021. Les pays en développement sont largement consultés tout au long de la préparation de ce rapport dans le but d'obtenir leur point de vue, et un cycle de négociations régionales ouvert aux représentants des pays de diverses régions (Afrique, Amérique et Caraïbes, Asie-Pacifique, Europe/Moyen-Orient/Asie centrale et Amérique latine) a été engagé entre la fin mai et la mi-juin 2021. Ces réunions ont été organisées en collaboration avec des organisations fiscales régionales et des banques régionales de développement, et favoriseront également une plus grande participation des pays en développement aux efforts engagés pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

39. <http://www.oecd.org/tax/global/building-capacity-to-prevent-profit-shifting-by-large-companies-in-zambia.pdf>.

40. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/en-partenariat-avec-des-organisations-internationales-l-administration-fiscale-de-mongolie-emet-son-premier-avis-de-redressement-fiscal-portant-sur-les-prix-de-transfert-pour-un-montant-de-228-millions-usd.htm>.

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

42. <https://www.oecd.org/tax/practical-toolkit-to-support-the-successful-implementation-by-developing-countries-of-effective-transfer-pricing-documentation-requirements.htm>.

43. <https://www.oecd.org/tax/treaties/toolkit-on-tax-treaty-negotiations.htm>.

Annexes

Annexe A – Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie

1 juillet 2021

Ce document présente la Déclaration qui a été discutée au sein du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS. 134 juridictions membres l'ont acceptée en septembre 2021. Il est à noter que tous les membres du Cadre inclusif ne s'y sont pas encore joints à ce jour.

INTRODUCTION

Le Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Cadre inclusif) a approuvé une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Les principales composantes de chaque Pilier, qui ont été convenues, sont décrites dans les paragraphes suivants.

Un plan de mise en œuvre détaillé ainsi que les questions en suspens seront finalisés pour octobre 2021.

PILIER UN

Champ d'application

Les entreprises couvertes sont les entreprises multinationales (EMN) dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité (c'est-à-dire le ratio bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires) est supérieure à 10 %, sachant que le seuil de chiffre d'affaires sera abaissé à 10 milliards d'euros sous réserve d'une mise en œuvre réussie, y compris du volet relatif à la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A, l'examen correspondant devant débiter 7 ans après l'entrée en vigueur de l'accord, et être achevé en un an au plus.

Les industries extractives et services financiers réglementés sont exclus.

Nexus

Une nouvelle règle spéciale de nexus permettra d'attribuer le Montant A à une juridiction de marché dès lors que l'EMN couverte réalise au moins 1 million d'euros de recettes dans cette juridiction. Pour les petites juridictions dont le PIB est inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil déclenchant le nexus sera fixé à 250 000 euros.

Cette nouvelle règle spéciale de nexus s'appliquera uniquement pour déterminer si une juridiction peut prétendre à l'attribution du Montant A.

Les coûts de mise en conformité (y compris au titre du suivi de faibles volumes de ventes) seront réduits au minimum.

Montant

Pour les EMN couvertes, entre 20 et 30 % du bénéfice résiduel défini comme le bénéfice au-dessus d'un seuil de 10 % sera attribué aux juridictions de marché qui satisfont au critère du nexus à partir d'une clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires.

Règles de source pour le chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires sera attribué aux juridictions de marché dans lesquelles les biens ou les services sont finalement utilisés ou consommés. Des règles de source détaillées en fonction de catégories données de transactions seront élaborées afin de faciliter l'application de ce principe. Pour appliquer les règles de source du chiffre d'affaires, une EMN devra utiliser une méthode fiable qui tienne compte des faits et circonstances qui lui sont propres.

Détermination de la base d'imposition

Les bénéfices ou les pertes de l'EMN couverte seront déterminés en se référant au résultat comptable, moyennant quelques ajustements.

Les pertes seront reportables en avant.

Segmentation

La segmentation sera limitée à des circonstances exceptionnelles où, en se fondant sur les segments communiqués dans les états financiers, un segment respecte les règles relatives au champ d'application.

Régime de protection applicable aux bénéfices des activités de commercialisation et de distribution

Lorsque les bénéfices résiduels d'une EMN couverte sont déjà imposés dans une juridiction de marché, un régime de protection applicable aux bénéfices issus d'activités de commercialisation et de distribution permettra de plafonner les bénéfices résiduels attribués à la juridiction de marché via le Montant A. Des travaux supplémentaires seront entrepris afin de concevoir le régime de protection, notamment pour prendre en compte le champ d'application global.

Élimination de la double imposition

L'allègement de la double imposition des bénéfices attribués aux juridictions de marché se fondera sur la méthode de l'exemption ou de l'imputation.

L'entité ou les entités qui supporteront la charge fiscale seront celles qui réalisent un bénéfice résiduel.

Sécurité juridique en matière fiscale

Les EMN couvertes bénéficieront de mécanismes de prévention et de règlement des différends, visant à éviter la double imposition au titre du Montant A, notamment dans tous les cas en lien avec le Montant A (prix de transfert et bénéfices commerciaux, par exemple), de manière obligatoire et contraignante. Les différends portant sur la question de savoir si le cas relève ou non du Montant A seront tranchés de manière obligatoire et contraignante, sans retarder le mécanisme principal de prévention et de règlement des différends.

Un système facultatif sera considéré pour le mécanisme contraignant de règlement des différends sur les cas en lien avec le Montant A s'agissant des économies en développement qui peuvent prétendre au report de leur examen par les pairs au titre de l'Action 14 du BEPS et dont le nombre de cas soumis à la procédure amiable est faible ou nul.

Montant B

L'application du principe de pleine concurrence aux activités de commercialisation et de distribution de référence exercées dans le pays sera simplifiée et rationalisée, en mettant tout particulièrement l'accent sur les besoins des pays à faibles capacités. Ces travaux seront achevés en 2022.

Administration

Les procédures de discipline fiscale seront simplifiées (y compris les obligations déclaratives), et permettront aux EMN de se conformer à leurs obligations par l'intermédiaire d'une seule entité.

Mesures unilatérales

Ce paquet de mesures permettra d'assurer une coordination appropriée entre l'application des nouvelles règles fiscales internationales et la suppression de toutes les taxes sur les services numériques, et des autres mesures similaires pertinentes, sur toutes les entreprises.

Mise en œuvre

L'instrument multilatéral qui sera utilisé pour la mise en œuvre du Montant A sera élaboré et ouvert à la signature en 2022, et le Montant A prendra effet en 2023.

PILIER DEUX

Vue d'ensemble

Le Pilier Deux se compose des éléments suivants :

- deux règles nationales interdépendantes (collectivement, les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE)) : (i) une règle d'inclusion du revenu (RDIR), qui consiste à assujettir une entité mère à un impôt supplémentaire portant sur le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive ; et (ii) une règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII), qui refuse la déductibilité ou requiert un ajustement équivalent lorsque le revenu faiblement imposé d'une entité constitutive n'est pas assujetti à l'impôt au titre d'une RDIR ; et
- une règle conventionnelle (la règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)) qui accorde aux juridictions de la source un droit d'imposition limité sur certains paiements entre parties liées imposés à un taux inférieur au taux minimum. La RAI sera prise en compte en tant qu'impôt couvert pour les règles GloBE.

Statut des règles

Les règles GloBE auront le statut d'une approche commune.

Cela signifie que les membres du Cadre inclusif :

- ne sont pas tenus d'adopter les règles GloBE, mais s'ils décident de le faire, ils mettront en œuvre et administreront les règles conformément aux conséquences prévues dans le cadre du Pilier Deux, notamment à la lumière des règles types et des orientations approuvées par le Cadre inclusif;
- acceptent que d'autres membres du Cadre inclusif appliquent les règles GloBE, ce qui inclut l'approbation de la hiérarchie des règles et de l'application des éventuels régimes de protection autorisés.

Champ d'application

Les règles GloBE s'appliqueront aux EMN qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros, tel que déterminé dans le cadre de l'Action 13 du BEPS (déclaration pays par pays). Les pays sont libres d'assujettir à la RDIR les EMN ayant leur siège dans leur territoire, même si celles-ci n'atteignent pas le seuil de chiffre d'affaires.

Les entités publiques, organisations internationales, organisations à but non lucratif, fonds de pension ou fonds d'investissement qui sont des Entités Mères Ultimes (EMU) d'un Groupe d'EMN ou toute structure de détention utilisée par ces entités, organisations ou fonds ne sont pas soumis aux règles GloBE.

Conception des règles

La RDIR attribue l'impôt supplémentaire sur la base d'une approche descendante, assortie d'une règle de contrôle partagé pour les participations inférieures à 80 %.

La RPII attribue l'impôt supplémentaire des entités constitutives faiblement imposées, y compris celles situées dans la juridiction de l'EMU, selon une méthodologie à définir.

Calcul du TEI

Les règles GloBE permettront de prélever un impôt supplémentaire sur la base d'un critère fondé sur un taux d'imposition effectif calculé juridiction par juridiction, en utilisant une définition commune des impôts couverts et une base d'imposition déterminée par référence au résultat comptable (avec des ajustements correspondant aux objectifs de politique fiscale poursuivis par le Pilier Deux et des mécanismes afin de remédier aux différences temporelles).

En ce qui concerne les systèmes existants d'imposition des dividendes distribués, aucun impôt supplémentaire ne sera dû si les revenus sont distribués dans les 3 à 4 ans et taxés au niveau minimum ou au-delà.

Taux minimum

Le taux d'imposition minimum utilisé aux fins de la RDIR et de la RPII sera d'au moins 15 %.

Exclusions

Les règles GloBE prévoient des exceptions fondées sur des critères de substance et reposant sur une formule qui excluront un montant de revenu représentant au moins 5 % (durant la période de transition de 5 ans, au moins 7.5 %) de la valeur amortissable des actifs corporels et de la masse salariale.

Les règles GloBE comporteront également une exclusion *de minimis*.

Autres exclusions

Les règles GloBE prévoient également une exclusion des revenus générés par les activités de transport maritime international, tels que définis dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Mesures de simplification

Pour faire en sorte que l'administration des règles GloBE soit la plus ciblée possible, et pour éviter des coûts de conformité et administratifs disproportionnés par rapport aux objectifs politiques, le cadre de mise en œuvre prévoira des régimes de protection et/ou d'autres mécanismes.

Coexistence avec le régime GILTI

Il est convenu que le Pilier Deux appliquera un taux minimum pays par pays. Dans ce contexte, il sera tenu compte des conditions dans lesquelles le régime GILTI des États-Unis coexistera avec les règles GloBE afin de garantir des règles du jeu équitables.

Règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)

Les membres du Cadre inclusif reconnaissent que la RAI fait partie intégrante d'une solution faisant consensus sur le Pilier Deux pour les pays en développement¹. En outre, les membres du Cadre inclusif qui appliquent aux intérêts, aux redevances et à un ensemble défini de paiements des taux nominaux d'IS inférieurs au taux minimum de la RAI mettraient en œuvre la RAI dans le cadre de leurs conventions bilatérales conclues avec des pays en développement membres du Cadre inclusif si ceux-ci le leur demandent.

Le droit d'imposition sera limité à la différence entre le taux minimum et le taux d'imposition sur le paiement. Le taux minimum de la RAI sera compris entre 7.5 % et 9 %.

Mise en œuvre

Les membres du Cadre inclusif conviendront d'un plan de mise en œuvre et le rendront public. Celui-ci envisagera que le Pilier Deux soit transposé en droit en 2022, pour une entrée en vigueur effective en 2023.

Le plan de mise en œuvre comprendra :

- Les règles GloBE, ainsi que des mécanismes appropriés destinés à faciliter au fil du temps la coordination des règles GloBE qui auront été introduites par les membres du Cadre inclusif, y compris la conception éventuelle d'un instrument multilatéral à cet effet.
- Un modèle de disposition concernant la RAI, ainsi qu'un instrument multilatéral destiné à en faciliter l'adoption.
- Des règles transitoires, notamment la possibilité d'un report de la mise en œuvre de la RPII.

Prochaines étapes

L'accord convenu ci-dessus reflète l'ambition des membres du Cadre inclusif d'établir un impôt minimum mondial robuste avec un impact limité sur les EMN qui exercent de réelles activités économiques avec de la substance. Il reconnaît l'existence d'un lien direct entre le taux effectif de l'impôt minimum mondial et les exclusions, et inclut un engagement de poursuivre les discussions en vue de prendre une décision définitive sur ces éléments conceptuels dans le cadre défini d'ici octobre. L'exclusion des EMN du champ d'application de l'impôt minimum mondial, lorsque celles-ci sont dans la phase initiale de leur expansion à l'international, sera également étudiée.

1. À cette fin, les pays en développement sont définis comme ceux dont le RNB par habitant, calculé selon la méthode Atlas de la Banque mondiale, était inférieur ou égal à 12 535 USD en 2019.

LIRE ÉGALEMENT

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

OCDE (2021) : *Coopération fiscale au service du développement : Rapport d'étape à l'ère du COVID-19*, OCDE, Paris
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/cooperation-fiscale-au-service-du-developpementrapport-d-etape-sur-2020.htm>

OCDE (2021), *Statistiques de l'impôt sur les sociétés: Troisième édition*, OCDE, Paris,
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

Il s'agit du cinquième 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 2020 à septembre 2021, 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 trois sections de contenu de fond. Le chapitre 2 se concentre sur la mise en œuvre des standards minimums du BEPS. Le chapitre 3 décrit les progrès réalisés sur les autres actions BEPS. Le chapitre 4 décrit les réponses au COVID-19, avec un accent particulier sur les pays en développement. Ils sont suivis d'une annexe contenant la Déclaration de juillet sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.



Pour plus d'information :



ctp.beps@oecd.org



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



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)



[OECD Tax](https://www.linkedin.com/company/oecd-tax)

