



# Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS

RAPPORT DE L'OCDE À L'INTENTION DES MINISTRES DES  
FINANCES ET DES GOUVERNEURS DE BANQUE  
CENTRALE DU G20

Octobre 2021, Italie

# **Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS**

Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances  
et des gouverneurs de banque centrale du G20

Octobre 2021, Italie

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

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions qui y sont exprimées et les arguments qui y sont employés ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE ou des membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS.

---

**Merci de citer ce rapport comme suit :**

OCDE (2022), *Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20, octobre 2021, Italie*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-pays-en-developpement-et-le-cadre-inclusif-ocde-g20-sur-le-beps.htm>.

---

Crédits photo : Couverture © Shutterstock/vs148

---

L'utilisation de ces travaux, sous une forme imprimée ou électronique, est régie par les conditions d'utilisation consultables à l'adresse suivante : [www.oecd.org/termsandconditions](http://www.oecd.org/termsandconditions)

---

*Nous réaffirmons notre engagement à aider les pays en développement à renforcer leur capacité de se constituer des bases durables de recettes fiscales, et nous demandons à l'OCDE d'établir un rapport sur les progrès qu'ils ont accomplis grâce à leur participation aux travaux du Cadre inclusif G20/OCDE sur le BEPS, et de recenser les domaines dans lesquels leurs efforts de mobilisation des recettes intérieures pourraient bénéficier d'un appui supplémentaire.*

*Communiqué de la deuxième réunion des ministres des Finances et gouverneurs de banque centrale, 7 avril 2021*

# Synthèse

En juin 2016, à la demande du G20, le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS (le Cadre inclusif) a été créé à Kyoto, au Japon, et comptait au départ 89 pays et juridictions membres. Le Cadre inclusif réunit désormais 140 membres qui, sur un pied d'égalité, contribuent à l'élaboration de mesures visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et en suivent la mise en œuvre. Grâce à cette approche, le Cadre inclusif honore l'engagement pris en vertu du Programme d'action d'Addis-Abeba sur le financement du développement à « renforcer la coopération internationale en matière fiscale » et souligne « l'importance de la coopération et du dialogue inclusifs entre les autorités fiscales nationales sur les questions fiscales internationales »<sup>1</sup>.

Cela fait maintenant cinq ans que le Cadre inclusif a été mis sur pied et douze ans que le G20 a demandé au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le Forum mondial) de mettre fin au secret bancaire. Ces évolutions se sont inscrites dans un environnement fiscal international en rapide mutation, d'une portée véritablement mondiale, caractérisé par un degré jusqu'alors inimaginable de coopération et de coordination à la fois entre les membres du Cadre inclusif et du Forum mondial, et entre un large éventail d'organisations internationales, d'organisations fiscales régionales, de banques multilatérales de développement et d'autres partenaires.

L'accord récemment conclu sur une solution pour relever les défis fiscaux soulevés par la transformation numérique de l'économie et pour mettre en place un impôt minimum mondial représente une avancée majeure<sup>2</sup>. À la différence du paquet BEPS initial de 15 actions, les pays en développement ont largement pesé sur la négociation de ces nouvelles règles qui, à terme, répondront directement à leurs besoins en matière de mobilisation des ressources intérieures (MRI) au cours de la phase de reprise après la pandémie. Plus important encore, cet accord marque le début d'une nouvelle ère de coopération internationale qui reconnaît la nécessité d'adopter des approches simplifiées des règles et des normes. Il constitue la première réalisation multilatérale d'envergure issue du changement de paradigme concernant le système mondial de répartition des bénéfices.

Ces évolutions récentes peuvent contribuer à dissiper la perception<sup>3</sup> selon laquelle le programme d'action du Cadre inclusif ne tient pas suffisamment compte des intérêts des pays en développement.

Néanmoins, pour maintenir la dynamique imprimée par le G20, le Cadre inclusif a dû accélérer le rythme de ses travaux, ce qui a occasionné d'importantes difficultés aux pays en développement

---

<sup>1</sup> Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, consulté depuis le lien

[https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA\\_Outcome.pdf](https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf).

<sup>2</sup> Déclaration disponible à l'adresse : <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.htm>.

<sup>3</sup> Voir Christensen, RC, Hearson, M et Randriamanalina, T, *At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations*, ICTD Working Paper 115, décembre 2020.

disposant de capacités limitées, d'autant que la pandémie de COVID-19 les confronte à des exigences multiples et à des priorités conflictuelles. Beaucoup d'entre eux sont encore sur une courbe d'apprentissage abrupte et doivent s'adapter à de nouvelles méthodes de coopération intergouvernementale.

Ce rapport vise à aider le G20 à s'assurer que la solide coalition de pays formant le Cadre inclusif continue d'avancer ensemble et de s'entendre sur la conception et l'application des règles fiscales mondiales, en portant une attention toute particulière aux besoins des pays à bas revenu et à faibles capacités du Cadre inclusif.

Dans le contexte de la préparation de ce rapport, des consultations approfondies ont été menées avec les pays en développement, membres et non membres du Cadre inclusif. Ces consultations ont pour l'essentiel pris la forme de six manifestations régionales, organisées en ligne entre mai et juillet 2021 et hébergées par le Secrétariat de l'OCDE et par dix partenaires régionaux, avec la participation de quelque 675 agents d'administrations issus de 155 juridictions. Parallèlement aux consultations formelles, le Secrétariat recueille également les contributions de pays en développement et de partenaires au développement grâce à ses programmes bilatéraux de renforcement des capacités et d'assistance technique, déployés en partenariat avec le Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF) et le Groupe de la Banque mondiale.

Ce rapport :

1. Recense les progrès réalisés par les pays en développement dans leur participation au Cadre inclusif.
2. Analyse les normes fiscales internationales et les orientations existantes au regard des capacités et des priorités des pays en développement, ainsi que de leurs besoins en termes de mobilisation des ressources intérieures. Compte tenu de l'importance fondamentale de la taxation des ressources naturelles, ce sujet fait l'objet d'un traitement pluridisciplinaire.
3. Examine le soutien apporté aux pays en développement afin de renforcer leurs capacités.
4. Analyse l'inclusivité du Cadre inclusif, y compris son système de gouvernance existant.
5. Expose les vues des pays en développement sur l'avenir du Cadre inclusif dans le contexte de leurs priorités en matière de mobilisation des ressources intérieures, tout en reconnaissant que les problématiques de BEPS sont au cœur du mandat du Cadre inclusif.

Il existe un certain nombre de domaines qui se prêtent à la réflexion et à des améliorations pouvant aider les pays en développement à s'intégrer plus rapidement et plus étroitement dans la nouvelle architecture fiscale. À partir de résultats empiriques et du retour d'expérience tiré des consultations, ce rapport formule un certain nombre de recommandations dans divers domaines, susceptibles de procurer des avantages à l'appui des efforts de mobilisation des ressources intérieures dans les pays en développement et de leur engagement envers le Cadre inclusif.

La principale recommandation de ce rapport est de continuer à évaluer régulièrement les progrès réalisés par les pays en développement. Pour que ce processus bénéficie d'un soutien politique, il est recommandé que ce suivi prenne la forme d'un dialogue ministériel annuel associant les pays en développement et les membres intéressés du G20. Le ministre des Finances de la Jamaïque, S.E. Nigel Clarke, a proposé d'accueillir une table ronde ministérielle fin 2021 à titre de manifestation inaugurale.

Les recommandations revêtant un caractère prioritaire formulées dans ce rapport sont les suivantes :

1. Pour toutes les parties prenantes, y compris les membres du Cadre inclusif : examiner comment faire en sorte que la déclaration pays par pays soit plus accessible pour les pays en développement, tout en protégeant la confidentialité des informations sensibles.
2. Pour les partenaires au développement, y compris les pays du G20 : soutenir le lancement d'une grande initiative du Cadre inclusif début 2022 destinée à accompagner le renforcement des capacités pour que les pays en développement puissent adopter et mettre en œuvre l'accord sur la fiscalité de l'économie numérique et un impôt minimum mondial en temps voulu et dans de bonnes conditions.
3. Pour toutes les parties prenantes du Cadre inclusif : réfléchir aux mécanismes de gouvernance propres à garantir l'inclusion large et systématique des pays en développement. Cela pourrait passer par une représentation adéquate au sein des instances dirigeantes du Cadre inclusif et de ses organes subsidiaires.
4. Pour toutes les parties prenantes du Cadre inclusif : envisager d'intégrer le Groupe de travail n° 9 (GT9) dans le périmètre du Cadre inclusif. Cette recommandation reflète l'importance croissante des taxes sur la valeur ajoutée (TVA) et des taxes sur les produits et services (TPS), ainsi que les liens entre les travaux du GT9 sur les impôts sur la consommation du Comité des affaires fiscales de l'OCDE et ceux du Cadre inclusif.

Toutes les recommandations sont regroupées à l'Annexe A.



# Table des matières

Synthèse	4
Abréviations et acronymes	9
Introduction	12
<b>1 Bilan de la mise en œuvre des mesures issues du Projet BEPS par les pays en développement</b>	<b>15</b>
1.1. Introduction	15
1.2. Les pays en développement et le Cadre inclusif sur le BEPS	15
1.3. En quoi les pays en développement ont-ils bénéficié des standards minimums du Projet BEPS ?	18
1.4. Autres actions du projet BEPS	21
<b>2 Normes internationales et orientations : améliorer l'efficacité du Projet BEPS au bénéfice des pays en développement</b>	<b>27</b>
2.1. Faire en sorte que les pays en développement bénéficient des retombées positives de la mise en œuvre des mesures issues du Projet BEPS.	27
2.2. Lutter contre les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les paiements excessifs d'intérêts, de redevances, etc.	29
2.3. Mettre en œuvre des solutions fondées sur un consensus afin de relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	30
2.4. Fiscalité dans le secteur des ressources naturelles	30
2.5. Mesures de simplification en matière de prix de transfert	34
<b>3 Aider les pays en développement à mobiliser leurs ressources intérieures par l'assistance technique et le renforcement des capacités</b>	<b>35</b>
3.1. Introduction	35
3.2. Assistance technique et aide au renforcement des capacités visant à la mise en œuvre de l'accord à deux piliers sur la numérisation	41
3.3. Renforcer les efforts déployés en matière d'assistance technique et de renforcement des capacités	43
<b>4 Inclusivité et gouvernance du Cadre inclusif</b>	<b>48</b>
4.1. Introduction	48
4.2. Mécanismes et structure de gouvernance	49
4.3. Soutien pratique pour la participation effective des pays à faibles capacités	51



<b>5 Mobilisation des ressources intérieures et priorités futures du Cadre inclusif</b>	<b>54</b>
5.1. Lutter contre le changement climatique grâce à la politique fiscale	54
5.2. Sauvegarder les recettes de TVA/TPS sur fond d'accélération de la transformation numérique de l'économie et d'expansion du commerce électronique	56
5.3. Assurer l'imposition effective des revenus et du patrimoine des personnes physiques en améliorant la conception de la politique fiscale et l'échange automatique de renseignements	57
5.4. Améliorer l'élaboration des politiques fiscales à l'appui des Objectifs de développement durable	58
5.5. Accompagner le renforcement des administrations fiscales	59
<b>Annexe A. Recommandations</b>	<b>61</b>
<b>Annexe B. Liste des membres du Cadre inclusif, des membres du Groupe de pilotage et des Observateurs</b>	<b>64</b>
<b>Annexe C. Consultations régionales organisées entre mai et juillet 2021</b>	<b>67</b>

## GRAPHIQUES

Graphique 1.1. Membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS	16
Graphique 1.2. Composition régionale du Cadre inclusif OCDE/G20 sur BEPS	17
Graphique 3.1. Contributions du G20 aux activités de renforcement des capacités de l'OCDE en matière de fiscalité internationale	40
Graphique C.1. Question 1 : quelles sont les principales difficultés en lien avec l'IM auxquelles sont confrontés les pays en développement ? (Cocher toutes les bonnes réponses)	67
Graphique C.2. Question 2 : Quels sont les principaux obstacles à l'accès des pays en développement aux déclarations pays par pays ? (Cocher toutes les bonnes réponses)	68
Graphique C.3. Question 3 : Selon vous, les mesures actuellement déployées par votre pays pour limiter les déductions d'intérêts excessives sont-elles efficaces ? (Une seule réponse possible)	68
Graphique C.4. Question 4 : Dans quels domaines des orientations supplémentaires sont-elles nécessaires pour aider votre pays à traiter les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition ? (Jusqu'à deux réponses possibles)	69
Graphique C.5. Question 5 : Comment les règles relatives aux prix de transfert pourraient-elles être simplifiées ? (Jusqu'à deux réponses possibles)	69
Graphique C.6. Question 6 : Quels sont les domaines sur lesquels, selon vous, le soutien pratique devrait porter en priorité ? (Jusqu'à deux réponses possibles)	70
Graphique C.7. Question 7 : Quelles seraient les actions les plus efficaces pour accroître la participation effective des pays en développement au Cadre inclusif ? (Jusqu'à deux réponses possibles)	70
Graphique C.8. Question 8 : Quelles sont les questions qui devraient, selon vous, être abordées par le Cadre inclusif ? (Cocher toutes les bonnes réponses)	71

## TABLEAUX

Tableau 1.1. Principaux aspects de la solution reposant sur deux piliers sur lesquels ont fortement pesé les pays en développement	22
Tableau B.1. Liste des membres du Cadre inclusif	64
Tableau B.2. Composition du Groupe de pilotage du Cadre inclusif sur la mise en œuvre du Projet BEPS	65
Tableau B.3. Liste des organisations ayant le statut d'observateur auprès du Cadre inclusif (août 2021)	66

# Abréviations et acronymes

AEOI	Échange automatique de renseignements
AMAC	Accord multilatéral entre autorités compétentes
APEC	Coopération économique Asie-Pacifique
ATAF	Forum sur l'administration fiscale africaine
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
CAAM	Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
CAF	Comité des affaires fiscales
CARICOM	Communauté des Caraïbes
CATA	Commonwealth Association of Tax Administrators
CBT	Comité technique de l'ATAF sur la fiscalité transfrontière
CFM	Centre fiscal multilatéral
CIAT	Centre interaméricain des administrations fiscales
CREDAF	Cercle de réflexion et d'échange des dirigeants des administrations fiscales
CUA	Commission de l'Union africaine
EdR	Échange de renseignements
EMN	Entreprise multinationale
ES	Établissement stable
FTA	Forum sur l'administration fiscale

FMI	Fonds monétaire international
Forum mondial	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
GBM	Groupe de la Banque mondiale
GloBe	Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition
Groupe consultatif	Groupe consultatif pour la coopération avec les économies partenaires
GT	Groupe de travail
IGF	Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable
IISF	Inspecteurs des impôts sans frontières
IM ou Instrument multilatéral	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
KSP <sub>TA</sub>	Plateforme de partage des connaissances pour les administrations fiscales
MCM	Mopani Copper Mines plc
MRI	Mobilisation des ressources intérieures
MTRS	Stratégie à moyen terme de mobilisation des recettes
ODD	Objectifs de développement durable
ONU	Organisation des Nations Unies
PA	Procédure amiable
PAAA	Programme d'action d'Addis-Abeba sur le financement du développement
PCF	Plateforme de collaboration fiscale
PIB	Produit intérieur brut

PNUD	Programme des Nations Unies pour le développement
PRI	Programme de relations internationales
RAI	Règle d'assujettissement à l'impôt
SEC	Société étrangère contrôlée
TPS	Taxe sur les produits et services
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UA	Union africaine
ZRA	<i>Zambia Revenue Authority</i> (Administration fiscale zambienne)

# Introduction

**Les problématiques de fiscalité internationale revêtent une importance critique pour la plupart des pays en développement qui sont généralement davantage tributaires des impôts sur les bénéficiaires des sociétés et de l'investissement direct étranger, de sorte qu'ils pâtissent de manière disproportionnée des pratiques de BEPS.** Alors que la crise du COVID-19 se répercute sur les finances des pays en développement, de nouvelles pressions s'exerceront pour que le système fiscal international génère des recettes. On estime que la pandémie de COVID-19 a fait basculer 100 millions de personnes supplémentaires dans l'extrême pauvreté durant la seule année 2020<sup>4</sup>. La crise a conduit la plupart des pays à s'endetter davantage, entraînant les pays à bas revenu sur une pente budgétaire dangereuse, surtout si les taux d'intérêt devaient remonter. Les pays en développement disposent déjà d'une marge budgétaire limitée – par exemple, le ratio moyen impôts/PIB des pays africains est de 16.5 %, contre 34.3 % en moyenne dans l'OCDE – sachant que la marge de manœuvre dont ils disposent pour emprunter ou mener une politique d'assouplissement quantitatif est moindre.

**Depuis quelques années, les questions de fiscalité et développement suscitent un intérêt croissant, donnant lieu à une série de réseaux et de partenariats.** La fiscalité internationale est devenue un sujet majeur dans le paysage global de la fiscalité et du développement, surtout depuis l'accord de 2015 ayant abouti au Programme d'action d'Addis-Abeba (PAAA). En vertu du PAAA, les pays s'engagent à renforcer leur coopération en matière fiscale<sup>5</sup> et à accroître la transparence et l'échange de renseignements. Les membres de l'Initiative d'Addis-Abeba ont souscrit d'autres engagements concernant le financement et les actions propres à accompagner la mise en œuvre du PAAA, y compris en matière de fiscalité internationale. Au-delà des autorités nationales, les organisations internationales tant aux niveaux mondial que régional intensifient leurs activités et leur coopération sur des sujets de fiscalité internationale. Le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale redouble d'activité depuis la signature de l'accord sur le PAAA. La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales a été mise en place en 2016 afin de faciliter la collaboration, notamment sur des questions de fiscalité internationale, entre le Fonds monétaire international (FMI), l'OCDE, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale. Des organisations fiscales régionales ont elles aussi lancé de nouvelles initiatives en lien avec la fiscalité internationale, en facilitant le dialogue régional et les travaux d'analyse et en élaborant des outils pratiques. Des communautés économiques régionales, y compris l'Union africaine (UA), le forum de Coopération économique Asie-Pacifique (APEC) et la Communauté des Caraïbes (CARICOM), accordent de plus en plus d'attention aux questions fiscales, tandis que les banques multilatérales de

<sup>4</sup> Banque mondiale. 2020, *Poverty and Shared Prosperity 2020: Reversals of Fortune*, Washington, DC : Banque mondiale. doi : 10.1596/978-1-4648-1602-4. Licence : Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO.

<sup>5</sup> Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement, consulté depuis le lien [https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA\\_Outcome.pdf](https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/2051AAAA_Outcome.pdf).

développement s'y intéressent de plus en plus, comme l'illustre la création récente d'une plateforme sur les questions fiscales par la Banque asiatique de développement. Chaque acteur apporte avec lui un public et un savoir-faire différents, et des partenariats dynamiques se font jour dans l'écosystème de la fiscalité internationale.

**Le Cadre inclusif est une composante essentielle de l'architecture établie pour traiter les questions de fiscalité internationale et de développement.** Le Cadre inclusif compte désormais 140 membres<sup>6</sup> qui agissent sur un pied d'égalité afin de suivre la mise en œuvre des mesures prises pour lutter contre les pratiques de BEPS et superviser l'élaboration continue, fondée sur le consensus, de nouvelles solutions propres à renforcer le système fiscal international. À la demande du G20, le Cadre inclusif a été établi à Kyoto, au Japon, en juin 2016, et rassemblait à l'origine 89 pays et juridictions. Outre les juridictions membres, 15 organisations internationales et régionales ont désormais le statut d'observateur auprès du Cadre inclusif (Annexe B).

**Le Cadre inclusif reflète la dimension aujourd'hui universelle de la participation au programme d'action dans le domaine de la fiscalité internationale<sup>7</sup>, parallèlement à d'autres initiatives.** Par exemple, le Forum mondial, qui a vu le jour en 2009, compte aujourd'hui 163 membres<sup>8</sup>, et la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ouverte à l'ensemble des pays et des juridictions depuis 2010, rassemble maintenant 144 pays et juridictions. Plus de 100 juridictions ont négocié 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), qui compte aujourd'hui 95 signataires<sup>9</sup> et qui a permis de modifier plus de 1 700 conventions fiscales bilatérales. Pratiquement toutes les grandes entreprises multinationales (EMN) doivent désormais préparer des déclarations pays par pays. Plus de 150 régimes d'incitations fiscales ont été modifiés ou supprimés.

**En juillet 2021, 134 membres<sup>10</sup> du Cadre inclusif ont conclu un accord historique qui valide une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et limiter la concurrence fiscale.** Cet accord, qui prévoit de réformer en profondeur la fiscalité en actualisant des composantes fondamentales du système fiscal international qui date d'un siècle, aidera les pays à protéger leur base d'imposition.

**Fait important, les pays en développement membres du Cadre inclusif ont joué un rôle déterminant dans l'élaboration de cet accord et ont exercé une influence significative sur de nombreux aspects essentiels des réformes.** Cette implication montre que dans la nouvelle architecture fiscale internationale, les pays en développement sont non seulement présents dans les négociations, mais font aussi entendre leur voix pour que les normes fiscales internationales tiennent dûment compte de leurs priorités. Les pays en développement restent activement impliqués dans les discussions techniques actuelles qui préciseront les détails de l'accord et aboutiront à terme aux instruments juridiques, aux règles types et aux orientations sur la mise en œuvre. Il faudra impérativement veiller à ce que les pays en développement puissent bénéficier du nouvel accord, et ils auront besoin d'un appui au renforcement des capacités pour pouvoir appliquer efficacement les nouvelles règles en temps voulu.

---

<sup>6</sup> Au 1<sup>er</sup> septembre 2021.

<sup>7</sup> L'Annexe B contient la liste des membres du Cadre inclusif.

<sup>8</sup> Au 1<sup>er</sup> septembre 2021.

<sup>9</sup> Au 1<sup>er</sup> septembre 2021.

<sup>10</sup> Au 1<sup>er</sup> septembre 2021.

**Les évolutions récentes sont encourageantes, mais les pays en développement qui disposent de capacités limitées continuent de se heurter à des obstacles pour participer activement au Cadre inclusif**, notamment en raison du rythme soutenu des travaux déclinés en plusieurs axes qui progressent simultanément. Beaucoup d'entre eux sont encore sur une courbe d'apprentissage abrupte et doivent s'adapter à de nouvelles méthodes de coopération intergouvernementale. D'aucuns estiment aussi que le programme d'action ne tient pas suffisamment compte des intérêts des pays en développement.

**Il est désormais dans l'intérêt des pays du G20 de s'efforcer de consolider les progrès accomplis dans la mise en place d'une nouvelle architecture fiscale internationale.** Cela suppose de s'assurer que la coalition solide mais hétérogène de pays formant le Cadre inclusif continue d'avancer ensemble et de s'entendre sur la conception et l'application des règles fiscales mondiales, en portant une attention toute particulière aux besoins de la cinquantaine de ses membres qui sont des pays à bas revenu et à faibles capacités. La volonté du G20 d'aligner ses travaux avec le Programme de développement durable à l'horizon 2030, conjuguée à l'importance accordée à la mobilisation des ressources intérieures dans le contexte de la crise liée au COVID-19, justifient de faire le bilan des progrès réalisés et d'envisager de possibles améliorations.

**Signe encourageant, tous les membres du G20 ont répondu en investissant, parfois massivement, dans l'assistance aux pays à faibles capacités**, par une série d'initiatives incluant un dialogue stratégique, des programmes de sensibilisation et d'intégration, des séminaires bilatéraux de renforcement des capacités et l'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF). Cette aide produit des effets concrets, et de nombreux pays sont déjà en mesure de tirer parti de la nouvelle architecture fiscale internationale ou d'en profiter davantage encore. Des investissements supplémentaires seront nécessaires de toute urgence pour faire en sorte que les pays à bas revenu puissent mettre en œuvre la solution reposant sur deux piliers et en tirer avantage.

**Depuis 2016, et plus particulièrement au cours des négociations récentes visant à conclure un accord à deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, le Secrétariat de l'OCDE a tiré des enseignements et reçu un retour d'information précieux** de la part des pays en développement de plus en plus impliqués, ainsi qu'à la faveur d'un certain nombre de rapports indépendants. Plusieurs domaines se prêtent à la réflexion et à des améliorations pouvant aider les pays en développement à s'intégrer plus rapidement et plus étroitement dans la nouvelle architecture fiscale, si tel est leur souhait. Il sera indispensable d'assurer l'application cohérente de la solution reposant sur deux piliers.

**Ce rapport s'intéresse principalement à la cinquantaine de membres du Cadre inclusif qui sont classés comme des pays à bas revenu ou à revenu intermédiaire, qui ne sont pas des centres financiers et qui ne sont pas membres de l'OCDE ou du G20.** Bien que cette catégorie de pays ne soit pas uniforme, leurs points communs permettent de dégager des recommandations valables pour la majorité d'entre eux. Ces recommandations sont formulées tout au long du rapport et rassemblées à l'Annexe A. Ce rapport s'est directement inspiré des résultats du processus de consultation mené à la mi-2021<sup>11</sup>. L'objectif du rapport n'est pas de couvrir les activités du Forum mondial, sauf dans la mesure où les normes dont le Forum mondial assure le suivi recourent le programme d'action sur le BEPS.

---

<sup>11</sup> L'Annexe C donne des précisions sur les manifestations de consultation organisées au milieu de l'année 2021.



# **1** Bilan de la mise en œuvre des mesures issues du Projet BEPS par les pays en développement

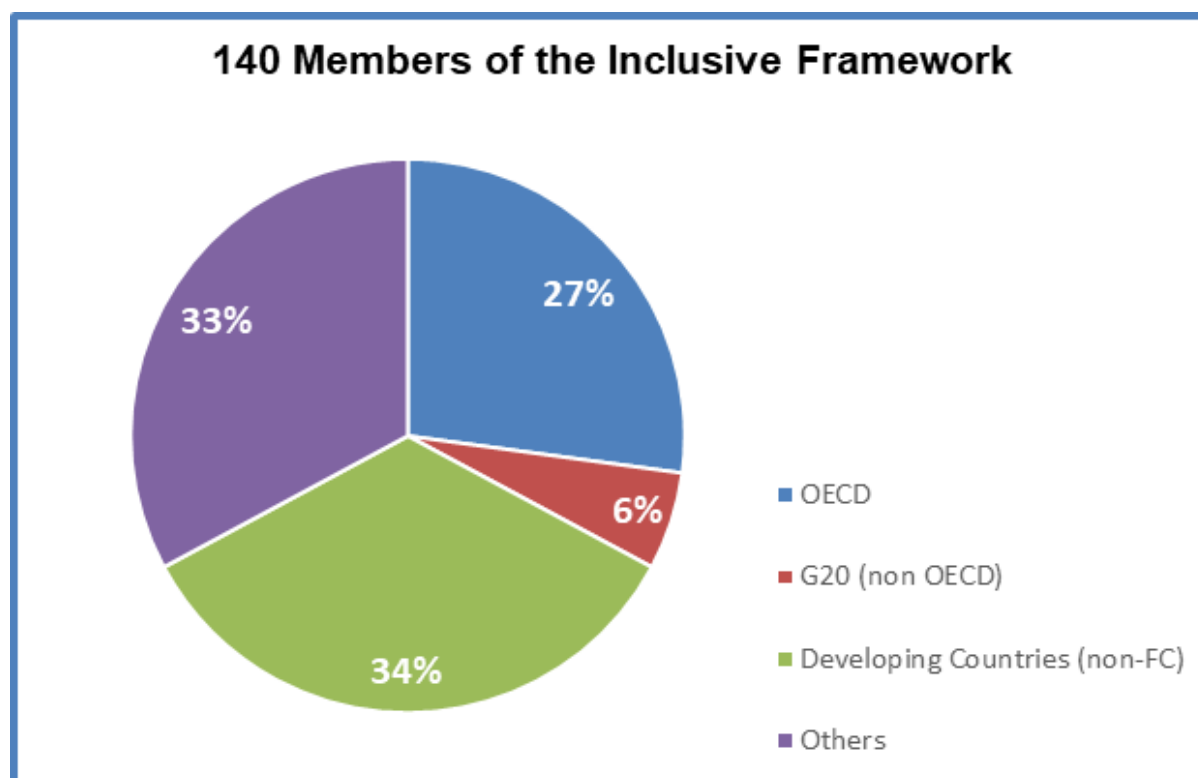
## **1.1. Introduction**

**Le premier chapitre du présent rapport donne un aperçu des progrès accomplis grâce à la participation des pays en développement au Cadre inclusif.** Les auteurs commencent par une présentation des membres du Cadre inclusif, puis dressent le bilan de la mise en œuvre des actions du Projet BEPS par ceux-ci. Ils examinent en premier lieu les avancées réalisées au regard des standards minimums, avant de s'intéresser aux autres mesures issues du Projet BEPS. Ce chapitre évalue également ce que cet engagement implique pour les pays en développement, notamment pour ce qui est de leur capacité à mobiliser les ressources intérieures et à combattre les pratiques de BEPS, et en quoi leur participation au Cadre inclusif a influé sur le développement des normes fiscales internationales. Cette évaluation est essentielle pour bien ancrer au sein du système fiscal les avantages de l'inclusivité multilatérale.

## **1.2. Les pays en développement et le Cadre inclusif sur le BEPS**

**Le Cadre inclusif a connu une croissance rapide depuis sa création en 2016, suite aux appels du G20 à associer tous les pays intéressés, et en particulier les pays en développement, à la mise en œuvre du plan d'action BEPS.** Les pays en développement représentent désormais près d'un tiers des membres du Cadre inclusif. Ainsi, sur les 140 pays et juridictions qui ont adhéré au Cadre inclusif, 48 sont des pays à revenu faible ou intermédiaire qui ne sont membres ni de l'OCDE ni du G20 et qui ne sont pas considérés comme des centres financiers (voir Graphique 1.1. ).

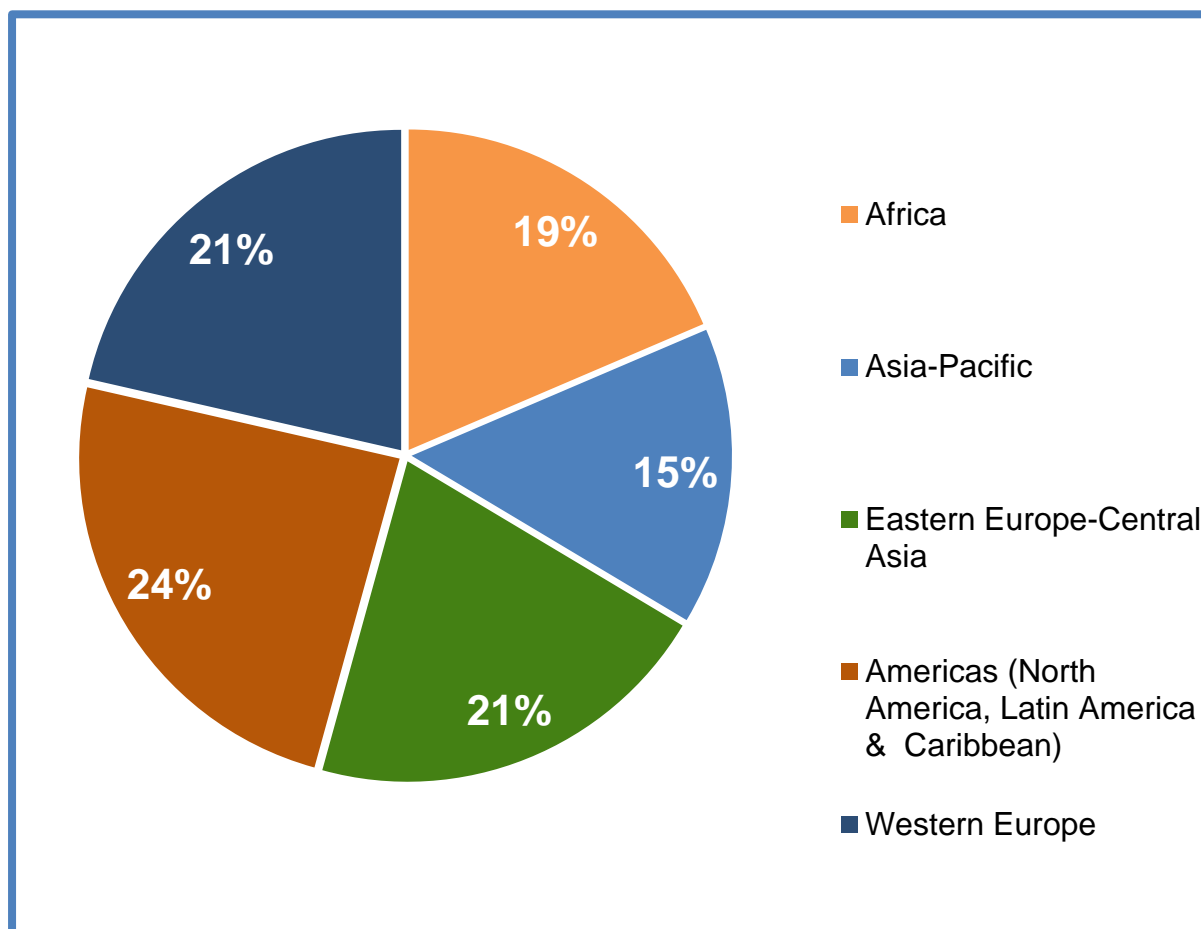
Graphique 1.1. Membres du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS



Source : OCDE, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

**La composition du Cadre inclusif, dont les membres sont issus de toutes les régions du monde, est par ailleurs très équilibrée sur le plan géographique** (voir Graphique 1.2). Le Groupe de pilotage du Cadre inclusif reflète également cet équilibre géographique, avec des vice-présidents originaires de la République populaire de Chine (Chine) et du Nigeria, et des membres issus d’Afrique du Sud, du Brésil, d’Inde, de Mongolie, du Sénégal et de Zambie. À la demande des pays africains membres du Cadre inclusif, et afin d’accroître la capacité d’intervention des pays africains membres du Groupe de pilotage, il a été décidé que l’ATAF prendrait part aux réunions de ce dernier dès la fin 2019. L’Annexe B présente la liste complète des membres du Cadre inclusif, ainsi que la composition du Groupe de pilotage.

Graphique 1.2. Composition régionale du Cadre inclusif OCDE/G20 sur BEPS



Source : OCDE, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

**Les réactions des pays en développement donnent à penser qu'ils soutiennent résolument le plan d'action BEPS, même si les mesures qui en sont issues ne reflètent pas toujours, selon certains, leurs principales priorités**, dans la mesure où ils n'étaient pas associés à ce processus avant la création du Cadre inclusif. D'autres craignent que les standards du BEPS puissent être utilisés à d'autres fins que celles initialement prévues, et que cela puisse avoir des répercussions négatives sur les pays en développement (établissement de listes de pays, par exemple).<sup>12</sup> Certains pays, en particulier les petits États insulaires en développement (PEID), se disent également préoccupés par l'incidence que pourraient avoir les normes de fiscalité internationale sur leurs modèles de développement<sup>13</sup>.

Observations des intervenants et autres participants ayant pris la parole lors des discussions en table ronde organisées dans le cadre des réunions de consultation régionales, et réunies à l'occasion d'échanges bilatéraux avec le Secrétariat.

<sup>13</sup> Quoique la plupart des PEID soient des centres financiers et ne soient donc pas visés au premier chef par ce rapport, bon nombre d'entre eux sont néanmoins des juridictions à faible revenu. Leurs préoccupations ont été soulevées dans le cadre du processus de consultations organisé aux fins du présent rapport. Un approfondissement de la réflexion sur les moyens d'aider ces juridictions à opérer la transition vers des modèles

### 1.3. En quoi les pays en développement ont-ils bénéficié des standards minimums du Projet BEPS ?<sup>14</sup>

Les pays en développement ont contribué à renforcer le système fiscal international en veillant à ce que leurs régimes d'incitations fiscales ne portent pas préjudice à la base d'imposition d'autres juridictions en vertu du standard minimum établi par l'Action 5. De nombreux pays en développement ont recours aux incitations fiscales pour encourager l'investissement direct étranger. Les régimes conformes sont plus à même d'encourager l'investissement réel et de limiter les distorsions.

Le standard minimum établi par l'Action 5 s'articule autour de trois éléments : le premier a trait aux régimes fiscaux préférentiels ; le deuxième impose aux juridictions l'échange de renseignements pertinents sur les décisions relatives aux contribuables ; et le troisième porte sur l'examen des critères d'activité substantielle pour les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt ou un impôt insignifiant.

La majorité des pays en développement reçoivent désormais des informations sur les décisions rendues par des administrations fiscales à l'étranger ; ils sont ainsi mieux armés pour évaluer les risques et repérer les situations de double non-imposition ou d'évasion fiscale. Néanmoins, seul un de ces pays a fourni des renseignements sur les décisions administratives en matière fiscale au titre du cadre de transparence. Ce décalage peut s'expliquer en partie par le fait que les économies en développement sont moins susceptibles d'avoir mis en place la législation et les pratiques administratives nécessaires pour rendre des décisions fiscales pouvant relever du standard minimum, ce qui donne à penser qu'elles soulèvent moins de risques de pratiques de BEPS pour les autres juridictions.

Les pays en développement s'appuient sur les outils développés au titre de l'Action 6 du BEPS pour protéger leur base d'imposition contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, mais les progrès sont lents. L'Action 6 du BEPS vise à lutter contre le chalandage fiscal et exige des juridictions de modifier leurs conventions bilatérales de double imposition. L'Instrument multilatéral est l'un des moyens dont disposent les pays pour mettre efficacement à jour leurs conventions bilatérales et combler ces lacunes, sans avoir besoin de procéder à des négociations

#### Encadré 1.1. Action 5 du BEPS : pratiques fiscales dommageables

Depuis le lancement du Projet BEPS, les pays en développement ont été à l'origine de :

- 37 des 162 (23 %) régimes supprimés ou modifiés ;
- 79 des 295 (27 %) régimes ayant fait l'objet d'un examen.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

#### Encadré 1.2. Action 6 du BEPS : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

- Plus de 200 conventions fiscales signées par au moins un pays en développement ont été rendues conformes au standard minimum établi par l'Action 6 par le biais de l'Instrument multilatéral ou de négociations bilatérales.
- 24 pays en développement (51 %) ont signé l'Instrument multilatéral, mais seulement 11 d'entre eux (23 %) l'ont ratifié<sup>15</sup>.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

de développement économique plus durables contribuerait probablement à renforcer la stabilité du système fiscal international.

<sup>14</sup> Tous les chiffres indiqués dans les sections 1.3 et 1.4 du présent rapport se fondent sur un bilan des progrès réalisés par les pays en développement au 1<sup>er</sup> juin 2021.

<sup>15</sup> Un pays en développement supplémentaire au moins devrait signer l'Instrument multilatéral en 2021.

bilatérales nécessitant d'importantes ressources. L'Instrument multilatéral commence à produire ses effets, et le nombre de conventions couvertes a augmenté sensiblement ces derniers temps. Si de nombreux pays en développement ont signé l'Instrument multilatéral (ou envisagent de le faire), seuls quelques-uns l'ont ratifié à ce jour. Les réunions de consultations qui ont été organisées aux fins de ce rapport font état de la forte contrainte que représente le décalage entre les travaux techniques menés par les agents des services fiscaux et leur concrétisation en action politique par d'autres pans de l'administration en vue de procéder à la ratification de l'instrument. Ce décalage a également des répercussions dans d'autres domaines, comme la Déclaration pays par pays (voir aussi la section 3.3 et les résultats de la question 7 du sondage à l'Annexe C), et montre la nécessité de renforcer l'engagement au niveau politique.

**Les pays en développement progressent dans la mise en œuvre du standard minimum établi par l'Action 13 du BEPS (Déclaration pays par pays), contribuant ainsi à l'évaluation des risques de pratiques de BEPS, mais bon nombre d'entre eux jugent contraignantes les obligations imposées par ce standard.**

**Encadré 1.3. Action 13 du BEPS : Déclaration pays par pays**

Il ressort des consultations que :

- La mise en œuvre des obligations législatives nationales peut constituer un obstacle important.
- Le respect de la norme de confidentialité imposée dans le cadre de l'échange automatique de renseignements peut être chronophage et complexe.
- De nombreux pays n'ont pas la capacité de se conformer totalement aux exigences et craignent de ne pas pouvoir pleinement tirer parti des informations contenues dans les déclarations pays par pays,

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

Le standard minimum relatif à la Déclaration pays par pays met en place un mécanisme par lequel les grands groupes d'entreprises multinationales sont tenus de déclarer un certain nombre d'informations sur leurs recettes, leurs bénéfices, les impôts acquittés et les activités économiques exercées pays par pays. Le dépôt des déclarations pays par pays est centralisé (généralement par l'entité mère ultime du Groupe), puis les déclarations sont échangées par le biais de mécanismes d'échange conventionnels avec les administrations fiscales dans lesquelles le groupe a ses activités. Le standard minimum appelle à une application cohérente des obligations relatives à la Déclaration pays par pays et s'appuie sur la norme relative à l'échange automatique de renseignements pour contribuer à en garantir la confidentialité.

**Malgré le soutien constant au renforcement des capacités dont ils bénéficient, seuls trois pays en développement peuvent actuellement recevoir les déclarations pays par pays en provenance de l'étranger.** Ce défaut d'accès pourrait, à terme, éroder la confiance dans le standard établi par l'Action 13 et renforcer l'appel à une diffusion publique des déclarations pays par pays. De plus, les partisans du dépôt local (plutôt que centralisé) des déclarations pays par pays, lequel ne serait pas conforme au standard minimum établi par l'Action 13, font de plus en plus entendre leur voix. Un dépôt local occasionnerait des coûts de mise en conformité supplémentaires pour les entreprises multinationales, qui ne pourraient notamment pas s'appuyer sur le modèle de déclaration pays par pays en vigueur. Il pourrait également entraîner un risque accru de double imposition, dans la mesure où l'accès aux informations contenues dans les déclarations ne serait pas subordonné au respect des exigences relatives à l'usage approprié de ces informations.

#### Encadré 1.4. Progrès des pays en développement dans la mise en œuvre de la Déclaration pays par pays au titre de l'Action 13 du Projet BEPS

- 15 pays en développement (32 %) ont mis en place en interne la législation interne requise. Sept pays supplémentaires ont adopté la législation, mais celle-ci n'a pas encore fait l'objet d'un examen par les pairs pour en évaluer sa conformité avec la norme sur la Déclaration pays par pays.
- 33 pays en développement (70 %) ont signé a Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC), et 24 (51 %) l'ont ratifiée.
- 11 pays en développement (23 %) ont signé l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange de déclarations pays par pays ; cinq de ces pays (11 %) ont établi des relations d'échanges, et trois d'entre eux ont établi des relations sur une base réciproque.
- Trois pays en développement se sont soumis avec succès à l'évaluation de confidentialité sur une base réciproque.
- Trois pays en développement ont été considérés comme ayant mis en place les contrôles nécessaires pour garantir l'usage approprié des déclarations pays par pays.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

Quoique tous les membres du Cadre inclusif soient tenus de respecter le standard minimum établi par l'Action 14 relatif au renforcement des mécanismes de règlement des différends, le nombre de cas soumis à la procédure amiable est insignifiant dans bon nombre de pays en développement à faible capacité. Ces pays peuvent par conséquent prétendre à un report de l'examen par les pairs prévu au titre de l'Action 14. Le standard minimum établi par l'Action 14 du Projet BEPS vise à améliorer les mécanismes de règlement des différends. De tels différends surviennent généralement suite à des actions engagées (vérifications fiscales par exemple) pour faire appliquer les règles relatives aux prix de transfert ou à d'autres mécanismes de répartition des bénéficiaires. Il est probable que cette question ne soit pas prioritaire pour les pays en développement, qui n'ont pas encore mis en place de programmes de discipline fiscale à grande échelle susceptibles de se traduire par un nombre significatif de cas soumis à la procédure amiable. Il est important de noter, toutefois, qu'à mesure que se développeront les programmes de discipline fiscale, la mise en place des mécanismes efficaces de procédure amiable deviendra de plus en plus indispensable pour garantir la bonne administration de l'impôt et la confiance des investisseurs.

#### Encadré 1.5. Action 14 du BEPS : procédure amiable

- 40 pays en développement (85 %) <sup>16</sup> ont choisi de reporter leur examen par les pairs au titre de l'Action 14
- Six pays en développement (13 %) ont adopté une réglementation sur la procédure amiable (PA).

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

## 1.4. Autres actions du projet BEPS<sup>17</sup>

**L'imposition effective de l'économie numérique (Action 1 du Projet BEPS) constitue une priorité essentielle pour les pays en développement. Dans la sphère des impôts indirects, quelque 60 % d'entre eux ont mis en œuvre des dispositions relatives à la TVA/TPS sur l'activité de commerce électronique ou envisagent de le faire.** Les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS<sup>18</sup>, qui s'accompagnent d'orientations pratiques et techniques détaillées, <sup>19</sup> promeuvent la mise en œuvre de solutions efficaces et efficientes reposant sur l'application de la TVA/TPS pour relever les défis posés par la numérisation de l'économie. Ces normes sont le reflet d'un large consensus, dans la mesure où elles se fondent principalement sur le dialogue et la collaboration

<sup>16</sup> Il convient de noter qu'au total, 55 pays membres du Cadre inclusif ont obtenu un report de leur examen par les pairs au titre de l'Action 14. Il s'agit entre autres des pays et juridictions qui sont des centres financiers, et qui ne sont pas couverts par la définition de pays en développement aux fins du présent rapport. De plus, les pays en développement qui ont récemment adhéré au Cadre inclusif devraient selon toute vraisemblance demander prochainement un report de l'examen par les pairs prévu au titre de l'Action 14.

<sup>17</sup> Tous les chiffres indiqués dans les sections 1.3 et 1.4 du présent rapport se fondent sur un bilan des progrès réalisés par les pays en développement au 1<sup>er</sup> juin 2021.

<sup>18</sup> Disponible à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/ctp/principes-directeurs-internationaux-pour-la-tva-tps-9789264272958-fr.htm>.

<sup>19</sup> Voir les [Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS](#) ; [le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne](#) ; et [l'impact de la croissance de l'économie du partage et à la demande sur la politique et l'administration de la TVA/TPS](#) .



actuellement engagés au niveau mondial par l'intermédiaire du Forum mondial sur la TVA, qui offre une plateforme d'échanges avec plus d'une centaine de juridictions, dont beaucoup de pays en développement. L'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale, en partenariat avec des organisations régionales, encouragent la mise en œuvre de ces normes grâce au développement de boîtes à outils régionales adaptées aux besoins des différentes régions.

**Plus récemment, en juillet 2021, 134 membres du Cadre inclusif<sup>20</sup>, représentant plus de 90 % du PIB mondial, ont conclu un accord historique sur une solution reposant sur deux piliers** pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et pour mettre en place un impôt minimum mondial sur les bénéfices des grandes entreprises multinationales.

**Cet accord atteste de la capacité des pays en développement à jouer un rôle actif et à exercer une influence dans l'établissement de normes à l'échelle internationale grâce à leur participation au Cadre inclusif.** De toute évidence, cet accord rend compte des préférences des pays en développement à tous les égards, dans la mesure où l'ensemble des participants ont reconnu la nécessité de trouver un compromis. Néanmoins, les échanges ayant abouti à la solution reposant sur deux piliers contrastent, par leur inclusivité, avec les discussions ayant conduit à l'élaboration du paquet BEPS initial, qui a été négocié avant que les pays en développement ne soient activement associés au projet. Les principaux aspects de la solution reposant sur deux piliers sur lesquels ont le plus pesé les pays en développement sont résumés dans le Tableau 1.1 ci-après.

#### Encadré 1.6. Action 1 du Projet BEPS : mesures visant à relever les défis relatifs à la TVA/TPS posés par le commerce électronique

- 28 pays en développement (60 %) ont adopté, proposé ou envisagé des mesures en lien avec la TVA sur le commerce électronique.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

**Tableau 1.1. Principaux aspects de la solution reposant sur deux piliers sur lesquels ont fortement pesé les pays en développement**

Résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie	
Pilier Un	Pilier Deux
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Champ d'application étendu</li> <li>• Exclusion au titre des industries extractives</li> <li>• Engagement à abaisser le seuil de chiffre d'affaires couvert (sous réserve d'une mise en œuvre réussie et du renforcement de la certitude juridique en matière fiscale)</li> <li>• Segmentation très limitée, générant des avantages de simplification</li> <li>• Abaissement du seuil de chiffre d'affaires déclenchant le lien (en particulier pour les petites économies), et absence de « facteurs supplémentaires », permettant aux pays de bénéficier beaucoup plus facilement des nouvelles règles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La proposition de taux d'imposition effectif minimum « d'au moins 15 % » a été bien accueillie par la plupart des pays en développement</li> <li>• Agrégation des revenus par pays plutôt que mondiale</li> <li>• Confirmation de l'importance de la règle de l'assujettissement à l'impôt (RAI), sachant que 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.</li> </ul>

<sup>20</sup> À partir du 1<sup>er</sup> septembre 2021

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mécanismes de prévention et de règlement des différends de nature obligatoire et contraignante pour le Montant A et les questions relatives au Montant A, sachant qu'un régime facultatif pour le mécanisme contraignant de règlement des différends est à l'étude pour certaines économies en développement pour les cas en lien avec le Montant A</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Confirmation de l'importance d'une exception fondée sur la substance pour permettre aux pays en développement de continuer d'offrir des incitations afin d'attirer l'investissement direct étranger</li> <li>• Exceptions fondées sur la substance de nature mécanique plutôt que fondées sur les faits et circonstances.</li> </ul> |
|---|---|

Source : OCDE, d'après les analyses du Secrétariat.

**Les actions du BEPS relatives aux montages hybrides, aux sociétés étrangères contrôlées et à la communication obligatoire d'informations (Actions 2, 3 et 12) ne semblent pas faire partie des principales priorités de la plupart des pays en développement.** En effet, les contraintes de capacité sont susceptibles de limiter l'utilité des régimes relatifs aux dispositifs hybrides et à la communication obligatoire d'informations, tandis que les règles relatives aux SEC ne sont probablement pas une grande priorité pour les pays qui sont essentiellement des importateurs de capitaux.

**La lutte contre les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les déductions excessives d'intérêts (Action 4 du BEPS), représente une question majeure pour les pays en développement, et la majorité d'entre eux ont conçu des règles qui limitent d'une manière ou d'une autre les déductions d'intérêt.** Si les pays en développement ont, pour certains, adopté les bonnes pratiques de l'Action 4, les règles en vigueur restent fragiles dans un grand nombre d'entre eux.

À titre d'exemple, bon nombre de ces règles se fondent sur des dispositions relatives à la sous-capitalisation, qui limitent le niveau d'endettement des contribuables, plutôt que sur une limitation directe des intérêts par référence aux revenus. Afin d'être efficaces, ces règles doivent être définies à un niveau approprié et associées à des règles sur les prix de transfert et à des limitations effectives des taux d'intérêt. Dans certains cas, la mise en œuvre effective de ces règles peut être complexe et nécessiter d'importantes quantités de ressources. De plus, les règles de nombreux pays portent uniquement sur la dette entre parties liées (ou les intérêts sur la dette entre parties liées), ce qui les rend relativement faciles à contourner pour les entreprises multinationales. Ces règles peuvent également se fonder sur une définition étroite de la notion d'intérêts, ce qui signifie que les paiements économiquement équivalents à des paiements d'intérêts, comme les commissions de garantie et autres dépenses déductibles similaires, qui sont susceptibles de poser des risques analogues, y échappent.

**Il ressort des sondages réalisés dans le cadre de la série de consultations régionales que les règles de limitation des déductions d'intérêts des pays en développement pourraient, selon bon nombre d'entre eux, être améliorées.** Un nombre important de participants jugent également

#### Encadré 1.7. Action 4 du Projet BEPS : limitation de la déductibilité des intérêts

- 36 pays en développement (77 %) ont mis en place des règles de limitation de la déductibilité des intérêts sous une forme ou sous une autre, et parmi eux :
  - 25 ont des règles relatives à la sous-capitalisation ;
  - 22 pays ont des limitations applicables uniquement à la dette entre parties liées (ou à l'emprunt auprès des actionnaires).
- 5 pays en développement plafonnent le taux d'intérêt admissible pour les prêts entrants.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

nécessaire l'élaboration d'orientations complémentaires sur les autres types de paiements susceptibles d'éroder la base d'imposition (comme les redevances excessives en particulier)<sup>21</sup>.

**Même s'il ne s'agit pas d'un standard minimum, l'Action 7 sur le contournement artificiel du statut d'établissement stable est considérée comme un axe d'action prioritaire par de nombreux pays en développement.** Les pays de la source sont nombreux à penser que les questions relatives aux établissements stables représentent un risque de BEPS significatif. On en veut pour preuve les résultats du sondage réalisé lors des consultations régionales<sup>22</sup>, et plus concrètement encore, le nombre de pays en développement qui incluent les dispositions visées par l'Action 7 dans leurs positions sur l'IM.

#### Encadré 1.8. Action 7 du Projet BEPS : empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

- Sur les 24 pays en développement qui ont adhéré à l'Instrument multilatéral,
  - 22 ont inclus au moins une disposition relative à l'ES dans leur position sur l'IM.
  - 16 ont inclus toutes les dispositions relatives à l'ES.
  - les dispositions relatives à l'ES ont été appariées pour 22 pays en développement (environ 300 conventions).
- Sur les 11 pays en développement qui ont ratifié l'Instrument multilatéral,
  - les dispositions relatives à l'ES de 10 pays ont été appariées, couvrant environ 200 conventions.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS au 1<sup>er</sup> juin 2021.

**Les prix de transfert (qui relèvent des Actions 8-10 du Projet BEPS) représentent un risque non négligeable de pratiques de BEPS et figurent au rang des priorités les plus élevées pour la plupart des pays en développement.** La norme internationale sur les prix de transfert est quasi universellement reconnue, les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* étant considérés comme d'importance majeure par les entreprises multinationales, les responsables d'administration fiscale et les autorités judiciaires du monde entier.

**Les pays en développement ont également beaucoup progressé dans le renforcement de leurs règles et de leurs capacités en matière de prix de transfert**, à la faveur de programmes de soutien de longue haleine. Néanmoins, bon nombre d'entre eux continuent de plaider en faveur d'un usage plus systématique de mesures de simplification ou d'autres moyens de rationaliser l'application souvent complexe du principe de pleine concurrence. Il convient de noter à cet égard que les pays en développement se sont déclarés nettement en faveur du Montant B de la solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, qui vise certaines activités de commercialisation et de distribution.

**Si le rôle joué par les pays en développement dans la conclusion récente de l'accord reposant sur deux piliers est encourageant, les données empiriques sur les progrès réalisés par les pays à faible revenu dans la mise en œuvre des Actions du Projet BEPS initial offrent un tableau plus mitigé.** Ces résultats reflètent la courbe d'apprentissage abrupte sur laquelle se trouvent de nombreux pays à plus faibles capacités, qui, de surcroît, n'ont pas été associés activement au plan d'action BEPS

<sup>21</sup>Voir les réponses aux questions 3 et 4 du sondage à l'Annexe C.

<sup>22</sup> Voir les réponses à la question 4 du sondage à l'Annexe C.

d'origine. S'il est clair que les pays à faible revenu contribuent à garantir l'intégrité du système fiscal mondial (en supprimant ou modifiant les régimes d'incitations fiscales dommageables, par exemple), ils sont encore loin de pouvoir pleinement tirer parti des progrès réalisés dans la lutte contre les pratiques de BEPS, comme en attestent les difficultés concernant les déclarations pays par pays. En outre, certaines actions du BEPS peuvent ne pas parfaitement coïncider avec les principales priorités des pays en développement.

Afin de faire en sorte que le groupe de pays qui composent le Cadre inclusif reste solide et uni, il est important que le G20 suive et accompagne les progrès des pays en développement membres dans la mise en œuvre des actions du Projet BEPS qu'ils jugent prioritaires, tout en veillant à ce qu'ils participent activement à l'avenir aux travaux menés par le Cadre inclusif.

### *Recommandation générale*

*Il est essentiel de continuer à évaluer régulièrement les progrès accomplis par les pays en développement afin de faire en sorte que le groupe uni de pays qui composent le Cadre inclusif reste solide et réponde aux besoins de l'ensemble de ses membres. Une évaluation annuelle, sous la forme d'un dialogue au niveau ministériel avec les pays en développement et les pays du G20 membres du Cadre inclusif intéressés, pourrait être envisagée afin d'aborder :*

- *Les progrès réalisés par les pays en développement dans la mise en œuvre des mesures visant à combattre les pratiques de BEPS y compris concernant l'accord reposant sur deux piliers et les domaines qui leur posent particulièrement problème, comme la Déclaration pays par pays.*
- *Les points de vue de ces pays sur les travaux et priorités du Cadre inclusif et les normes correspondantes. Les pays pourraient aussi être consultés sur des enjeux stratégiques de plus vaste portée, tels que l'utilisation des normes établies par le Cadre inclusif et l'impact macroéconomique plus global de la solution reposant sur deux piliers, y compris sur les petits États insulaires en développement.*

## **2 Normes internationales et orientations : améliorer l'efficacité du Projet BEPS au bénéfice des pays en développement**

### **2.1. Faire en sorte que les pays en développement bénéficient des retombées positives de la mise en œuvre des mesures issues du Projet BEPS.**

**Le bilan que dresse le chapitre 1 montre que les pays en développement font des progrès dans la mise en œuvre des mesures issues du Projet BEPS.** Il s'avère aussi que malgré leurs contraintes de capacités, les pays en développement participent au renforcement du système fiscal international. Mais le chapitre 1 illustre également les difficultés qu'ils doivent surmonter afin de tirer pleinement profit des actions du Projet BEPS. En plus des activités d'assistance technique et de renforcement des capacités qui leur sont proposées régulièrement, des orientations complémentaires dans un certain nombre de domaines pourraient appuyer les pays en développement dans leurs efforts de mobilisation des ressources intérieures, en contribuant à leurs travaux destinés à instaurer des règles du jeu équitables, et en renforçant leur engagement en faveur du multilatéralisme et envers le Cadre inclusif.

#### ***Déclaration pays par pays***

**Bien que des efforts aient déjà été engagés afin d'aider les pays en développement à se conformer aux exigences relatives aux déclarations pays par pays, il convient de réfléchir à la manière d'accélérer la cadence, et de permettre à un grand nombre d'entre eux d'en tirer profit,** tout en maintenant un niveau adéquat de garantie en matière de confidentialité, de cohérence et d'usage approprié des données. Les pays à faible revenu devraient ainsi pouvoir bénéficier, à l'instar des pays du G20, des avantages procurés par les déclarations pays par pays, et ce, dans le contexte consensuel du Cadre inclusif. Ainsi qu'il est précisé dans le chapitre 1, seuls trois pays à faible revenu, non membres du G20 et de l'OCDE, ont à ce jour pleinement satisfait à toutes les exigences du standard minimum, et sont en mesure de participer à l'échange international des déclarations pays par pays, alors même qu'il s'agit d'un élément phare du paquet BEPS. Presque tous les pays en développement affirment que les prix de transfert figurent parmi leurs principales priorités dans le cadre du Projet BEPS, de sorte que leur incapacité à accéder à un outil essentiel d'évaluation des risques liés aux prix de transfert constitue une lacune importante. Des mesures pourraient s'avérer nécessaires afin de résister aux pressions en faveur de l'imposition d'une obligation de dépôt local.

**Les observations des pays en développement donnent à penser que la multiplicité des conditions à remplir avant de pouvoir commencer à recevoir les déclarations pays par pays transmises par les partenaires conventionnels constitue un obstacle de taille** (voir encadré 2.1).

Les petits pays en développement qui ne comptent sur leur territoire aucun siège social de groupes d'EMN atteignant le seuil applicable au titre de la déclaration pays par pays estiment qu'adopter une législation nationale en la matière représente une lourde charge<sup>23</sup>.

**Le respect des obligations en matière de confidentialité prévues par la norme d'échange automatique de renseignements, ainsi que les défis liés à la mise en place des réseaux**

**Encadré 2.1. Éléments du standard minimum relatif à la déclaration pays par pays**

Pour qu'une juridiction puisse participer à l'échange international de déclarations pays par pays, les éléments suivants sont nécessaires :

- Une législation nationale imposant aux EMN qui atteignent le seuil applicable de déposer une déclaration pays par pays.
- Un instrument conventionnel, signé et ratifié, permettant l'échange de déclarations (la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, par exemple).
- Un accord conclu entre autorités compétentes (comme l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays) et des relations activées, selon un principe de réciprocité.
- Une évaluation démontrant que la juridiction respecte les règles de confidentialité pour l'échange de données sur une base réciproque (en vertu de la norme d'échange automatique de renseignements).
- Avoir mis en place les mécanismes de contrôle nécessaires pour garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays.

**d'échange et aux exigences qui y sont associées soulèvent aussi des difficultés pour de nombreux pays en développement, notamment s'agissant du respect des délais.**

Bien que l'importance de préserver la confidentialité des informations communiquées par les partenaires conventionnels au sujet des contribuables ne soit pas remise en question, certains pays en développement doutent que les exigences actuelles soient les mieux adaptées dans le cadre de la déclaration pays par pays. Par exemple, lorsque des mécanismes d'échange spontané ou sur demande sont prévus par une convention, il pourrait être envisagé d'y recourir de manière sélective pour permettre l'échange des déclarations pays par pays, tout en garantissant la confidentialité des informations transmises, et le respect des autres obligations prévues par le standard minimum de l'Action 13. Les propositions visant à rendre publiques certaines exigences relatives aux déclarations pays par pays (comme l'ont décidé l'Union européenne, et plus récemment le Congrès des États-Unis), ainsi que la publication volontaire par certaines EMN elles-mêmes de rapports construits sur le modèle de la déclaration pays par pays, contribuent à alimenter les pressions qui s'exercent parfois en faveur de l'imposition d'une obligation de dépôt local.

**Les initiatives destinées à réduire les obstacles qui entravent la mise en œuvre devraient prévoir d'intensifier les programmes de renforcement des capacités et d'assistance technique.** De telles mesures concerneraient en particulier la mise en place de mécanismes juridiques permettant l'échange international de déclarations pays par pays, et l'utilisation de manière appropriée et efficace des informations contenues dans les déclarations pays par pays. Par ailleurs, bien que le nombre de pays en

développement ayant adhéré à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en

<sup>23</sup> On trouvera à l'Annexe C les résultats des discussions bilatérales menées par le Secrétariat de l'OCDE, ainsi que les réponses à la question 2.



matière fiscale soit relativement élevé, un accompagnement supplémentaire pourrait s'avérer utile dans la mesure où l'adhésion à la Convention est un moyen très efficace d'élargir les réseaux d'échange<sup>24</sup>. En outre, une mobilisation plus forte de la sphère politique permettant d'insuffler une dynamique suffisante aux éléments nécessaires à la mise en place de l'échange de déclarations devrait aussi faire partie des priorités (voir également le Chapitre 3 et la Recommandation 8). Au vu de l'expérience acquise jusqu'à présent, il conviendrait d'intensifier considérablement les activités de renforcement des capacités pour permettre une véritable accélération de la cadence.

### **Recommandation 1**

*Toutes les parties prenantes, y compris les membres du Cadre inclusif doivent, en priorité, examiner comment faire en sorte de rendre la déclaration pays par pays plus accessible aux pays en développement, tout en protégeant la confidentialité des informations sensibles.*

## **2.2. Lutter contre les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les paiements excessifs d'intérêts, de redevances, etc.**

**Dans de nombreux pays en développement, il n'existe pas de règles solides et efficaces permettant de limiter les déductions d'intérêts excessives, et ces pays seraient favorables à des orientations complémentaires sur la limitation d'autres types de paiements susceptibles d'éroder la base d'imposition, comme les redevances excessives<sup>25</sup>.** Le rapport de l'OCDE de 2014<sup>26</sup> pointe les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition comme un problème majeur en matière de mobilisation des ressources intérieures pour les pays à faible revenu. Les règles en vigueur dans de nombreux pays en développement s'avèrent très insuffisantes au regard des meilleures pratiques internationales énoncées par l'Action 4 du Projet BEPS concernant la limitation des déductions excessives d'intérêts. D'autres types de paiements qui ont pour effet d'éroder la base d'imposition se révèlent aussi problématiques pour de nombreux pays à faible revenu, et peuvent être une source de préoccupation particulière pour le secteur des ressources naturelles.

Les règles applicables en matière de prix de transfert permettent en principe d'éviter que les paiements déductibles, tels que ceux concernant les redevances, les frais de gestion ou de service, n'entraînent une érosion de la base d'imposition. De nombreux pays à faibles capacités peinent à garantir le respect du principe de pleine concurrence, et ont indiqué qu'ils seraient favorables à des mesures de simplification et/ou anti-évasion visant ce type de paiements susceptibles d'éroder la base d'imposition.

Dans ce contexte, la mise au point de guides et d'outils adaptés aux besoins et capacités des pays à faible revenu pourrait donner des résultats : une approche de type « boîte à outils » présentant des

<sup>24</sup> Voir les réponses à la question 2 à l'Annexe C. Les difficultés liées aux contraintes inhérentes aux réseaux d'échange d'informations, ou à la signature/ratification de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale représentent 20 % des réponses.

<sup>25</sup> Voir les réponses à la question 4 à l'Annexe C.

<sup>26</sup> Consultable à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

choix et options en matière d'action publique pourrait s'avérer particulièrement utile<sup>27</sup>. Le programme de travail de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales prévoit l'élaboration de guides sur les paiements susceptibles d'éroder la base d'imposition, mais aucun manuel n'a (pour le moment) encore été publié sur le sujet. La conception de ces guides et de ces outils, en concertation avec le Cadre inclusif, pourrait présenter des avantages majeurs, notamment réduire le risque de double imposition, et aider les pays en développement à mettre en place des règles solides et convenues au niveau international, répondant à leurs exigences et leurs priorités stratégiques.

### **Recommandation 2**

*Les intervenants des programmes d'assistance devraient élaborer des orientations et des outils adaptés aux besoins et aux priorités des pays en développement en matière de lutte contre les paiements susceptibles d'éroder leur base d'imposition, comme les paiements excessifs d'intérêts et de redevances, et ainsi leur fournir des moyens supplémentaires de renforcer leurs systèmes fiscaux.*

## **2.3. Mettre en œuvre des solutions fondées sur un consensus afin de relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie**

**L'accord signé le 1<sup>er</sup> juillet 2021 sur une solution reposant sur deux piliers destinée à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie mondiale marque une étape majeure dans la refonte du système fiscal international, et démontre l'utilité de la récente contribution des pays en développement au Cadre inclusif.** À mesure que les membres du Cadre inclusif poursuivront les discussions en vue de mettre au point des règles détaillées pour appliquer l'accord de haut niveau, il sera essentiel que les pays à faibles capacités puissent continuer de faire entendre leur voix, et que les règles prennent en compte leurs priorités et leurs besoins. Il importera en particulier de mettre l'accent, dans la mesure du possible, sur les mesures de simplification et de rationalisation, et de veiller à proposer des activités d'assistance technique ainsi qu'un soutien au renforcement des capacités qui répondent aux besoins des pays en développement, de sorte qu'ils puissent mettre en œuvre les nouvelles règles de manière cohérente et rapide (Voir chapitre 3).

## **2.4. Fiscalité dans le secteur des ressources naturelles**

**De nombreux pays en développement disposent de ressources naturelles abondantes, et les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices font bien souvent peser un risque significatif sur les recettes dans les secteurs concernés,** en particulier lorsqu'il existe des rentes économiques importantes. L'exploitation des ressources naturelles peut être un moteur de la croissance économique, contribuer à la création d'emplois, et aussi concourir à la réalisation des objectifs de mobilisation des ressources intérieures, et à l'ouverture aux communautés locales d'un accès à une véritable prospérité économique. Le poids de ce secteur ne saurait être sous-estimé ; il représentait en effet en 2019 plus de 20 % du PIB de 41 pays en développement, et plus de 10 % du

<sup>27</sup> Par exemple, l'ATAF a publié une série de manuels, dont un intitulé *Approche suggérée pour la rédaction d'une législation sur la déductibilité des intérêts*, que l'on pourra consulter à l'adresse suivante : [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=21#](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=21#).

PIB de 13 autres pays en développement<sup>28</sup>. Les gisements de ressources minérales ou non renouvelables ne peuvent pas être déplacés, et offrent donc aux pays en développement dotés de ressources une occasion unique de tirer parti des avantages de leur exploitation. Cependant, profiter des possibilités offertes par les ressources naturelles ne va pas de soi, et les recettes publiques provenant de ces secteurs sont souvent faibles ou très volatiles (voir encadré 2.2).

### Encadré 2.2. Les États dotés de ressources peinent à convertir leurs richesses en ressources naturelles en réalités budgétaires.

Pour les pays en développement riches en ressources, rares seront les domaines de la politique économique qui, dans les décennies à venir, seront plus importants que l'imposition effective du secteur des ressources naturelles. Les ressources naturelles n'ont, dans le passé, procuré ni aux États, ni aux citoyens d'un grand nombre de pays en développement les avantages budgétaires escomptés. De fait, les données de l'OCDE montrent que les recettes budgétaires tirées par les États du secteur minier ont fortement baissé entre 2013 et 2018 dans la région ALC et en Afrique<sup>29</sup>, une baisse qui ne s'explique pas totalement par les fluctuations des prix des matières premières.

Plusieurs raisons expliquent cette situation :

- Un cadre budgétaire disparate et souvent incohérent ayant pour cause des décisions politiques passées et des lois obsolètes.
- À la différence d'autres segments de l'économie, l'application de la législation fiscale dans le secteur minier se caractérise souvent par un manque de neutralité entre les contribuables en raison d'incitations fiscales excessivement généreuses ou de mesures de stabilisation fiscale inappropriées accordées à certains projets ou contribuables.
- Des stratégies agressives en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices mises en œuvre par les EMN, en particulier dans le domaine des prix de transfert<sup>30</sup>.
- La corruption et la captation de l'État/réglementaires qui freinent le bon déroulement des réformes juridiques et des initiatives en matière d'administration de l'impôt.

<sup>28</sup> Groupe de la Banque mondiale et World Mining Data.

<sup>29</sup> Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques de l'OCDE, 2021 : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/base-de-donnees-mondiale-des-statistiques-des-recettes-publiques.htm>.

<sup>30</sup> Voir, par exemple, <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>, et Sa Majesté la reine contre Cameco Corporation, 2020 CAF 112 [Cameco] ; et Directeur général des impôts contre Glencore Investment Pty Ltd [2020] FCAFC 187.

**Pour de nombreux pays en développement riches en ressources naturelles, la tarification interne des matières premières et des activités associées constitue un défi permanent.** Si les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* contiennent des informations sur la tarification des matières premières, en particulier en ce qui concerne les prix cotés, des difficultés subsistent dans le cas d'entreprises multinationales verticalement intégrées qui vendent des produits intermédiaires qui ne sont normalement pas négociés entre des parties non liées. En réponse à ce problème, dans le cadre du *Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables pour les analyses de prix de transfert*, la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales a rédigé un rapport complémentaire<sup>31</sup> qui contient des lignes directrices sur les mesures à prendre pour relever les défis associés à la tarification des minéraux. L'OCDE et son partenaire, le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF), poursuivront leurs travaux et publieront un manuel pratique qui s'attachera à recenser les indices de matières premières adaptés aux minéraux difficiles à valoriser, et approfondiront la question de l'application pratique des ajustements de prix (par exemple, en fonction des caractéristiques physiques d'un minéral, des conditions de livraison et d'autres facteurs économiquement significatifs).

**Des difficultés peuvent aussi survenir pour déterminer les prix dans le cadre de transactions portant sur des ressources naturelles lorsque l'acheteur et le vendeur liés exercent des activités qui diffèrent de celles généralement entreprises par des parties indépendantes sur le marché.** Par exemple, les EMN ont généralement recours à des « plateformes de commercialisation de produits de base » lorsque les activités que mène chaque partie diffèrent des accords habituellement conclus entre des parties indépendantes. Ces plateformes déclarent en général assumer des risques importants liés à l'achat, à la commercialisation et à la vente des produits, des allégations que de nombreux pays en développement ont du mal à vérifier et à contester. Bien que les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* aient été mis à jour dans le cadre des travaux sur l'Action 9 du Projet BEPS afin de mieux prendre en compte la question de la répartition des risques entre parties liées, leur mise en œuvre nécessite d'analyser un grand nombre de données, ce qui peut s'avérer particulièrement compliqué pour les pays en développement à faibles capacités. Il sera utile de fournir des orientations supplémentaires sur la manière dont le cadre d'analyse des risques et d'autres aspects concernant les règles relatives aux prix de transfert s'appliquent dans le contexte des plateformes de commercialisation de produits de base (Voir aussi la section 3.3 sur le renforcement des capacités et l'imposition efficiente et efficace des ressources naturelles).

**Dans le prolongement du manuel pratique publié par la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales concernant l'imposition des transferts indirects d'intérêts à l'étranger<sup>32</sup>, il conviendrait de poursuivre les travaux relatifs aux industries extractives.** Ces travaux s'intéresseraient plus en détail aux aspects réglementaires et administratifs liés aux transferts d'intérêts, comme les différentes méthodes d'évaluation des permis d'exploitation minière, la question des seuils administratifs pertinents et les exigences en matière d'information sectorielle.

**En plus de l'imposition des bénéfices tirés de la vente des matières naturelles, certains pays riches en ressources membres de l'OCDE incluent dans leurs conventions bilatérales de double imposition une définition de l'ES élargie aux entreprises qui exploitent ou extraient des ressources naturelles finies.** La définition élargie de l'ES s'applique généralement à la fourniture de services sur site, qui peut constituer une source importante de création de valeur sur leur territoire. De telles mesures pourraient aussi s'avérer utiles pour les pays en développement dotés de ressources

---

<sup>31</sup> Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert (2017) : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf>.

<sup>32</sup> Pour donner suite au rapport de 2014 présenté au Groupe de travail sur le développement. Voir <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/projet-boite-a-outils-fiscalite-des-transferts-indirects-d-actifs-a-l-etranger.pdf>

naturelles. Aucun consensus n'a pour l'heure été trouvé quant aux suites à donner à cette question ; des discussions sont en cours sur la possibilité de généraliser ce type d'approches.

### Recommandation 3

*Compte tenu de l'importance des ressources naturelles dans les efforts de mobilisation des ressources intérieures d'un grand nombre de pays en développement, le Secrétariat de l'OCDE, en concertation avec les partenaires concernés, y compris le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF), devraient élaborer des outils pratiques et des orientations sur :*

- *La tarification des minéraux afin d'aider les pays en développement à faire en sorte qu'ils soient en mesure d'accroître les recettes publiques provenant des ressources non renouvelables ;*
- *Les problématiques de prix de transfert et de répartition des bénéfices liées aux plateformes de commercialisation de produits de base qui posent, pour de nombreux pays en développement, des risques non négligeables en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices ; et*
- *L'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger dans le secteur des ressources naturelles. Ces orientations s'appuieraient sur le manuel pratique publié par la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, qui considère cette problématique comme étant particulièrement importante dans les secteurs des ressources naturelles.*

## 2.5. Mesures de simplification en matière de prix de transfert

**La généralisation du recours à des mesures de simplification ou de rationalisation concernant l'application des règles applicables en matière de prix de transfert profiterait aux pays à faible revenu, tout en garantissant l'application générale du principe de pleine concurrence.** Pour les pays à faibles capacités, le manque de données sur les comparables (locaux) contribue dans une large mesure aux difficultés d'application des règles relatives aux prix de transfert. En conséquence, le *Manuel pratique de résolution des difficultés d'accès à des données comparables*<sup>33</sup> publié par la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, recommande des mesures de simplification, comme l'utilisation de marges fixes ou d'autres approches normatives.

**Les pays en développement ont exprimé leur net appui en faveur de la mise au point d'approches simplifiées et rationalisées pour les activités courantes de commercialisation et de distribution, comme cela a été prévu par la solution fondée sur deux piliers (Montant B).** Il est essentiel que les pays en développement continuent de faire entendre leur voix dans le cadre de ces travaux, et que ceux-ci ne prennent pas de retard et tiennent compte de leurs priorités et de leurs contraintes de capacités (voir également la section 3.2).

<sup>33</sup> Le manuel a été publié pour donner suite au rapport de 2014 présenté au Groupe de travail sur le développement, et il est consultable à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf>.

# 3 Aider les pays en développement à mobiliser leurs ressources intérieures par l'assistance technique et le renforcement des capacités

## 3.1. Introduction

**Le renforcement des capacités constitue un élément crucial à l'appui de la mise en œuvre des normes fiscales internationales.** Les programmes en la matière devront faire l'objet d'investissements considérables pour aider les pays en développement à conclure l'accord à deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation (par exemple, dans le cadre de la négociation d'une convention multilatérale et de la finalisation d'un modèle de législation) ainsi qu'à en assurer la bonne mise en œuvre sur la base d'un calendrier ambitieux.

**Différents partenaires au développement participent à ces efforts de renforcement des capacités, souvent en partenariat étroit,** notamment les membres de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, d'organisations fiscales régionales et de programmes bilatéraux pilotés par l'administration. Ce chapitre présente les programmes qui s'inscrivent dans un cadre établi par le Secrétariat de l'OCDE afin d'accompagner les pays en développement dans la mise en œuvre des actions du projet BEPS et dans leur intégration au Cadre inclusif<sup>34</sup>. D'un programme multilatéral de sensibilisation et de formation établi il y a plus de trente ans, les activités de renforcement des capacités de l'OCDE en matière de fiscalité internationale sont devenues, par le biais de l'Initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF), un ensemble complet d'initiatives englobant des enseignements en ligne, des programmes nationaux sur mesure et des possibilités d'apprentissage pratique entre les pairs. Les pays peuvent ainsi associer différents programmes en fonction de leurs besoins spécifiques (voir l'Encadré 3.1 pour une vue d'ensemble des différents types de programmes de renforcement des capacités menés ou soutenus par le Secrétariat de l'OCDE et ses partenaires).

---

<sup>34</sup> Voir <https://www.tax-platform.org/medium-term-revenue-strategy>.



### Encadré 3.1. Programmes de renforcement des capacités menés par l'OCDE et ses partenaires

#### Programmes d'initiation au Cadre inclusif

- Les membres du Cadre inclusif dotés de faibles capacités peuvent demander un programme d'initiation dans le but d'appuyer leur intégration au Cadre et la mise en œuvre des actions du BEPS. Généralement, le lancement des programmes d'initiation est encadré par des réunions à haut niveau afin de garantir l'engagement politique et d'entériner les priorités du pays. S'ensuit l'élaboration d'un plan d'action, que le pays s'approprie, visant à faire l'inventaire des mesures nécessaires à la mise en œuvre des actions du BEPS correspondantes.
- 43 membres du Cadre inclusif bénéficient d'un programme d'initiation.

#### Programmes nationaux sur mesure sur les prix de transfert et le BEPS

- Les pays en développement (y compris les non-membres du Cadre inclusif) qui sont fermement résolus à mettre en œuvre les normes internationales sur les prix de transfert et/ou d'autres actions BEPS, et nécessitent un soutien intensif, peuvent demander un programme sur mesure. Étendus sur plusieurs années et adaptés aux besoins particuliers des pays, ces programmes peuvent porter sur la modification de la législation, la restructuration organisationnelle et la formation du personnel – ou les trois à la fois.
- Depuis 2012, 42 pays ont bénéficié d'un programme national sur mesure.
- Certains des programmes sont organisés en partenariat avec d'autres organisations, notamment l'ATAF et le Groupe de la Banque mondiale.

#### Programmes sur mesure approfondis pour les pays riches en ressources minérales

- Un nouveau programme, destiné aux pays riches en ressources minérales, qui vise à renforcer les capacités dans certains secteurs, en l'occurrence la fiscalité des ressources naturelles, est à l'essai depuis 2019.
- Cinq programmes pilotes sont en cours.
- Ces programmes sont organisés en partenariat avec l'IGF et l'ATAF.

#### Inspecteurs des impôts sans frontières

- Depuis 2015, l'Initiative Inspecteurs des impôts sans frontières apporte une assistance pratique qui permet, en travaillant sur des cas concrets, un renforcement des compétences en matière de vérification fiscale et d'autres aptitudes connexes.
- Des programmes IISF ont été menés à bien ou sont en cours dans 51 pays, et d'autres sont en préparation dans dix pays supplémentaires.
- Les programmes IISF et les programmes de soutien en matière de vérification qui y sont associés, organisés par l'OCDE, l'ATAF et le Groupe de la Banque mondiale, ont permis de générer plus de 1.4 milliard USD de recettes additionnelles. En outre, près de 3.9 milliards USD d'impôts supplémentaires ont été collectés.
- Cette initiative est un projet conjoint de l'OCDE et du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) ; IISF travaille en partenariat avec des organisations telles que l'ATAF, le *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT) et le Groupe de la Banque mondiale.
- Le modèle d'IISF est appelé, au-delà de la vérification des EMN, à s'étendre à de nouveaux domaines, notamment les enquêtes en matière de délinquance fiscale et l'utilisation efficace des renseignements reçus au titre de l'échange automatique.



### Formation sur la fiscalité du Programme des relations internationales (PRI)

- Le Programme des relations internationales dispense des formations portant sur les normes fiscales internationales depuis 1992. Jusque récemment, elles ne pouvaient être suivies que dans le cadre d'ateliers physiques, pour la plupart organisés par un certain nombre de centres fiscaux multilatéraux dans le monde entier. Ces dernières années, l'offre a été élargie pour inclure des formations en ligne, et des ateliers à distance ont été mis en place dans le contexte de la pandémie de COVID-19.
- Quelque 30 000 agents d'administrations fiscales ont ainsi participé à des formations du Programme en 2020.
- La Plateforme de partage des connaissances pour les administrations fiscales (KSP<sub>TA</sub>), un nouvel outil en ligne de partage du savoir et des compétences entre administrations fiscales, sert de point d'accès au Programme des relations internationales.

### Guides pratiques de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales

- L'une des principales activités de la Plateforme consiste à mettre au point, pour les pays en développement, des outils pertinents dans le domaine de l'imposition des EMN, notamment en lien avec les mesures issues des rapports BEPS<sup>35</sup>.
- Dans ce contexte, le G20 a donné pour mission aux Partenaires de la Plateforme (FMI, OCDE, ONU, GBM) d'élaborer une série de guides pratiques sur des problématiques liées à la fiscalité internationale, considérées comme hautement prioritaires pour les pays à faible revenu.
- Cinq guides ont été rédigés ; ils fournissent des orientations sur les incitations fiscales, les négociations de conventions fiscales, les transferts indirects opérés à l'étranger, le manque d'accès aux comparables en matière de prix de transfert et la documentation en matière de prix de transfert.
- Les guides pratiques ont été intégrés à d'autres programmes de renforcement des capacités, y compris le Programme des relations internationales.

**Il est établi qu'un soutien cohérent et coordonné apporté sur le moyen à long terme bénéficie considérablement aux pays en développement, notamment par un renforcement des règles et des capacités, ainsi qu'un accroissement des recettes fiscales.** Si le suivi et la mesure de l'impact des programmes de renforcement des capacités présentent un certain nombre de difficultés, notamment en raison du calendrier imposé, de plus en plus d'éléments montrent que ces initiatives produisent des résultats concrets et positifs. De manière très directe, les programmes IISF permettent ainsi d'assurer un suivi de leurs effets sur les recettes : associés aux programmes de soutien en matière de vérification organisés par l'OCDE en partenariat avec l'ATAF, l'IGF le Groupe de la Banque mondiale, ils ont permis de générer plus de 1.4 milliard USD de recettes additionnelles. En outre, près de 3.9 milliards USD d'impôts supplémentaires ont été collectés, ce qui donne une idée de l'échelle des recettes additionnelles qui pourront être générées prochainement. De manière plus générale, les effets cumulés d'activités de renforcement des capacités qui s'inscrivent dans la durée sont visibles dans un certain nombre de pays qui, en associant des réformes législatives et organisationnelles au renforcement des compétences, sont de plus en plus à même de faire appliquer efficacement les normes internationales. Le cas de la Zambie (voir l'Encadré 3.2), par exemple, démontre l'importance du long terme : des résultats positifs importants ont été obtenus grâce à un engagement systémique

<sup>35</sup> Voir la note de synthèse de la Plateforme : <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/104902-SECOND-REVISION-concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>.

sur une période de sept ans. Le cas de la Mongolie (voir l'Encadré 3.3), quant à lui, souligne l'ampleur des problèmes existants en matière de BEPS et les avantages potentiels d'activités efficaces de renforcement des capacités pour y remédier.

### Encadré 3.2. Zambie : victoire à la Cour suprême

La Zambie bénéficie d'un programme d'assistance technique à long terme (ATAF/OCDE/GBM) depuis 2013. Celui-ci a évolué au fil des années pour répondre aux différents problèmes qui se posent dans les circonstances particulières de la Zambie, avec notamment l'ajout d'un programme IISF, d'un programme approfondi ATAF/IGF/OCDE axé sur le secteur minier, et d'un programme du Forum mondial portant sur la transparence et l'échange de renseignements.

Au cours de cette période, la Zambie a entrepris des réformes de sa législation et de sa réglementation ainsi qu'une réorganisation de son administration fiscale (ZRA) afin de permettre une imposition plus effective des EMN actives dans le pays. Les principales réalisations sont notamment les suivantes :

- Mise sur pied d'une unité des prix de transfert en mars 2016
- Réforme d'envergure de la fiscalité internationale en 2018-2019 afin de renforcer les pouvoirs dont dispose l'administration fiscale pour réprimer les cas de non-respect de la législation et accroître la sécurité juridique en matière fiscale :
  - Nouvelle réglementation sur les prix de transfert (et sur la documentation des PT) (Actions 8-10 du BEPS) ;
  - Nouvelle législation sur la limitation des intérêts (Action 4 du BEPS) ;
  - Nouvelle note pratique sur les prix de transfert ;
  - Révision de la législation sur les prix de transfert portant sur la tarification du cuivre et d'autres métaux ;
  - Nouveau manuel sur la conduite de vérifications des prix de transfert destiné aux agents de la ZRA<sup>36</sup>.

Au total, 111 millions USD de recettes fiscales supplémentaires ont été perçues depuis 2015. Ce nombre comprend les 13 millions USD découlant de la victoire à la Cour suprême, en mai 2020, de la ZRA dans une affaire qui l'opposait à Mopani Copper Mining plc (MCM). L'affaire Mopani concernait les prix appliqués par MCM pour le cuivre vendu à son entreprise actionnaire établie en Suisse. Renforcer la capacité de la ZRA à poursuivre la procédure engagée contre Mopani était une priorité absolue pour l'ATAF/IGF/OCDE, cette action constituant l'une des premières grandes affaires relevant des prix de transfert qu'a connues la Zambie. Forte des conseils et de la formation reçus au cours du programme d'assistance technique, la ZRA a bâti son argumentaire pour faire valoir que Mopani avait vendu son cuivre à son actionnaire à un prix sous-évalué.

Cette victoire à la Cour suprême illustre les répercussions que les activités ciblées sur les prix de transfert peuvent avoir dans les pays en développement, même lorsque les ressources de l'administration fiscale sont restreintes.

Source : OCDE (2021), *Le renforcement des capacités pour empêcher les pratiques de transfert des bénéfices par les grandes entreprises en Zambie*, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/le-renforcement-des-capacites-pour-empêcher-les-pratiques-de-transfert-des-benefices-par-les-grandes-entreprises-en-zambie.pdf>.

<sup>36</sup> La note pratique sur les prix de transfert et le manuel sur la conduite de vérifications ont été élaborés sur la base des approches suggérées publiées par l'ATAF.

**Un certain nombre d'intervenants tiers reconnaissent l'intérêt des programmes de renforcement des capacités de l'OCDE.** Par exemple :

- Selon une évaluation indépendante, effectuée en 2019, des programmes de l'OCDE en matière de formation fiscale, 94 % des participants étaient satisfaits de la manifestation et ils étaient 84 % à estimer que la formation aurait des conséquences importantes au sein de leur administration fiscale.
- Au Royaume-Uni, la Commission indépendante sur l'impact de l'aide a souligné les résultats positifs des activités de renforcement des capacités de l'OCDE (tout en insistant sur la nécessité d'assurer leur pérennité).
- En 2019, l'ATAF a décerné à l'OCDE un « prix de partenaire de confiance » en reconnaissance des retombées de l'aide et de l'expertise apportées par l'Organisation dans le cadre des activités de renforcement des capacités de l'ATAF et des administrations fiscales africaines.
- Au Royaume-Uni, le ministère des Affaires étrangères, du Commonwealth et du Développement (l'ancien ministère du Développement international) a toujours attribué la note « A » à l'assistance technique en matière fiscale apportée par l'OCDE.

**Encadré 3.3. L'administration fiscale de Mongolie émet son premier avis de redressement d'impôt portant sur les prix de transfert pour un montant de 228 millions USD**

Depuis 2019, l'OCDE, IISF et l'IGF s'emploient, aux côtés de l'administration fiscale de Mongolie, à accroître les recettes fiscales provenant des industries extractives, qui, en 2019, ont généré plus de 80 % des exportations de la Mongolie et 24 % de ses recettes budgétaires. Grâce aux initiatives de renforcement des capacités en matière de vérification fiscale dans le secteur minier, l'administration fiscale de Mongolie a émis son premier redressement d'impôt portant sur les prix de transfert fin 2020, pour un montant d'environ 228 millions USD, et a rejeté une demande de report en avant de pertes de 1.5 milliard USD. L'entité mère du contribuable concerné a notifié cet avis de redressement le 23 décembre 2020 et, bien que cette décision ait été contestée, elle marque une avancée notable et un pas en avant pour l'administration fiscale de Mongolie dans la mise en œuvre de sa stratégie de lutte contre les pratiques de BEPS dans le secteur minier. Cet avis de redressement est l'aboutissement des efforts déployés par l'administration fiscale et le ministère des Finances de Mongolie pour aligner les règles et pratiques fiscales du pays sur les meilleures pratiques internationales. La Mongolie, qui a rejoint le Projet BEPS de l'OCDE et le Forum mondial, met avec succès en application les mesures BEPS en adoptant un certain nombre de dispositions relatives à la fiscalité internationale.

Source : En partenariat avec des organisations internationales, l'administration fiscale de Mongolie émet son premier avis de redressement d'impôt portant sur les prix de transfert pour un montant de 228 millions USD, 2021 : <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>

**Pour être efficaces, les activités de renforcement des capacités nécessitent l'intervention d'un large éventail de partenaires, en particulier les membres du G20.** L'ampleur et la portée des ressources et de l'expertise nécessaires pour assurer des activités efficaces de renforcement des capacités vont au-delà de ce que peut offrir un seul pays ou une seule institution. Nombre de programmes de renforcement des capacités sont des partenariats réunissant divers acteurs, notamment des États, des organisations fiscales régionales et des organisations internationales. Grâce

à leurs ressources à la fois politiques, économiques et techniques, les membres du G20 sont des partenaires particulièrement précieux pour les pays en développement. Ils se sont d'ailleurs fortement engagés dans un certain nombre d'activités de renforcement des capacités de l'OCDE dans le domaine de la fiscalité internationale, comme le montre le Graphique 3.1 ci-dessous.

**Graphique 3.1. Contributions du G20 aux activités de renforcement des capacités de l'OCDE en matière de fiscalité internationale**

<b>Contributions du G20 aux activités de renforcement des capacités de l'OCDE en matière de fiscalité internationale</b>	
<b>Argentine</b>	Détache des experts auprès du PRI ; héberge une Académie pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale
<b>Australie</b>	Détache des experts auprès du PRI et participe à son financement ; est associée aux programmes de jumelage de l'OCDE visant à appuyer la mise en œuvre des mesures BEPS en Papouasie-Nouvelle-Guinée. Participe au financement des activités de renforcement des capacités en matière d'échange de renseignements.
<b>Brésil</b>	Organise les manifestations du PRI destinées aux agents du Brésil et d'autres pays de la région.
<b>Canada</b>	A créé la KSP <sub>TA</sub> et assure l'évaluation indépendante annuelle du PRI ; détache des experts au sein du PRI et d'IISF ; apporte une aide à la Jamaïque par le biais d'un programme de jumelage de l'OCDE. Copréside le Réseau sur le renforcement des capacités du Forum sur l'administration fiscale (FTA). Le Commissaire de l'Agence du revenu du Canada est membre du Comité directeur d'IISF.
<b>Chine</b>	Organise six manifestations du PRI par an au sein de son Centre fiscal multilatéral de Yangzhou. Copréside le Réseau pour le renforcement des capacités du FTA.
<b>France</b>	Détache des experts auprès du PRI et de neuf programmes IISF ; participe au financement des activités de renforcement des capacités en matière d'échange de renseignements.
<b>Allemagne</b>	Détache des experts auprès du PRI et d'un programme IISF ; participe au financement des activités de renforcement des capacités en matière de BEPS et de l'Académie africaine pour les enquêtes concernant la fraude fiscale.
<b>Inde</b>	Organise deux manifestations du PRI par an ; détache des experts auprès du PRI et de cinq programmes IISF.
<b>Indonésie</b>	Organise trois manifestations du PRI par an ; détache des experts auprès du PRI ; est officiellement administration partenaire d'IISF.
<b>Italie</b>	Détache des experts auprès du PRI et participe à son financement ; détache des experts auprès de trois programmes IISF ; héberge une Académie pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale.
<b>Japon</b>	Détache des experts auprès du PRI et participe à son financement ; organise des manifestations du PRI et héberge une Académie pour les enquêtes en matière de délinquance fiscale ; participe au financement de tous les programmes de renforcement des capacités de l'OCDE en matière fiscale.
<b>République de Corée</b>	Organise six manifestations du PRI par an au sein de son Centre fiscal multilatéral ; accorde des financements à des pays de la région afin qu'ils participent au PRI.
<b>Mexique</b>	Organise trois manifestations du PRI par an au sein de son Centre fiscal multilatéral de Mexico ; détache des experts auprès du PRI et de trois programmes IISF.
<b>Russie</b>	Détache des experts auprès de manifestations régionales de renforcement des capacités en matière de BEPS.
<b>Arabie saoudite</b>	A organisé des manifestations consacrées à la fiscalité et au développement, notamment, en 2020, le symposium ministériel du G20 sur la fiscalité internationale ainsi que, en 2019, la conférence sur la zakat et la fiscalité organisée par l'Autorité générale de la zakat et de l'impôt.
<b>Afrique du Sud</b>	Organise deux manifestations du PRI par an ; détache des experts auprès du PRI et de trois programmes IISF.
<b>Turquie</b>	Organise six manifestations du PRI par an au sein de son Centre fiscal multilatéral d'Ankara ; détache des experts auprès du PRI.
<b>Royaume-Uni</b>	Détache des experts auprès du PRI et de sept programmes IISF et participe à leur financement ; participe au financement de tous les programmes de renforcement des capacités de l'OCDE.
<b>États-Unis</b>	Détachent des experts auprès du PRI et de deux programmes IISF.
<b>Union européenne</b>	Participe au financement des activités de renforcement des capacités en matière d'échange de renseignements, des Statistiques des recettes publiques en Afrique et de programmes nationaux ou régionaux portant sur la fiscalité internationale en Tunisie, en Égypte et au sein de la CEDEAO.

### 3.2. Assistance technique et aide au renforcement des capacités visant à la mise en œuvre de l'accord à deux piliers sur la numérisation

**Au cours des années à venir, la demande de renforcement des capacités sera amenée à s'accroître du fait de l'accord à deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la transformation numérique.** Bien que la plupart des pays en développement membres du Cadre inclusif aient approuvé le récent accord à deux piliers, nombre d'observateurs ont souligné que le caractère inédit et la complexité des réformes entraîneront un besoin accru d'assistance technique et de renforcement des capacités pour que les mesures puissent être mises en œuvre efficacement et en temps utile. En outre, bien qu'ils aient adhéré à l'accord, de nombreux pays en développement ont exprimé des préoccupations concernant certains de ses aspects, notamment ceux relatifs au renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale, aux effets sur les régimes d'incitations fiscales et à la nécessité de supprimer les taxes sur les services numériques. Étant donné que l'accord à deux piliers coexistera avec les règles fiscales internationales actuelles, telles que celles régissant les prix de transfert, les nouveaux besoins en matière de renforcement des capacités viendront s'ajouter à la demande existante portant sur la mise en œuvre des règles relatives aux prix de transfert et sur les autres actions initiales du BEPS.

**Les partenaires au développement, y compris les membres du G20, peuvent soutenir un nouveau grand programme de renforcement des capacités piloté par le Cadre inclusif afin d'assurer une mise en œuvre efficace et rapide de l'accord à deux piliers à l'échelle mondiale, et de préserver l'unité de la coalition du Cadre inclusif.** En effet, ne pas satisfaire les besoins en matière de renforcement des capacités reviendrait à retarder la mise en œuvre des nouvelles normes à l'échelle mondiale et à risquer de compromettre l'engagement des pays en développement dotés de faibles capacités à l'égard de la mise en œuvre de ces règles et, plus généralement, à l'égard du Cadre inclusif. Pour y parvenir, des moyens supplémentaires importants seront nécessaires, tant sous la forme de ressources financières que de mise à disposition d'expertise. À l'instar de ce qui s'est fait pour la mise en œuvre des actions BEPS en 2015, il sera essentiel de veiller à ce que ce renforcement des capacités soit supervisé par le Cadre inclusif afin de pouvoir bénéficier de l'expertise de ce dernier et de faciliter les retours d'informations entre les pays en développement et les autres membres du Cadre. L'Encadré 3.4 ci-dessous illustre certaines des aides nécessaires. Comme pour les programmes de renforcement des capacités existants, cette nouvelle initiative bénéficiera également de l'expertise et de l'assistance d'autres intervenants, et il sera nécessaire de nouer de nombreux partenariats.

**La mise en œuvre du Montant B, largement plébiscitée par de nombreux pays en développement, peut contribuer à réduire le besoin de renforcement des capacités dans certains domaines et doit donc être considérée comme une priorité.** Le Montant B du Pilier 1 vise à limiter la complexité des prix de transfert pour certaines activités de commercialisation et de distribution qui, bien que courantes, sont à l'origine d'un nombre disproportionné de litiges. Ainsi, la mise en place effective du Montant B peut aider à réduire le nombre de demandes adressées aux administrations fiscales et leurs besoins en matière de renforcement des capacités pour ce qui est de cet aspect des prix de transfert. Compte tenu des efforts accrus demandés aux pays en développement pour la mise en œuvre d'autres aspects de l'accord, il est essentiel de veiller à ce que la simplification apportée par le Montant B puisse avoir lieu le plus rapidement possible.

### Encadré 3.4. Exemples d'aides à apporter aux pays en développement sur la base de l'accord à deux piliers

#### *Pilier 1*

- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à chaque étape du processus de mise en œuvre s'agissant de l'adoption de lois nationales ou d'autres instruments de droit public international, notamment :
  - accompagner l'élaboration de lois nationales ;
  - accompagner les négociations relatives à une convention multilatérale ou à des conventions bilatérales (en fonction de la nature de l'accord final) ;
  - appuyer les procédures relatives à la signature et à la ratification de ces conventions.
- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à administrer le Montant A et à analyser les déclarations fiscales correspondantes (par exemple, règles de détermination de la source du chiffre d'affaires, rapprochements entre données comptables et fiscales, segmentation), notamment par la participation effective au système d'administration centralisée.
- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à participer de manière effective au processus du comité chargé de la sécurité juridique en matière fiscale pour le Montant A ainsi qu'à d'autres processus de sécurité juridique en matière fiscale le cas échéant.
- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à comprendre le nouvel environnement fiscal international du Pilier 1 et ses incidences sur d'autres dimensions de l'élaboration des politiques fiscales nationales.
- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à participer activement à l'élaboration et à la mise en œuvre du Montant B.

#### *Pilier 2*

- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à mettre en œuvre la règle de l'assujettissement à l'impôt (RAI), notamment par la participation à un instrument multilatéral (en fonction de la nature de l'accord final).
- Accompagner les pays en développement membres du Cadre inclusif dans la mise en œuvre des règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE), à savoir la règle d'inclusion du revenu et celle relative aux paiements insuffisamment imposés, notamment en ce qu'elles se rapportent à des réformes de la législation ou de la réglementation.
- Soutenir les pays en développement membres du Cadre inclusif qui souhaitent participer à tout processus multilatéral visant à faciliter la coordination des règles GloBE/RAI. Il peut notamment s'agir de recenser les pays appliquant les règles GloBE considérés comme des exemples de pratiques exemplaires.
- Aider les administrations fiscales des pays en développement à mettre en place les processus de conformité nécessaires pour faciliter l'administration et le respect des règles RAI et GloBE, ainsi qu'à renforcer les capacités de leur administration pour en assurer l'application.
- Aider les administrations fiscales des pays en développement à appliquer efficacement les règles GloBE, notamment par l'élaboration d'orientations supplémentaires, l'assistance technique et le renforcement des capacités.



- Aider les pays en développement membres du Cadre inclusif à comprendre le nouvel environnement fiscal international du Pilier 2 et ses incidences sur d'autres dimensions de l'élaboration des politiques fiscales nationales.

#### *Le Pilier 2 et ses liens avec les régimes d'incitations fiscales*

Un nombre important de pays en développement voient dans les incitations fiscales un outil important pour encourager l'investissement direct étranger. Une exception fondée sur des critères de substance a été intégrée au Pilier 2 en conséquence. Les pays en développement peuvent avoir besoin d'aide pour adapter les régimes d'incitation existants. En particulier, des problèmes juridiques et pratiques spécifiques peuvent se poser en ce qui concerne les incitations accordées au travers de contrats individuels (notamment lorsqu'elles sont garanties durant une période précise) ou découlant d'interactions entre les mesures du Pilier 2 ou les modifications apportées aux incitations fiscales et les traités bilatéraux d'investissement. Plus généralement, une compréhension structurée des modalités d'application des régimes d'incitations fiscales de par le monde et de leurs interactions avec le Pilier 2 sera nécessaire pour accompagner les pays dans la phase de mise en œuvre.

#### **Recommandation 4**

***Les partenaires au développement, y compris les membres du G20, devraient se donner comme priorité de soutenir le lancement d'une grande initiative du Cadre inclusif début 2022, destinée à accompagner le renforcement des capacités et à apporter une assistance technique pour que les pays en développement puissent adopter et mettre en œuvre les mesures se rapportant au Pilier 1 et au Pilier 2 en temps voulu et dans de bonnes conditions.***

### **3.3. Renforcer les efforts déployés en matière d'assistance technique et de renforcement des capacités**

**Il est à l'évidence nécessaire d'intensifier les activités de renforcement des capacités, en plus du soutien, y compris sectoriel, à l'accord à deux piliers.** Les retours d'information des pays en développement font apparaître une importante demande non satisfaite concernant le renforcement des capacités en matière de fiscalité internationale. Les consultations régionales ont permis de constater que les conventions fiscales, la prévention des différends et l'administration de l'impôt constituent les domaines d'action prioritaires pour le renforcement de l'assistance<sup>37</sup>. On observe par ailleurs une demande de soutien plus ciblé pour l'imposition effective de secteurs spécifiques. Si les ressources naturelles constituent une priorité évidente dans les pays riches en ressources (voir la section 3.5), il est également nécessaire de soutenir d'autres secteurs hautement spécialisés tels que les services financiers et les télécommunications (voir l'Encadré 3.5).

<sup>37</sup> Voir les réponses à la question 6 à l'Annexe C.

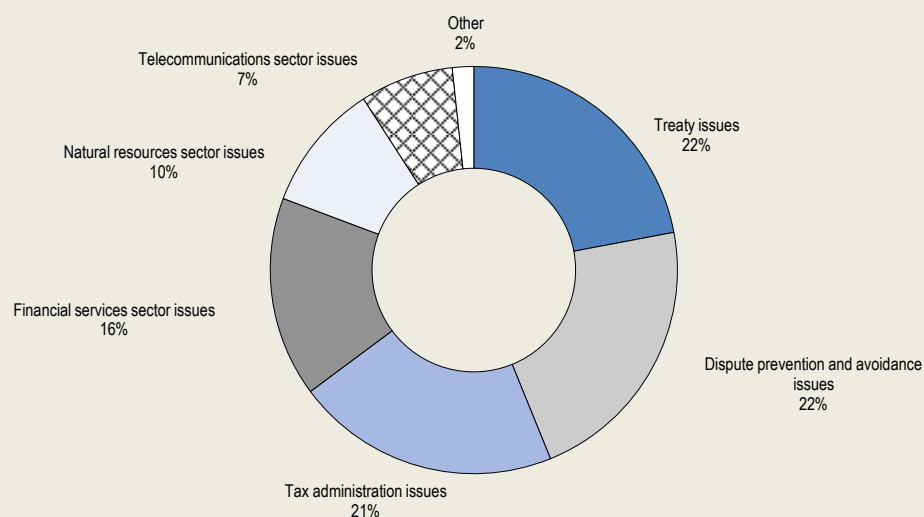
### Encadré 3.5. Domaines d'action prioritaires pour l'assistance au renforcement des capacités

Les réponses aux questions posées lors de la série de consultations régionales et les résultats des groupes de discussion qui ont eu lieu dans ce cadre indiquent, dans toutes les régions, que les programmes de soutien pratique font l'objet d'une forte demande dans les domaines suivants :

- conventions fiscales ;
- prévention des différends (y compris par le recours à la PA) ; et
- administration de l'impôt.

Une fois agrégées les réponses aux questions posées lors de l'ensemble des réunions, chacun de ces trois domaines rassemble environ 20 % des réponses. Le nombre important de réponses concernant la prévention des litiges démontre l'importance de cette question pour le sous-ensemble de pays qui ont mis en place d'importants programmes internationaux de conformité.

#### Question posée : Quels sont les domaines sur lesquels le soutien pratique devrait porter en priorité ?



En ce qui concerne les programmes de soutien axés sur des secteurs spécifiques, les résultats des réunions montrent des différences régionales plus marquées. Par exemple, une région a désigné les questions liées au secteur des services financiers comme la plus haute priorité en ce qui concerne l'aide au renforcement des capacités, tandis qu'une autre région a privilégié les questions liées au secteur des ressources naturelles, dont les plateformes d'échange de produits de base, ainsi que celles liées au secteur des télécommunications. L'accent particulier mis sur la fiscalité des ressources naturelles dans ce rapport témoigne du caractère décisif de ce secteur pour les pays en développement riches en ressources.

Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

**Le soutien pratique entre pairs est très apprécié et devrait continuer à être élargi.** Le modèle IISF de soutien pratique par les pairs est très efficace et la demande ne cesse d'augmenter, y compris pour l'assistance d'experts sectoriels. La disponibilité des experts constitue le principal frein à l'élargissement de l'Initiative IISF. Il convient donc de redoubler d'efforts pour encourager les



administrations disposant d'experts compétents, en particulier lorsqu'ils maîtrisent les langues concernées, à participer au programme. En outre, les réponses aux questions posées lors des consultations régionales indiquent que de nombreux pays en développement considèrent que la coopération et la coordination régionales assurées par les pairs sont extrêmement efficaces tant pour renforcer les capacités techniques que pour favoriser le dialogue avec les responsables publics. La plupart des programmes de renforcement des capacités existants sont menés en partenariat ou en coordination avec des partenaires régionaux, ce qui doit continuer à être encouragé.

**La demande de renforcement des capacités s'étend à tous les niveaux de l'administration, ce qui appelle des approches intégrées couvrant les aspects techniques, administratifs et politiques.** Les réformes fiscales ne sont pas un processus isolé : elles nécessitent un large éventail de compétences et de capacités à tous les niveaux de l'administration, des compétences techniques d'analyse et de conception des politiques, en passant par la traduction de ces dernières en mesures législatives susceptibles d'être adoptées par les responsables politiques (ce qui nécessite souvent des supports de communication efficaces pour garantir que le projet bénéficie de la priorité qui convient et puisse résister à des pressions concurrentes), jusqu'à une administration efficace pour la mise en œuvre. Toute faiblesse, quelle que soit l'étape concernée, peut retarder ou affaiblir les réformes. Par conséquent, les efforts déployés en matière de renforcement des capacités doivent dépasser l'accent mis actuellement sur l'administration fiscale pour englober une collaboration étroite avec les décideurs chargés des réformes législatives et réglementaires. Pour ce faire, il peut être nécessaire d'établir de nouveaux partenariats.

**La réforme de la fiscalité internationale, l'une des nombreuses priorités des pays en matière de rénovation, peut gagner à être intégrée dans des plans plus larges de refonte du système fiscal.** Une démarche reposant sur une stratégie à moyen terme de mobilisation des recettes, telle que celle définie par la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, est un cadre que les pays peuvent adopter pour étayer une vaste réforme du système fiscal sur une période de quatre à six ans. En effet, les stratégies de ce type associent l'engagement politique à des objectifs de réforme liés aux recettes, et encouragent les partenaires au développement à aligner leurs aides sur la stratégie concernée<sup>38</sup>.

### ***Tirer profit des technologies pour renforcer les capacités des administrations fiscales***

**Outre ce qui est évoqué ci-dessus, certaines solutions technologiques peuvent être exploitées pour améliorer l'efficacité et l'efficience des administrations fiscales en matière de fiscalité internationale.** La numérisation et l'automatisation des processus, par exemple, sont devenues des pratiques exemplaires dans de nombreux domaines de l'administration de l'impôt, de l'analyse de données à l'évaluation des risques en passant par le recours aux technologies pour faire respecter la législation. Déployée efficacement, la numérisation pourrait jouer un rôle essentiel pour permettre aux pays de tirer le meilleur parti des normes internationales établies par le Cadre inclusif et relatives à l'échange de renseignements. L'administration en ligne, par exemple, permet de renforcer la sécurité et de contribuer à accélérer le processus de mise en conformité avec les normes de confidentialité dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, ce qui, à son tour, peut ouvrir la voie à la réception des déclarations pays par pays ainsi que d'autres informations, afin de lutter contre l'optimisation et la fraude fiscales. Étant donné que de nombreux pays, en particulier les 53 membres du FTA, ont réalisé des avancées significatives dans la numérisation de leur administration fiscale, les bonnes pratiques dont on peut s'inspirer pour mettre en place de nouvelles initiatives de renforcement des capacités sont légion. Il est donc essentiel de mettre à profit l'expérience et l'expertise acquises par les administrations fiscales au sein du FTA, et d'encourager cette démarche, notamment au travers des activités du Réseau pour le renforcement des capacités du FTA. Toutefois, la question de la

<sup>38</sup> Voir <https://www.tax-platform.org/medium-term-revenue-strategy>.

numérisation des administrations fiscales ne se limite pas aux aspects ayant trait à la fiscalité internationale : il convient souvent de l'envisager dans le cadre d'un processus de réforme systémique ; ce point est approfondi au chapitre 5.

### ***Des cadres fiscaux efficaces et efficaces pour les ressources naturelles***

**Compte tenu de l'importance des ressources naturelles pour de nombreux pays en développement, il est justifié d'élargir les programmes approfondis aux pays en développement riches en ressources minérales.** Ces programmes globaux, pilotés par le Secrétariat de l'OCDE, l'IGF et les partenaires au développement régionaux, viendront compléter les autres orientations présentées à la section 2.4 en vue de soutenir les efforts de mobilisation des ressources intérieures. Par ailleurs, l'accent mis sur les cadres fiscaux pour les ressources minérales est en phase avec le programme d'énergie propre, qui entraînera une demande importante de minéraux essentiels tels que le cuivre, le nickel, le silicium, le zinc, le manganèse, le lithium et des terres rares<sup>39</sup>, tout en entraînant des risques de baisse de la demande et de dévalorisation d'actifs dans les secteurs des combustibles fossiles, notamment le pétrole et le gaz. Dans le secteur de l'exploitation des ressources naturelles en particulier, l'interdépendance des questions liées à l'action publique et à la gouvernance impose de veiller à ce que le soutien au renforcement des capacités soit envisagé à l'échelle de l'ensemble de l'administration (voir également l'Encadré 2.2).

### ***Recommandation 5***

***Les partenaires au développement et les intervenants des programmes d'assistance, y compris les membres du G20, devraient apporter une expertise et un financement à travers :***

- ***l'intensification et la poursuite des initiatives actuelles d'assistance technique et de renforcement des capacités sur mesure, dont il a été démontré qu'elles apportent des avantages significatifs à moyen et long terme, et l'élargissement des travaux visant à soutenir le renforcement des capacités en ce qui concerne les questions liées aux conventions fiscales pour y inclure la prévention et le règlement des différends fiscaux par un recours effectif à la procédure amiable (PA) lorsque le processus de consultation en fait apparaître le besoin ;***
- ***la poursuite du renforcement de l'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) et d'initiatives similaires faisant appel aux pairs et ayant trait au respect de la législation fiscale, en mettant l'accent sur les secteurs et les questions stratégiques, notamment les ressources naturelles, les services financiers et les télécommunications, ainsi que sur des questions telles que l'amélioration de l'administration fiscale ;***
- ***l'élargissement des programmes approfondis de renforcement des capacités menés par le Secrétariat de l'OCDE avec le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et***

---

<sup>39</sup> AIE (2021), The Role of Critical Minerals in Clean Energy Transitions, IEA, Paris <https://www.iea.org/reports/the-role-of-critical-minerals-in-clean-energy-transitions>.

*le développement durable (IGF), ainsi que d'autres partenaires, pour aider les pays en développement à tirer profit de leurs ressources minérales.*

### **Recommandation 6**

*Toutes les parties prenantes du Cadre inclusif devraient encourager et soutenir le renforcement de la sensibilisation et de l'adhésion politiques à la nécessité de mener des réformes législatives et administratives, notamment en agissant auprès des parlements et des autres décideurs au plus haut niveau.*

**L'incitation au respect spontané des obligations fiscales et l'accroissement du civisme fiscal constituent des éléments essentiels de la mise en place d'un système fiscal international efficace, et nécessitent un dialogue constructif avec les entreprises parties prenantes.** Tous les systèmes fiscaux reposent sur des niveaux élevés de respect spontané des obligations fiscales. Cet aspect est d'autant plus important pour les administrations aux capacités limitées, puisqu'il permet de concentrer les rares ressources disponibles sur les risques les plus lourds et les auteurs des violations les plus graves. L'accroissement du respect spontané des obligations fiscales est une entreprise ambitieuse qui ne peut être menée à bien par les administrations fiscales seules : les contribuables aussi doivent y prendre leur part, d'une part en travaillant sur eux-mêmes afin de parvenir à des niveaux élevés de respect des obligations et de civisme fiscal, d'autre part en collaborant avec les administrations fiscales pour améliorer la conception des procédures. Dans le cadre de ses recherches continues, l'OCDE s'est intéressée à l'image que les gros contribuables et les administrations fiscales ont les uns des autres ; elle a recensé un certain nombre de difficultés, en particulier sur le plan de la confiance et de la communication. La marge de progression est importante dans ce domaine, notamment en renforçant le respect, par les entreprises, de principes volontaires en matière fiscale, et en s'intéressant au potentiel du respect des obligations fiscales fondé sur la coopération dans les contextes où les ressources sont limitées.

# 4 Inclusivité et gouvernance du Cadre inclusif

## 4.1. Introduction

**La mise en place du Cadre inclusif, en 2016, en vertu d'un mandat du G20<sup>40</sup>, a entraîné un accroissement considérable de l'inclusivité de l'architecture fiscale internationale.** Comme indiqué au chapitre 1, les pays en développement représentent désormais environ un tiers des membres du Cadre inclusif<sup>41</sup>. Cette évolution a conduit à une transformation significative de l'élaboration des politiques fiscales internationales, les décisions n'étant plus prises par les seuls membres de l'OCDE, mais par un organe véritablement inclusif comprenant des pays de toutes les régions et de tous les niveaux de développement. Toutefois, la participation effective et la pleine intégration des pays à faibles capacités à cette nouvelle architecture demeurent problématiques malgré le soutien de nombreux partenaires au développement.

**Le récent accord à deux piliers démontre que la nouvelle architecture fiscale internationale peut convenir aux pays en développement, mais, dans la pratique, certains d'entre eux ont du mal à y participer de manière effective.** Les pays à faibles capacités ont, par exemple, du mal à suivre le rythme des multiples axes de travail techniques, en particulier lorsqu'ils ne disposent que de quelques techniciens chargés de traiter l'ensemble des aspects liés à la fiscalité internationale. Ils peuvent aussi éprouver des difficultés à analyser l'impact de différentes propositions sur leur économie ou leurs recettes fiscales. Enfin, il se peut qu'ils n'aient pas accumulé, dans la durée, les connaissances institutionnelles et les capacités de négociation nécessaires dans le cadre de discussions multilatérales complexes. En outre, seul un nombre limité de pays en développement participent régulièrement aux réunions techniques en raison des frais de déplacement qu'elles engendrent (lorsqu'elles se tiennent en personne), ainsi que de conflits de priorités<sup>42</sup>. Pour certains d'entre eux, à toutes ces difficultés vient

---

<sup>40</sup> Voir le communiqué de la réunion des ministres des Finances et gouverneurs de banques centrales des pays du G20 qui s'est tenue à Cairns le 21 septembre 2014.

<sup>41</sup> Pour plus d'informations sur le Cadre inclusif, ses travaux et sa gouvernance, ainsi que sur les modalités de décision et d'association des parties prenantes concernées, on consultera le site web de l'OCDE consacré au BEPS et les questions fréquemment posées disponibles à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/beps/faq/>. La liste des membres du Cadre inclusif figure à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

<sup>42</sup> Voir Christensen, RC, Hearson, M and Randriamanalina, T (2020), *op cit*. Cet article relève qu'« en 2019, seuls 5.4 % des participants aux groupes de travail représentaient des pays à faible revenu. Il en va de même pour les bureaux des groupes de travail, auxquels les pays à faible revenu ne participent pratiquement pas [...] Dans l'ensemble, les pays non membres de l'OCDE représentent moins de 25 % des participants aux groupes de travail, alors qu'ils constituent près de 75 % des membres du CI » (page 12).

encore s'ajouter le fait que les discussions, d'un niveau technique très élevé, se déroulent dans une langue étrangère<sup>43</sup>.

Du fait de la représentation et de la participation limitées des pays à faibles capacités, ainsi que des rares occasions qui leur sont données de collaborer entre eux pour formuler des positions communes, les pays en développement exercent, dans l'ensemble, une influence moindre sur la définition du programme du Cadre inclusif, l'établissement des priorités et la présentation de propositions, se limitant souvent à réagir aux positions des autres pays. La situation commence toutefois à évoluer dans une certaine mesure, notamment dans le cadre du récent accord à deux piliers, les pays en développement se familiarisant avec les processus du Cadre inclusif.

**Ce chapitre présente un certain nombre de propositions concrètes visant à aider les pays à faible revenu à tirer parti des progrès accomplis récemment, à continuer de lever les obstacles existants et à participer au Cadre inclusif de manière effective.** Elles portent notamment sur l'amélioration des cadres structurels et des mécanismes de gouvernance existants, ainsi que sur des mesures pratiques complémentaires visant à aider les pays à faibles capacités à participer réellement aux grandes réunions.

## 4.2. Mécanismes et structure de gouvernance

**Pour faire justice à la diversité des membres du Cadre inclusif, parmi lesquels se trouvent différents types d'économies non membres de l'OCDE, la présidence pourrait évoluer vers une structure bicéphale dans laquelle l'un des deux présidents serait issu d'une économie non membre de l'OCDE ou du G20.** Il est ressorti des consultations régionales ayant porté sur les moyens pratiques de renforcer l'inclusivité du Cadre inclusif un large soutien à une représentation accrue des pays en développement au sein de ses instances dirigeantes et de ses organes subsidiaires<sup>44</sup>. La mise en place d'une coprésidence pourrait aussi être envisagée pour les groupes de travail et d'autres groupes subsidiaires. Par ailleurs, il pourrait être envisagé de revoir la composition des bureaux ou des groupes de pilotage des organes subsidiaires afin de s'assurer qu'ils comprennent plus systématiquement des représentants issus de différentes économies non membres de l'OCDE, y compris de pays à faibles capacités.

**Le rôle du Groupe consultatif pour la coopération avec les économies partenaires (le Groupe consultatif) pourrait être repensé afin de constituer une plateforme efficace permettant aux responsables des pays en développement d'échanger des points de vue, de formuler des positions et de contribuer aux travaux du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE dans son format du Cadre inclusif.** Si le Groupe consultatif<sup>45</sup> s'est jusqu'à présent concentré sur le renforcement des capacités, il pourrait jouer un rôle dans l'amplification de la participation des pays en développement aux travaux du Cadre inclusif, en contribuant à faire en sorte que leurs points de vue soient pris en compte dans l'ordre du jour et dans les priorités du Cadre inclusif ainsi que dans l'élaboration des normes et des orientations. Avec la nomination d'une coprésidente issue d'un pays

<sup>43</sup> Idem. L'article souligne que l'« *obstacle important que constituent les connaissances techniques* » et « *la vitesse de l'élaboration des politiques* » sont des préoccupations de premier plan auxquelles s'ajoute, dans de nombreux cas, « *l'obligation de travailler dans une langue étrangère* » (page 14).

<sup>44</sup> Voir les réponses à la question 7 à l'Annexe C.

<sup>45</sup> Pour plus d'informations sur le Groupe consultatif pour la coopération avec les économies partenaires, se reporter au site web de l'OCDE à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/groupe-consultatif-pour-la-cooperation-avec-les-economies-partenaires.htm>.

en développement (en la personne de Marlene Parker, originaire de la Jamaïque), l'évolution du Groupe consultatif vers ce rôle est déjà en bonne voie.

**Enfin, si des renseignements sur le Cadre inclusif et ses travaux sont déjà accessibles<sup>46</sup>, il est possible de développer ces outils de communication pour accroître la transparence et renforcer la confiance dans les processus liés au Cadre inclusif.** On pourrait, par exemple, publier des informations sur la participation des pays en développement aux instances dirigeantes et aux réunions du Cadre inclusif et des organes subsidiaires.

### **Recommandation 7**

*Les parties prenantes du Cadre inclusif devraient, en priorité, réfléchir aux mécanismes de gouvernance propres à garantir l'inclusion large et systématique des pays en développement. Il peut notamment s'agir de repenser la représentation au sein des instances dirigeantes du Cadre inclusif et de ses organes subsidiaires, et de revoir le mandat du Groupe consultatif pour la coopération avec les économies partenaires.*

### **Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation et le Cadre inclusif**

Compte tenu de l'importance grandissante de la TVA/TPS en ce qui concerne les efforts déployés par les pays en développement pour mobiliser leurs ressources intérieures, l'intégration du GT9 dans le périmètre du Cadre inclusif peut présenter des avantages. Le GT9 est chargé de l'élaboration de normes internationales, notamment les *Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour l'application de la TVA/TPS*, et de leurs orientations de mise en œuvre<sup>47</sup>. Il s'est penché jusqu'à présent sur les problématiques, relevées dans le rapport sur l'Action 1 du Projet BEPS, relatives aux effets de la numérisation sur la politique et l'administration de la TVA/TPS. L'intégration du GT9 dans le Cadre inclusif pourrait permettre de renforcer le dialogue mondial sur les normes internationales pour l'application de la TVA/TPS, actuellement mené à travers le Forum mondial sur la TVA, qui offre une plateforme d'échange réunissant plus de 100 juridictions. Les pays en développement ont, eux aussi, évoqué les avantages potentiels du rattachement au Cadre inclusif des questions ayant trait à la TVA (voir le chapitre 5).

### **Recommandation 8**

*Compte tenu de l'importance grandissante des questions liées à la TVA/TPS et des recoupements entre les travaux du Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation et ceux du Cadre inclusif, les parties prenantes du Cadre inclusif devraient envisager, en priorité, d'intégrer le GT9 dans le périmètre du Cadre inclusif.*

---

<sup>46</sup> [Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéfices – Projet BEPS de l'OCDE](#) ; [Questions fréquemment posées – Projet BEPS de l'OCDE](#).

<sup>47</sup> Voir les rapports intitulés « *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition* » et « *Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne* ».



### 4.3. Soutien pratique pour la participation effective des pays à faibles capacités

**Le manque de ressources financières et humaines auquel sont confrontés les pays en développement compromet considérablement leur capacité à assister et à participer activement aux discussions du Cadre inclusif.** Ces obstacles pourraient être surmontés grâce à un recours judicieux aux réunions à distance et à la mise à disposition, dans des circonstances exceptionnelles, de fonds permettant aux représentants des pays en développement de se rendre aux réunions physiques. En 2020, la généralisation des réunions en ligne en raison de la pandémie de COVID-19 a permis la participation d'un plus grand nombre de responsables des pays en développement<sup>48</sup>. Cela dit, les réunions à distance présentent également des inconvénients qui nuisent à l'efficacité des discussions, notamment pour ce qui est des négociations intenses et complexes. En effet, les participants peu expérimentés peuvent éprouver d'autant plus de difficultés à se faire entendre, sans compter que les échanges informels, qui peuvent aider à renforcer la compréhension des enjeux et la confiance, sont limités. Par ailleurs, le décalage horaire impose des limites aux réunions à distance, ce qui complique d'autant plus les choses en accentuant le rythme et l'intensité des débats. À l'avenir, il pourrait être bénéfique d'adopter une approche hybride : les questions peu complexes ou les discussions préliminaires seraient abordées lors de réunions à distance, et les pays en développement seraient accompagnés afin de pouvoir participer aux réunions physiques intervenant au moment de prendre certaines grandes décisions.

**Certains pays ont également souligné que la mise à disposition en temps utile des documents traduits et l'interprétation des réunions constituaient des éléments essentiels à leur participation active**<sup>49</sup>. L'affectation de ressources supplémentaires à l'appui de la traduction en temps utile des documents et de la mise à disposition de services d'interprétation serait, à l'évidence, profitable aux pays en développement dans lesquels l'anglais n'est pas une langue couramment utilisée.

**Des aides directes supplémentaires pourraient être apportées aux pays à faibles capacités participant au Cadre inclusif afin de renforcer l'expertise de leurs responsables**<sup>50</sup> (notamment les représentants des administrations fiscales et d'autres domaines d'action), par exemple au moyen de séances d'information préalables aux réunions et d'ateliers adaptés, aux niveaux régional et/ou national, animés par le Secrétariat de l'OCDE et (ou en collaboration avec) les organisations fiscales régionales ou d'autres partenaires. Il est en effet important d'investir dans les connaissances techniques ainsi que les compétences de négociation et de diplomatie des responsables des pays en développement pour faire en sorte qu'ils puissent, de manière effective, participer à l'action politique

<sup>48</sup> Plus de 60 membres à faibles revenus ont participé à chacune des réunions plénières du Cadre inclusif qui se sont tenues à distance en 2020 (ce nombre inclut toutefois certaines juridictions qui sont membres de l'OCDE ou du G20, ou qui sont considérées comme un centre financier), contre moins de 40 pour les réunions physiques qui ont eu lieu en 2019. En 2020, le niveau de participation des pays en développement aux réunions à distance de certains groupes de travail du Cadre inclusif a également augmenté par rapport à celui des réunions physiques organisées en 2019, mais dans des proportions bien moindres. Par exemple, la part de pays en développement participant au Groupe de réflexion sur l'économie numérique est passée de 34 % du total des participants en 2019 à 38 % en 2020. Une augmentation (en pourcentage) limitée similaire a été constatée pour certains groupes de travail, par exemple le GT6 et le GT11, tandis que, pour sa part, le GT1 a connu une baisse de la participation des pays en développement en 2020. Ces éléments indiquent que, du moins pour ce qui est des groupes de travail, la question de la participation des pays en développement ne se limite pas aux frais de déplacement. Voir ci-dessous.

<sup>49</sup> Voir les réponses à la question 7 à l'Annexe C ainsi que la publication intitulée *At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations*, op. cit., page 14.

<sup>50</sup> Voir les réponses à la question 7 à l'Annexe C.

du Cadre inclusif et l'influencer<sup>51</sup>. Les réactions aux consultations indiquent que les participants apprécient particulièrement les manifestations régionales, qui constituent pour eux un moyen efficace de renforcer leur expertise et leur assurance grâce aux échanges entre pairs.

**Le renforcement de la collaboration des pays à faibles capacités avec leurs pairs et leurs partenaires régionaux pourrait permettre une représentation plus efficace de leurs intérêts et de leurs positions.**<sup>52</sup> Ce processus pourrait être favorisé par des réunions spécifiques organisées avec le soutien d'organisations fiscales régionales et d'autres organismes régionaux ayant déjà accompli avec succès des démarches similaires (par exemple, l'ATAF, le Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), le CIAT, l'Association des administrateurs fiscaux du Commonwealth (CATA), le Groupe d'étude sur l'administration et la recherche fiscales en Asie (SGATAR)). Les consultations régionales ont fait apparaître un important soutien en faveur d'une intensification du dialogue et des ateliers entre pairs, organisés au niveau régional, en tant que moyen de renforcer les capacités et de collaborer avec les responsables politiques. Le Comité technique de la fiscalité transfrontalière (CBT) de l'ATAF offre un exemple de la manière dont les formations régionales constituées de pairs peuvent contribuer à renforcer et à amplifier l'influence des pays en développement sur les processus du Cadre inclusif. Voir l'Encadré 4.1 ci-dessous.

#### Encadré 4.1. Le Comité technique de l'ATAF sur la fiscalité transfrontalière : un modèle de coopération régionale avec le Cadre inclusif

En 2014, l'ATAF a créé le CBT dans le but d'influencer le processus d'établissement de normes mondiales pour garantir que les nouvelles règles fiscales internationales soient adaptées à l'Afrique. Le CBT est constitué d'experts en fiscalité internationale des pays membres de l'ATAF, soutenus par des conseillers en fiscalité internationale du Secrétariat de l'ATAF. À travers le CBT, l'ATAF a multiplié les commentaires écrits et les interventions lors des réunions du Cadre inclusif et de ses organes subsidiaires, recommandant notamment des révisions des règles du Pilier 1 et du Pilier 2. Il en a résulté la proposition de l'ATAF relative au Pilier 1<sup>53</sup>, soumise au Cadre inclusif en mai 2021. Cette proposition a été reprise en grande partie dans la déclaration de juillet, approuvée par 134 membres du Cadre inclusif, notamment un champ d'application global pour le Pilier 1, l'exclusion du secteur des industries extractives et une réduction du seuil de lien de 5 millions EUR à 1 million EUR, avec, pour les petites économies, un seuil plus bas fixé à 250 000 EUR.

<sup>51</sup> Voir la publication intitulée *At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations*, op. cit. Les auteurs y relèvent qu'« une perspective à long terme est nécessaire pour constituer un groupe de personnes possédant des connaissances approfondies ainsi qu'une expérience et des réseaux solides » et que « rien ne peut remplacer le fait d'investir dans des représentants qualifiés et expérimentés » (page 29).

<sup>52</sup> Idem, pages 23 à 25. Le document souligne que « si les pays à faible revenu collaborent entre eux, et avec d'autres pays ayant des intérêts communs, la combinaison de leur taille économique et de leur force diplomatique devrait leur conférer une influence considérable ». Il relève également que « les principaux instruments de collaboration, au sein du Cadre inclusif, ont été le G24 et l'ATAF. [...] Malgré son statut de nouveau venu dans le domaine de l'établissement de normes fiscales mondiales, le G24 bénéficie d'un soutien politique réel, puisqu'il s'appuie directement sur des diplomates de haut niveau au sein des ministères des Affaires étrangères et des Finances. [...] L'ATAF, à l'inverse, s'appuie moins sur le soutien et les échanges politiques que sur les interventions techniques. [...] Sa principale ressource, c'est la collaboration technique, qui permet aux États africains de surmonter leurs contraintes individuelles en matière de capacités. »

<sup>53</sup> Voir <https://www.ataftax.org/ataf-sends-revised-pillar-one-proposals-to-the-inclusive-framework>.



**Les organisations internationales peuvent également aider les pays en développement à participer au plan d'action BEPS.** Le mandat de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, par exemple, mentionne qu'elle « accompagnera les pays en développement intéressés à prendre part à la mise en œuvre du paquet BEPS et contribuera à l'établissement de futures normes mondiales en matière de fiscalité internationale »<sup>54</sup>.

### **Recommandation 9**

*Les parties prenantes du Cadre inclusif devraient mettre en place des mesures pratiques visant à accroître l'engagement et la participation des pays en développement, notamment :*

- *renforcer l'accessibilité des réunions liées au Cadre inclusif en finançant les déplacements lorsqu'il y a lieu, en mettant à disposition des services d'interprétation et de traduction et en organisant des séances d'information préalables et des ateliers sur mesure ;*
- *aider les intervenants des programmes d'assistance à proposer des programmes de formation et de mentorat pour renforcer les compétences techniques, de négociation et de diplomatie des responsables des pays en développement ; et*
- *encourager le renforcement de la collaboration entre les pays en développement, notamment au niveau régional, avec l'appui des organisations fiscales régionales, afin qu'ils puissent formuler et faire valoir leurs positions et intérêts communs au sein du Cadre inclusif.*

---

<sup>54</sup> Voir <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/104902-SECOND-REVISION-concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>.

# 5 Mobilisation des ressources intérieures et priorités futures du Cadre inclusif

**Au cours des dix dernières années, la coopération internationale en matière fiscale a radicalement changé de visage, traduisant la nécessité croissante et les appels en faveur d'une action multilatérale pour relever les défis soulevés par l'accélération de la mondialisation et de la transformation numérique.** La création et l'essor du Forum mondial et du Cadre inclusif sont les illustrations les plus visibles du changement d'approche en matière de coopération fiscale internationale. Ils démontrent que les pouvoirs publics ont pris conscience du fait que la coordination et la coopération sont vitales et peuvent contribuer à préserver, plutôt qu'à brider, la souveraineté fiscale.

**L'éventail des défis fiscaux internationaux auxquels les États doivent répondre ne cesse de s'élargir, avec en tête les politiques à engager pour contrer l'emballement du changement climatique et les répercussions de la pandémie.** Bien que les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices soient les enjeux qui appellent de toute évidence une coopération fiscale multilatérale, il existe toute une série de défis porteurs d'une dimension fiscale qui dépassent les frontières nationales et qui exigent une réponse internationale coordonnée. Sous l'effet de la pandémie et de la crise économique qui en découle, la situation budgétaire des pays en développement s'est détériorée, et beaucoup d'entre eux réexaminent les paramètres de leur politique fiscale, à la fois pour soutenir la reprise, mais aussi, à plus long terme, pour rétablir des finances publiques durables. Cette nécessité de privilégier la mobilisation des ressources intérieures est particulièrement marquée dans les pays où les recettes fiscales étaient déjà faibles en pourcentage du PIB avant la crise.

**Le mandat du Cadre inclusif est axé sur le programme BEPS, et le déploiement des Piliers Un et Deux sera la priorité du Cadre inclusif à court et moyen terme.** Toutefois, les pays en développement soulèvent des questions pour lesquelles ils auraient tout à gagner d'une poursuite du dialogue multilatéral à l'avenir. Le format du Cadre inclusif peut offrir un forum ou un modèle approprié au traitement d'autres problématiques fiscales. Les discussions avec les pays en développement, notamment par le biais du processus de consultation préalable à la préparation de ce rapport, ont mis en évidence d'autres thématiques urgentes en matière de MRI auxquels ces pays sont confrontés, résumées dans la suite de ce chapitre.

## 5.1. Lutter contre le changement climatique grâce à la politique fiscale

**Les pays en développement affirment de plus en plus que verdir le système fiscal et relever les défis soulevés par le changement climatique constituent une priorité des discussions futures sur la politique fiscale,** à l'heure où les pays s'efforcent d'atteindre les objectifs ambitieux fixés dans l'Accord de Paris et de freiner le rythme du changement climatique. On s'accorde de plus en plus à

reconnaître que les instruments fiscaux seront des outils importants dans la lutte contre le changement climatique, comme l'illustre la mise en place de la Coalition des ministres des Finances pour l'action climatique<sup>55</sup> qui a pour mission d'élaborer des mesures propres à garantir une tarification effective du carbone et l'établissement de budgets respectueux de l'environnement. La nécessité de définir des normes et de confronter les meilleures pratiques en matière de taxation environnementale a aussi été évoquée au cours des consultations préalables à ce rapport.

**En outre, les pays en développement qui sont dépendants des combustibles fossiles devront concevoir de toute urgence des stratégies** afin de gérer la transition énergétique et d'accroître les investissements dans les secteurs économiques et/ou dans les fonds souverains porteurs de croissance économique durable et de recettes publiques ; supprimer les subventions toxiques aux énergies fossiles et s'attaquer à la question des actifs échoués dans les industries extractives<sup>56</sup>.

**Augmenter les taxes liées à l'environnement ou réduire les subventions aux combustibles fossiles doit s'accompagner de politiques à même de garantir l'accessibilité financière de l'énergie.** Par exemple, le coût de l'énergie et des produits énergivores augmente lorsque les impôts sur la consommation d'énergie sont alignés sur les externalités environnementales et climatiques. Il est possible de financer des mesures transparentes destinées à éviter les effets défavorables injustifiés sur les niveaux de vie en y consacrant une fraction des recettes générées par les augmentations d'impôt. Le choix du mécanisme de transfert dépend du système de dépenses sociales et, dans des circonstances exceptionnelles, lorsque les institutions et les systèmes sont faibles, il peut être nécessaire de maintenir les prix de certains carburants à un bas niveau pour éviter une hausse de la pauvreté énergétique ou l'achat de carburants sur le marché informel.

**La tarification du carbone jouera un rôle déterminant pour traduire en action concrète les objectifs politiques de haut niveau fixés dans l'Accord de Paris et les Objectifs de développement durable (ODD).** Une tarification explicite du carbone, par le biais de taxes carbone ou de systèmes d'échange de quotas d'émission, attirera l'attention des responsables publics soucieux de restaurer les finances publiques après la crise du COVID-19. Des recherches récentes de l'OCDE basées sur un échantillon diversifié de 15 pays en développement laissent penser qu'une tarification explicite du carbone pourrait contribuer grandement à la mobilisation des ressources intérieures, et générerait une augmentation des recettes publiques équivalente à un point de PIB en moyenne, avec néanmoins des variations significatives entre pays<sup>57</sup>. Toutefois, la combinaison des mesures adoptées pour réduire les gaz à effet de serre variera en fonction des circonstances propres à chaque pays, et pourrait englober des initiatives réglementaires aboutissant à une tarification implicite du carbone. En outre, la fixation de prix explicites du carbone devrait être envisagée en lien avec la réforme des droits d'accise sur les carburants et des subventions aux énergies fossiles, qui affectent les prix implicites du carbone.

**La politique fiscale peut aussi contribuer plus largement à l'action en faveur du climat en alignant l'ensemble du système fiscal sur les objectifs climatiques.** Il peut s'agir de réduire les émissions d'autres gaz à effet de serre, et de lever les obstacles involontaires à la baisse des émissions

<sup>55</sup> La Coalition est une initiative mondiale dirigée par les ministres des Finances qui réunit des membres issus de 62 pays de toutes les régions du monde à tous les niveaux de développement économique et qui vise à intensifier l'action pour le climat.

<sup>56</sup> Banque interaméricaine de développement, Extractive Industries Sector Framework Document, Fiscal Management Division, (2021) <https://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=EZSHARE-1695735402-49>.

<sup>57</sup> Taxer la consommation d'énergie au service du développement durable (OCDE, 2021) - <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/taxer-la-consommation-energie-au-service-du-developpement-durable.pdf>.

ou aux efforts d'adaptation. Cela peut passer, par exemple, par le réexamen du traitement fiscal préférentiel des technologies ou schémas de consommation à forte intensité de carbone, et par la mise en œuvre d'incitations en faveur de choix d'options sobres en carbone lorsque des défaillances du marché joueraient normalement en leur défaveur.

**À mesure que l'utilisation des taxes liées à l'environnement progresse et que leur éventail s'élargit, il devient de plus en plus nécessaire d'adopter des normes régissant leur dimension internationale et de mettre à profit les avantages du dialogue et de la coopération à l'échelon national.** Les discussions actuelles sur un possible mécanisme d'ajustement carbone aux frontières visent à atténuer les répercussions potentielles d'écart marqués dans la tarification des émissions de carbone entre pays ; toutefois, ces ajustements ont eux-mêmes des conséquences et peuvent affecter les relations commerciales. La coopération internationale sera de mise pour gérer ces répercussions.

## 5.2. Sauvegarder les recettes de TVA/TPS sur fond d'accélération de la transformation numérique de l'économie et d'expansion du commerce électronique

**Les pays en développement sont très désireux que d'autres mesures soient prises en matière de TVA/TPS, sachant qu'il faut absolument sauvegarder les recettes de TVA/TPS dans le contexte d'une économie mondialisée et de plus en plus numérisée.** Le processus de consultation a révélé une forte adhésion à l'idée de concentrer davantage l'effort sur la TVA/TPS puisque cette option est arrivée en deuxième position, derrière les questions relatives à l'administration de l'impôt<sup>58</sup> (voir section 5.5). La TVA/TPS est généralement la première source de recettes fiscales pour les pays en développement : elles représentent en effet en moyenne 30 % du montant total des recettes fiscales en Afrique, 28 % en Amérique latine et dans les Caraïbes, et 23 % dans les économies d'Asie et du Pacifique. Elles représentent aussi plus d'un tiers des recettes totales de 23 pays en développement et ont fortement contribué à l'intensification de la mobilisation des ressources intérieures dans les pays en développement depuis une décennie. Compte tenu des montants en jeu, garantir la pérennité de ces recettes est une priorité pour de nombreux pays en développement.

**L'essor rapide du commerce électronique, qui s'est accéléré sous l'effet de la pandémie de COVID-19, est synonyme de défis majeurs pour les systèmes nationaux de TVA/TPS.** Premièrement, le volume des ventes en ligne de services et de produits numériques (services d'hébergement, diffusion de musique et télédiffusion en flux, services de commande de courses et achats intégrés à des applications) à des consommateurs privés va croissant. En l'absence de dispositions efficaces en matière de TVA/TPS applicables aux services et produits numériques conformément aux règles traditionnelles, ces ventes ne supportent souvent qu'une TVA/TPS minime, voire nulle. Deuxièmement, le volume des importations de biens de faible valeur vendus en ligne augmente aussi fortement. Les procédures douanières classiques ne permettent souvent pas de recouvrer la TVA/TPS (ni, de fait, aucun autre impôt indirect) sur ces achats de sorte qu'ils peuvent pénétrer sur le territoire en échappant à la TVA/TPS. Parce que le volume de ces importations croît, les pertes de recettes de TVA/TPS croissent également, et la pression se reporte sur les entreprises traditionnelles nationales qui sont incapables de rivaliser face à l'afflux de ventes au détail en ligne échappant de fait à la TVA/TPS.

**La mise en œuvre de normes multilatérales et l'intensification de la coopération internationale seront déterminantes pour protéger les recettes de TVA/TPS de l'expansion de la numérisation et du commerce électronique.** Dans le monde entier, les pouvoirs publics ont pris conscience du fait

<sup>58</sup> Voir les réponses à la question 8 à l'Annexe C.

que la coopération internationale est importante pour permettre de faire face efficacement aux défis, en termes de TVA/TPS, soulevés par l'économie numérique, sachant que les objectifs à atteindre consistent à améliorer le respect des obligations fiscales au moindre coût possible, à réduire le plus possible les risques de distorsions des échanges et à encourager une coopération internationale efficace en matière d'administration et de perception de l'impôt. Les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS et les orientations pratiques et techniques détaillées qui les accompagnent démontrent qu'il existe un large consensus sur des solutions efficaces et efficaces en matière de TVA/TPS face à l'expansion des activités de commerce électronique. Jusqu'à présent, ces normes et recommandations ont été mises en œuvre dans plus de 70 juridictions, où elles ont permis d'obtenir des résultats très positifs en termes d'accroissement des recettes de TVA/TPS et de respect des obligations fiscales tout en atténuant les distorsions concurrentielles entre vendeurs en ligne et vendeurs traditionnels. Pour poursuivre la mise en œuvre de ces normes, l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale, en partenariat avec des organisations régionales, œuvrent à l'élaboration de boîtes à outils de portée régionale proposant des orientations détaillées sur la conception, la mise en place et l'application effective d'une stratégie complète en matière de TVA/TPS destinée à faire face aux défis posés par le commerce numérique.

**La poursuite de l'élaboration et de la mise en œuvre de ces normes et de ces boîtes à outils de portée régionale grâce à une coopération internationale soutenue sera décisive pour équiper les systèmes de TVA/TPS face au défi de la transformation numérique rapide de l'économie et permettre aux pays en développement d'appliquer effectivement ces normes.** Le Cadre inclusif offre un cadre possible pour la poursuite des discussions sur l'action à mener afin de garantir la perception des recettes de TVA/TPS sur le commerce électronique, ainsi que la mise en œuvre des normes applicables en la matière. Un grand nombre de pays en développement se sont déjà engagés sur cette voie en participant aux activités du Forum mondial sur la TVA, et, comme indiqué à la section 4.2, l'intégration du GT N°9 dans le Cadre inclusif pourrait peut-être se révéler bénéfique.

### 5.3. Assurer l'imposition effective des revenus et du patrimoine des personnes physiques en améliorant la conception de la politique fiscale et l'échange automatique de renseignements

**De nombreux pays en développement sont en quête d'un soutien pour la conception et la mise en œuvre d'une fiscalité plus efficace des revenus et du patrimoine des personnes physiques, incités à cela en partie par le creusement des inégalités, encore amplifié par la pandémie de COVID-19, et en partie par la détérioration de leur situation budgétaire.** La crise a énormément pesé sur la situation budgétaire de beaucoup de pays en développement à cause de ses effets sur les économies, mais aussi des mesures gouvernementales qui ont été prises, notamment des mesures de soutien aux ménages et aux entreprises. Les dépenses publiques ont augmenté au moment même où les recettes fiscales ont reculé, dans certains cas dans des proportions spectaculaires, ce qui a entraîné un alourdissement du fardeau de la dette pour ces pays qui va rendre plus impérieuse encore la nécessité de mobiliser des ressources intérieures une fois la crise passée. Parallèlement, les premières données donnent à penser que la pandémie a aggravé les inégalités existantes dans de nombreux pays. Les travailleurs à faible revenu, en particulier dans les secteurs ayant pâti des mesures de confinement ou de distanciation sociale, ont été durement touchés, alors que les travailleurs à haut revenu ont davantage eu recours au télétravail et ont, de façon générale, vu leur épargne croître. Les ménages aisés ont également bénéficié de la hausse des prix des actifs depuis le début de la pandémie. Dans nombre de pays en développement, les pouvoirs publics sont donc confrontés au double défi consistant à accroître des recettes intérieures dont ils ont tellement besoin tout en luttant contre les inégalités, en faisant reculer le chômage et en offrant une protection sociale aux individus. Il en résulte que certains pays en développement envisagent de se tourner davantage vers l'imposition des revenus

des personnes physiques (y compris des revenus du capital) et vers la fiscalité du patrimoine, ce qui les conduit à solliciter de plus en plus des orientations et une assistance à la conception et à la mise en œuvre.

**L'élargissement de la base d'imposition des revenus des personnes physiques et le renforcement de la progressivité globale des impôts qui les frappent représenteront un volet important du débat sur la politique fiscale dans les pays en développement au cours des prochaines années.** Si la TVA/TPS procure une large proportion du montant total des recettes fiscales dans les pays en développement, l'imposition du revenu des personnes physiques est une source de recettes nettement moins importante en raison de l'étroitesse des bases d'imposition, de l'existence d'une large palette d'avantages fiscaux, et enfin de la moindre progressivité de ce type de prélèvement. Un volet essentiel du renforcement de la fiscalité du revenu des personnes physiques sera l'accroissement de l'imposition effective des revenus du capital et des hauts revenus. De même, le renforcement de la fiscalité du patrimoine, en particulier au moyen d'une imposition bien conçue des biens immobiliers, peut apporter une contribution essentielle. D'autres outils comme les impôts sur l'actif net ou les impôts sur les successions et les plus-values, qui retiennent de plus en plus l'attention, mériteraient également d'être étudiés. Un certain nombre de pays ont commencé, dans le contexte de la pandémie de COVID-19, à renforcer la fiscalité des revenus et du patrimoine des personnes physiques qui demeure insuffisamment développée dans de nombreux pays.

**La possibilité d'imposer plus efficacement les revenus du capital dans les pays en développement est une voie qui s'est ouverte plus largement avec la mise en œuvre de l'échange automatique de renseignements.** L'échange automatique de renseignements a réduit les possibilités s'offrant aux contribuables de se soustraire à l'impôt sur les revenus du capital en dissimulant des actifs à l'étranger (O'Reilly, Parra Ramirez et Stemmer, 2019<sup>[1]</sup>). Parce que les pays en développement sont de plus en plus nombreux à pratiquer avec succès la norme d'échange automatique de renseignements, ce qui leur a donné accès à de nouvelles sources d'informations précieuses, la demande d'aide à l'utilisation des informations effectivement reçues est appelée à augmenter. L'Initiative IISF permet d'ores et déjà de répondre à cette demande par la mise en place d'un programme pilote sur l'utilisation effective des données issues de l'échange automatique de renseignements, en complément des programmes d'assistance déployés par le Forum mondial.

**Le renforcement de la coordination au niveau international sera important pour faire en sorte que les revenus du capital soient imposés aussi efficacement que possible, et pour résoudre les problématiques transnationales soulevées par l'échange de renseignements entre juridictions.** L'architecture solidement établie du Cadre inclusif pourrait éventuellement être un lieu de facilitation de l'apprentissage entre pairs et de réflexion sur l'imposition effective du revenu et du patrimoine des personnes physiques, offrir une enceinte dédiée à l'étude et à la mise en œuvre de pratiques exemplaires, et enfin un moyen pour les administrations d'accéder aux outils juridiques, administratifs et informatiques indispensables pour mettre à profit l'échange automatique de renseignements.

#### **5.4. Améliorer l'élaboration des politiques fiscales à l'appui des Objectifs de développement durable**

**Les impôts, qui constituent la source la plus importante et la plus stable de recettes intérieures dans presque tous les pays en développement, jouent un rôle important dans le financement des ODD. Nombre de pays s'efforcent de plus en plus d'améliorer leurs politiques fiscales afin de les aligner sur les stratégies de financement des ODD.** L'amélioration du financement des biens publics essentiels est fondamentale pour la réalisation des ODD et, comme le souligne le PAAA, les recettes fiscales constituent la seule source viable d'une très large partie de ces fonds. De nombreux



pays en développement établissent des stratégies à moyen ou long terme pour financer les ODD<sup>59</sup>, en mettant l'accent sur la fiscalité. Cependant, la formulation de politiques fiscales visant à financer les ODD est une entreprise difficile qui nécessite de bien tenir compte d'un large éventail de facteurs, parmi lesquels les taux et l'assiette d'imposition ainsi que les changements de comportement, mais aussi les effets économiques et redistributifs. Par conséquent, nombreux sont les pays qui demandent à être accompagnés pour élaborer des politiques fiscales alignées sur les ODD.

**Le COVID-19 a jeté une lumière crue sur la nécessité de recourir aux systèmes fiscaux pour appuyer le financement de systèmes de santé solides et réactifs, en particulier en temps de crise.** Le financement des soins de santé présente une série de difficultés, notamment la conception et l'utilisation des cotisations de sécurité sociale ainsi que le rôle de la fiscalité pour encourager l'adoption de comportements plus sains. Dans nombre de pays en développement, les dépenses publiques de santé constituent une part du PIB relativement faible. La part des dépenses privées est donc nécessairement importante, ce qui peut donner lieu à un système à la fois régressif et inéquitable. La faiblesse des financements publics entrave également l'aptitude du système à développer sa capacité à répondre aux besoins croissants de la population en matière de soins de santé. Améliorer le financement de la santé à travers la fiscalité nécessite de bien réfléchir à la conception et à l'utilisation des contributions de sécurité sociale en élargissant leur base, en veillant à ce que les taux soient adéquats et en favorisant la participation au marché du travail officiel. Il peut par ailleurs être bénéfique d'améliorer la conception des taxes étroitement liées au secteur de la santé, notamment celles qui frappent des produits nocifs. L'imposition de la consommation de tabac et d'alcool, par exemple, ainsi que les taxes environnementales permettant de lutter contre la pollution, peuvent fortement contribuer à l'augmentation des recettes publiques et à la réduction de la consommation de produits nocifs, sans compter que le recours à d'autres taxes liées à la santé, notamment sur le sucre, est de plus en plus envisagé.

**Dans le cadre de la définition de systèmes fiscaux visant à financer les ODD, l'apprentissage par les pairs et les solutions multilatérales constitueront des instruments essentiels en ce qu'ils permettent de s'appuyer sur les réussites et les enseignements d'autres juridictions ainsi que sur l'expertise d'organisations internationales et régionales.** Si un certain nombre d'institutions appuient l'élaboration de systèmes fiscaux alignés sur les ODD, aucune enceinte mondiale n'a actuellement pour mission de favoriser l'échange et le dialogue entre pairs.

## 5.5. Accompagner le renforcement des administrations fiscales

**Les questions relatives à l'administration de l'impôt sont régulièrement évoquées comme une priorité pour la poursuite du dialogue et du soutien international.** Tout au long du processus de consultation, les questions relatives à l'administration de l'impôt ont systématiquement été désignées comme le domaine d'action le plus prioritaire pour aller de l'avant, ce qui démontre que les pays en développement sont très demandeurs, en la matière, d'un renforcement du dialogue et de l'accompagnement au niveau international<sup>60</sup>.

**Les administrations fiscales ont besoin d'être aidées au-delà de la mise en œuvre du programme d'action sur le BEPS.** Comme l'a montré le chapitre 3, l'application des normes fiscales internationales appelle un certain nombre de mesures de soutien et d'accompagnement, notamment en ce qui concerne le respect des normes de confidentialité et l'utilisation optimale des données reçues à travers les échanges de déclarations pays par pays ou l'échange automatique de renseignements. Sans

<sup>59</sup> Notamment par le biais de cadres de financement nationaux intégrés et de stratégies de mobilisation des recettes à moyen terme.

<sup>60</sup> Voir les réponses à la question 8 à l'Annexe C.

compter que la mise en œuvre de la solution reposant sur deux piliers imposera une nouvelle série d'obligations aux administrations fiscales. Dans de nombreux cas, en particulier lorsqu'il est question de numérisation ou de recours aux données massives, les réformes visant à la mise en œuvre des normes internationales gagneront à être entreprises dans le cadre plus large de la modernisation/numérisation des administrations fiscales, ce qui permettra aux meilleures pratiques, aux économies d'échelle et à la détermination de la direction de se répercuter sur l'ensemble de l'administration. Les aides apportées en réponse aux défis que présentent les normes internationales pour les administrations fiscales doivent dès lors chercher à s'inscrire dans un cadre de soutien et d'accompagnement plus large.

**La mise en place d'administrations fiscales efficaces et efficaces, notamment en tirant le meilleur parti de technologies numériques appropriées, constitue un défi majeur pour les pays en développement.** Toute politique fiscale, pour pouvoir être mise en œuvre, doit pouvoir s'appuyer sur une administration efficace. Le renforcement des administrations fiscales comporte de nombreuses dimensions, mais la question de la numérisation et de l'automatisation constitue actuellement un défi majeur. Si le potentiel des technologies numériques — accroître l'efficacité de l'administration tout en facilitant le respect des obligations, ce que les contribuables réclament de plus en plus instamment — est évident, la mise en œuvre des processus de numérisation peut s'avérer difficile.

**Le potentiel de partage de l'expertise et des expériences acquises en matière de numérisation de l'administration fiscale est inexploité.** En effet, les administrations fiscales les plus avancées (les 53 membres du FTA) ont procédé à une numérisation rapide de leurs anciens processus papier et semi-manuels. Ce passage à l'administration électronique a permis la mise sur pied de systèmes de plus en plus centrés sur les contribuables, afin d'améliorer les services fournis, et une analyse des données plus sophistiquée au sein de l'administration fiscale, afin d'analyser les risques et de cibler les efforts déployés pour faire respecter les règles. Cette expérience extrêmement riche d'enseignements, tant du point de vue des réussites que des écueils à éviter, n'a pas été mise à la disposition des pays à faibles capacités jusqu'à présent. Or, elle faciliterait la transition vers l'administration électronique, en particulier si elle était associée aux aides d'autres partenaires visant à fournir le surcroît nécessaire de ressources techniques et financières (GBM et FMI, par exemple). Si l'engagement était pris de mettre à disposition des ressources supplémentaires, il deviendrait possible de proposer aux pays en développement une série d'instruments pour les accompagner dans les différentes étapes de la numérisation, en plus du partage de connaissances et du soutien entre pairs concernant les possibilités offertes par l'administration électronique.

**En conclusion, il y a tout lieu d'établir un programme d'action fiscal multilatéral allant au-delà du BEPS.** Bon nombre de pays en développement aspirent en effet à la mise en place d'un processus multilatéral, mondial et inclusif pour les aider à relever une série de défis en matière de mobilisation des ressources intérieures. Ces questions vont au-delà du mandat du Cadre inclusif. Il sera dès lors nécessaire de discuter, avec l'ensemble des membres du Cadre inclusif, de la portée de nouvelles actions multilatérales en matière fiscale et du rôle éventuel du Cadre inclusif, aux côtés d'autres institutions, dans leur mise en œuvre.

### **Recommandation 10**

*Le Cadre inclusif devrait tenir compte des priorités des pays en développement en matière de dialogue multilatéral afin d'aborder des sujets autres que le BEPS, tels que la taxation environnementale, la taxation indirecte du commerce électronique et les questions relatives à l'administration de l'impôt, pour lesquels l'approche multilatérale facilitée par le Cadre inclusif pourrait être bénéfique.*



## Annexe A. Recommandations

### Recommandation générale :

Il est essentiel de continuer à évaluer régulièrement les progrès accomplis par les pays en développement afin de faire en sorte que le groupe uni de pays qui composent le Cadre inclusif reste solide et réponde aux besoins de l'ensemble de ses membres. Une évaluation annuelle, sous la forme d'un dialogue au niveau ministériel avec les pays en développement et les pays du G20 membres du Cadre inclusif intéressés, pourrait être envisagée afin d'aborder :

- les progrès réalisés par les pays en développement dans la mise en œuvre des mesures visant à combattre les pratiques de BEPS y compris concernant l'accord reposant sur deux piliers et les domaines qui leur posent particulièrement problème, comme la Déclaration pays par pays ;
- leur point de vue sur les travaux et priorités du Cadre inclusif et les normes correspondantes. Ils pourraient aussi être consultés sur des enjeux stratégiques de plus vaste portée, tels que l'utilisation des normes établies par le Cadre inclusif et l'impact macroéconomique plus global de la solution reposant sur deux piliers, y compris sur les petits États insulaires en développement.

### Recommandations relatives aux normes internationales et aux orientations correspondantes

1. Toutes les parties prenantes, y compris les membres du Cadre inclusif doivent, en priorité, examiner comment faire en sorte de rendre la déclaration pays par pays plus accessible aux pays en développement, tout en protégeant la confidentialité des informations sensibles.
2. Les intervenants des programmes d'assistance devraient élaborer des orientations et des outils adaptés aux besoins et aux priorités des pays en développement en matière de lutte contre les paiements susceptibles d'éroder leur base d'imposition, comme les paiements excessifs d'intérêts et de redevances, et ainsi leur fournir des moyens supplémentaires de renforcer leurs systèmes fiscaux.

### Recommandations à l'appui d'une taxation efficace et efficiente des ressources naturelles

3. Compte tenu de l'importance des ressources naturelles dans les efforts de mobilisation des ressources intérieures d'un grand nombre de pays en développement, le Secrétariat de l'OCDE, en concertation avec les partenaires concernés, y compris le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF), devrait élaborer des outils pratiques et des orientations sur la fixation des prix des produits minéraux, les plateformes de commercialisation de produits de base et la taxation des transferts indirects à l'étranger d'intérêts dans le secteur des ressources naturelles. Il s'avère que ces domaines posent

des risques importants de pratiques de BEPS pour de nombreux pays en développement riches en ressources.

## Recommandations relatives au renforcement des capacités et à l'assistance technique

4. Les partenaires au développement, y compris les membres du G20, devraient se donner comme priorité de soutenir le lancement d'une grande initiative du Cadre inclusif début 2022, destinée à accompagner le renforcement des capacités et à apporter une assistance technique pour que les pays en développement puissent adopter et mettre en œuvre les mesures se rapportant au Pilier 1 et au Pilier 2 en temps voulu et dans de bonnes conditions.
5. Les partenaires au développement et les intervenants des programmes d'assistance, y compris les membres du G20, devraient apporter une expertise et un financement à travers :
  - l'intensification et la poursuite des initiatives actuelles d'assistance technique et de renforcement des capacités sur mesure, dont il a été démontré qu'elles apportent des avantages significatifs à moyen et long terme, et l'élargissement des travaux visant à soutenir le renforcement des capacités en ce qui concerne les questions liées aux conventions fiscales pour y inclure la prévention et le règlement des différends fiscaux par un recours effectif à la procédure amiable (PA) lorsque le processus de consultation en fait apparaître le besoin ;
  - la poursuite du renforcement de l'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) et d'initiatives similaires faisant appel aux pairs et ayant trait au respect de la législation fiscale, en mettant l'accent sur les secteurs et les questions stratégiques, notamment les ressources naturelles, les services financiers et les télécommunications, ainsi que sur des questions telles que l'amélioration de l'administration fiscale ;
  - l'élargissement des programmes approfondis de renforcement des capacités menés par le Secrétariat de l'OCDE avec le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF), ainsi que d'autres partenaires, pour aider les pays en développement à tirer profit de leurs ressources minérales.
6. Toutes les parties prenantes du Cadre inclusif devraient encourager et soutenir le renforcement de la sensibilisation et de l'adhésion politiques à la nécessité de mener des réformes législatives et administratives, notamment en agissant auprès des parlements et des autres décideurs au plus haut niveau.

## Recommandations en matière de gouvernance et de participation (modalités pratiques) au Cadre inclusif

Les parties prenantes du Cadre inclusif devraient :

7. En priorité, réfléchir aux mécanismes de gouvernance propres à garantir l'inclusion large et systématique des pays en développement. Il peut notamment s'agir de repenser la représentation au sein des instances dirigeantes du Cadre inclusif et de ses organes subsidiaires, et de revoir le mandat du Groupe consultatif pour la coopération avec les économies partenaires.
8. Compte tenu de l'importance grandissante des questions liées à la TVA/TPS et des recoupements entre les travaux du Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation

(GT9) et ceux du Cadre inclusif, envisager, en priorité, d'intégrer le GT9 dans le périmètre du Cadre inclusif.

9. Mettre en place des mesures pratiques visant à accroître l'engagement et la participation des pays en développement, notamment :
  - renforcer l'accessibilité des réunions liées au Cadre inclusif en finançant les déplacements lorsqu'il y a lieu, en mettant à disposition des services d'interprétation et de traduction et en organisant des séances d'information préalables et des ateliers sur mesure ;
  - aider les intervenants des programmes d'assistance à proposer des programmes de formation et de mentorat pour renforcer les compétences techniques, de négociation et de diplomatie des responsables des pays en développement ; et
  - encourager le renforcement de la collaboration entre les pays en développement, notamment au niveau régional, avec l'appui des organisations fiscales régionales, afin qu'ils puissent formuler et faire valoir leurs positions et intérêts communs au sein du Cadre inclusif.

### **Recommandation concernant l'avenir du Cadre inclusif**

10. Le Cadre inclusif devrait tenir compte des priorités des pays en développement en matière de dialogue multilatéral afin d'aborder des sujets autres que le BEPS, tels que la taxation environnementale, la taxation indirecte du commerce électronique et les questions relatives à l'administration de l'impôt, pour lesquels l'approche multilatérale facilitée par le Cadre inclusif pourrait être bénéfique.

## Annexe B. Liste des membres du Cadre inclusif, des membres du Groupe de pilotage et des Observateurs

Tableau B.1. Liste des membres du Cadre inclusif<sup>61</sup>

Afrique du Sud	Chili	Île de Man	Macédoine du Nord	Sainte-Lucie
Albanie	Chine (République populaire de)	Îles Caïmanes	Maroc	Saint-Marin
Allemagne	Colombie	Îles Cook	Monténégro	Saint-Vincent-et-les-Grenadines
Andorre	Congo	Îles Féroé	Montserrat	Samoa
Angola	Corée	Îles Turques et Caïques	Namibie	Sénégal
Anguilla	Costa Rica	Îles Vierges Britanniques	Nigéria	Serbie
Antigua-et-Barbuda	Côte d'Ivoire	Inde	Norvège	Seychelles
Arabie saoudite	Croatie	Indonésie	Nouvelle-Zélande	Sierra Leone
Argentine	Curaçao	Irlande	Oman	Singapour
Arménie	Danemark	Israël	Pakistan	Slovénie
Aruba	Djibouti	Italie	Panama	Sri Lanka
Australie	Égypte	Jamaïque	Papouasie-Nouvelle-Guinée	Suède
Autriche	Émirats arabes unis	Japon	Paraguay	Suisse
Bahamas	Espagne	Jersey	Pays-Bas	Thaïlande
Bahreïn	Estonie	Jordanie	Pérou	Togo
Barbade	Eswatini	Kazakhstan	Pologne	Trinité-et-Tobago
Bélarus	États-Unis	Kenya	Portugal	Tunisie
Belgique	Fédération de Russie	Lettonie	Qatar	Turquie
Belize	Finlande	Libéria	République démocratique du Congo	Ukraine
Bénin	France	Liechtenstein	République dominicaine	Uruguay
Bermudes	Gabon	Lituanie	République slovaque	Viet Nam
Bosnie-Herzégovine	Géorgie	Luxembourg	République tchèque	Zambie
Botswana	Gibraltar	Macao, Chine	Roumanie	
Brésil	Grèce	Malaisie	Royaume-Uni	
Brunei Darussalam	Grenade	Maldives	Saint-Kitts-et-Nevis	
Bulgarie	Groenland	Malte		
Burkina Faso	Guernesey	Maurice		
Cabo Verde	Haïti	Mexique		
Cameroun	Honduras	Monaco		
Canada	Hong Kong, Chine	Mongolie		
	Hongrie			

<sup>61</sup> Au 1<sup>er</sup> septembre 2021.

**Tableau B.2. Composition du Groupe de pilotage du Cadre inclusif sur la mise en œuvre du Projet BEPS<sup>62</sup>**

Président	
Martin KREIENBAUM	Allemagne
Vice-Présidents	
Jianfan WANG	Chine
Mathew Olusanya GBONJUBOLA	Nigéria
Associés au Projet BEPS	
Carlos Eduardo PROTTO	Argentine
Stephen COAKLEY WELLS	Bahamas
Flavio Antonio ARAUJO	Brésil
Rasmi DAS	Inde
Telmuun BYAMBARAGCHAA	Mongolie
Mohannad BASODAN	Arabie saoudite
Amadou BADIANE	Sénégal
Huey Min CHIA-TERN	Singapour
Yanga MPUA	Afrique du Sud
Joseph NONDE	Zambie
Membres du bureau du CAF	
Maryanne MRAKOVICIC	Australie
Gunter MAYR	Autriche
Claudia VARGAS	Colombie
Gael PERRAUD	France
Fabrizia LAPECORELLA	Italie
Isaya MUTO	Japon
Kwang-Hyo KO	Corée
Filip MAJDOWSKI	Pologne
Linda HAGGREN	Suède
Mike WILLIAMS	Royaume-Uni
Itai GRINBERG	États-Unis

**Tableau B.3. Liste des organisations ayant le statut d'observateur auprès du Cadre inclusif (août 2021)**

1. Banque africaine de développement (BAfD)
2. Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF)
3. Union africaine (UA)
4. Banque asiatique de développement (BAsD)
5. Association des administrateurs fiscaux du Commonwealth (CATA)
6. Centre inter-américain des administrations fiscales (CIAT)
7. Cercle de Réflexion et d'Échange des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF)
8. Banque européenne pour la reconstruction et le développement (BERD)
9. Banque interaméricaine de développement (BID)
10. Fonds monétaire international (FMI)
11. Organisation intra-européenne des administrations fiscales (IOTA)
12. Association des administrations fiscales des îles du Pacifique (Pacific Islands Tax Administrators Association, PITAA)
13. Nations Unies (ONU)
14. Groupe de la Banque mondiale (WBG)
15. Organisation mondiale des douanes (OMD)

---

<sup>62</sup>Au 29 août 2021

## Annexe C. Consultations régionales organisées entre mai et juillet 2021

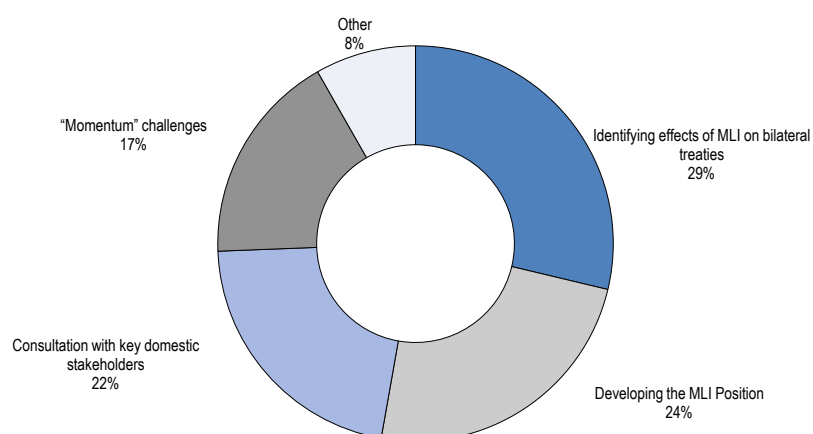
Entre mai et juillet 2021, le Secrétariat de l'OCDE, en collaboration avec des partenaires régionaux, a organisé une série de six consultations régionales afin de recueillir l'avis des pays en développement quant à leur expérience du Cadre inclusif, à leurs priorités en matière de mobilisation des ressources internes et aux perspectives qui s'offrent à eux. Ces événements, qui ont eu lieu en format virtuel, se sont tenus en trois langues (anglais, français et espagnol) et ont réuni au total quelques 675 participants provenant de 155 juridictions. Les consultations s'articulaient autour de sessions interactives, au cours desquelles les participants ont été invités à répondre à un sondage (dont les résultats agrégés sont présentés ci-après), ainsi que de tables rondes en présence de spécialistes de la politique fiscale internationale et de l'administration de l'impôt issus de pays en développement. Les participants ont également été encouragés à faire part de leurs observations.

Des discussions ont également eu lieu avec les membres de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales et les partenaires au développement afin de les tenir informés des grandes lignes du rapport et des premières analyses.

### Sondage

Les graphiques ci-après présentent les résultats agrégés du sondage réalisé lors des six réunions régionales.

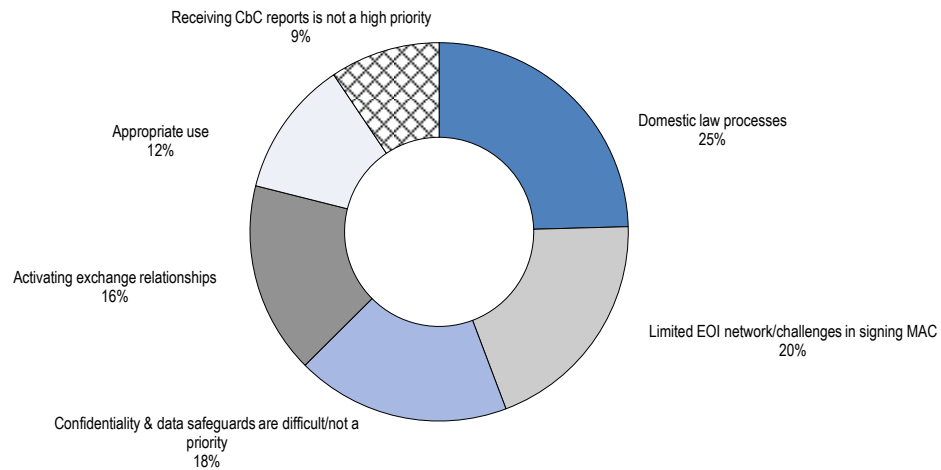
#### Graphique C.1. Question 1 : quelles sont les principales difficultés en lien avec l'IM auxquelles sont confrontés les pays en développement ? (Cocher toutes les bonnes réponses)



Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

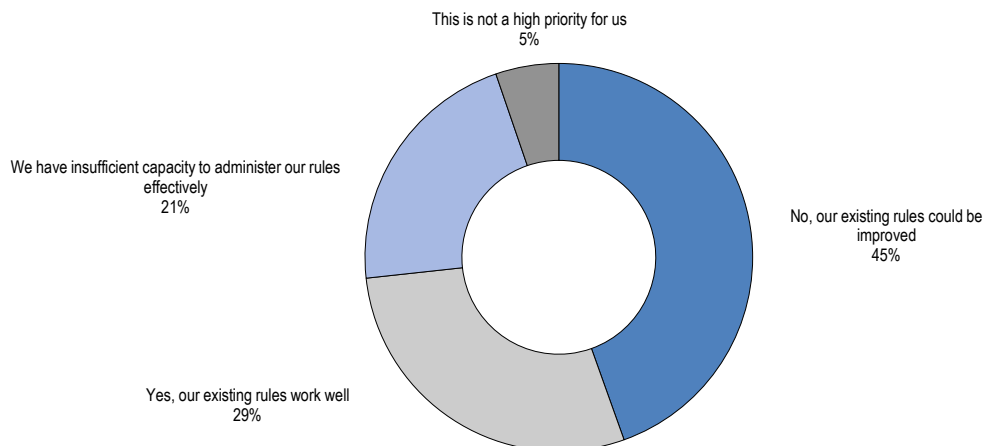


### Graphique C.2. Question 2 : Quels sont les principaux obstacles à l'accès des pays en développement aux déclarations pays par pays ? (Cocher toutes les bonnes réponses)



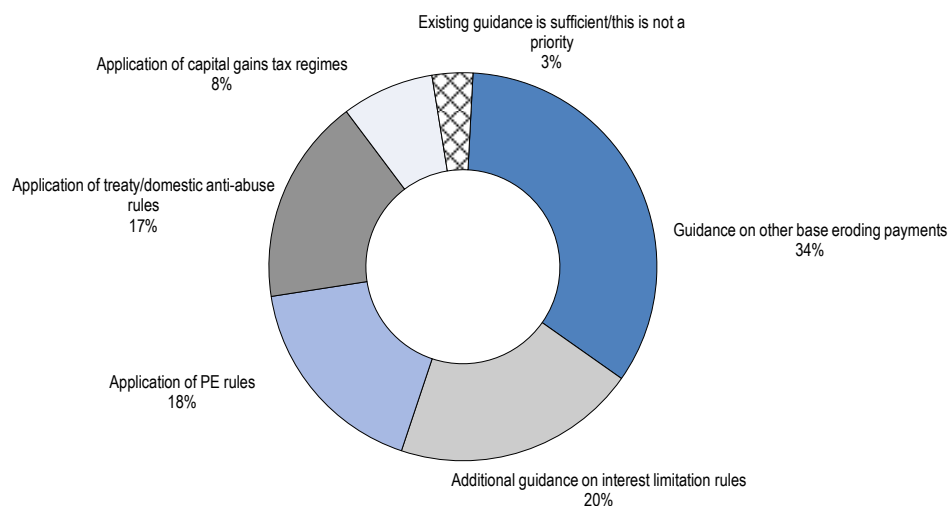
Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

### Graphique C.3. Question 3 : Selon vous, les mesures actuellement déployées par votre pays pour limiter les déductions d'intérêts excessives sont-elles efficaces ? (Une seule réponse possible)



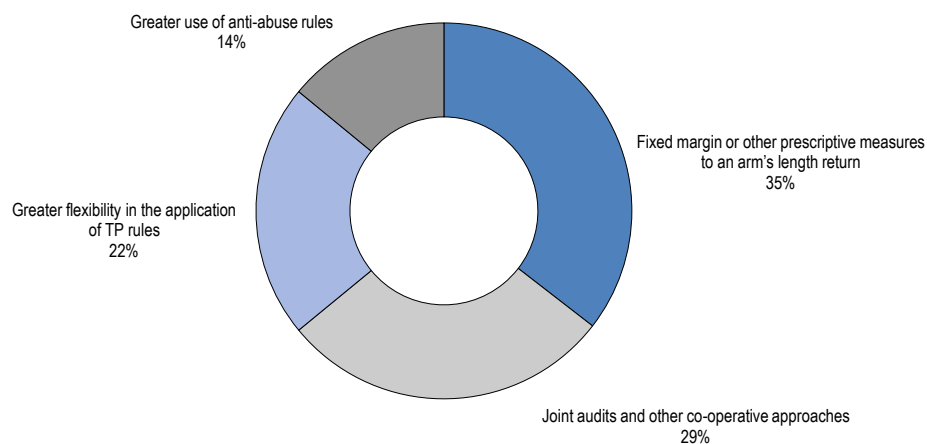
Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

**Graphique C.4. Question 4 : Dans quels domaines des orientations supplémentaires sont-elles nécessaires pour aider votre pays à traiter les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition ? (Jusqu'à deux réponses possibles)**



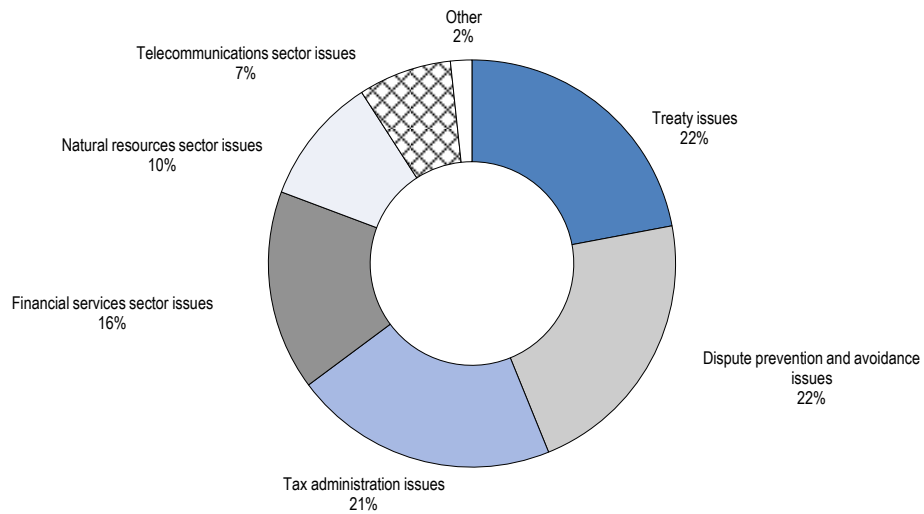
Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

**Graphique C.5. Question 5 : Comment les règles relatives aux prix de transfert pourraient-elles être simplifiées ? (Jusqu'à deux réponses possibles)**



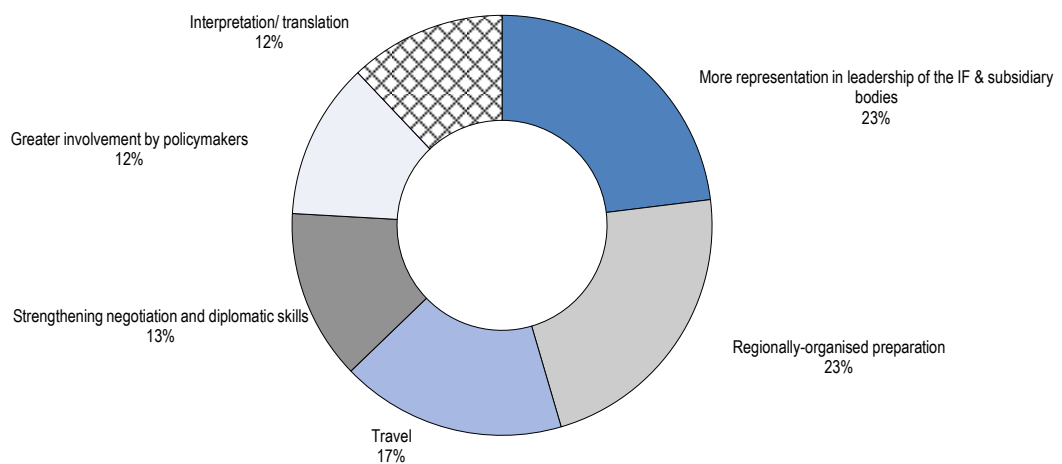
Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

**Graphique C.6. Question 6 : Quels sont les domaines sur lesquels, selon vous, le soutien pratique devrait porter en priorité ? (Jusqu'à deux réponses possibles)**



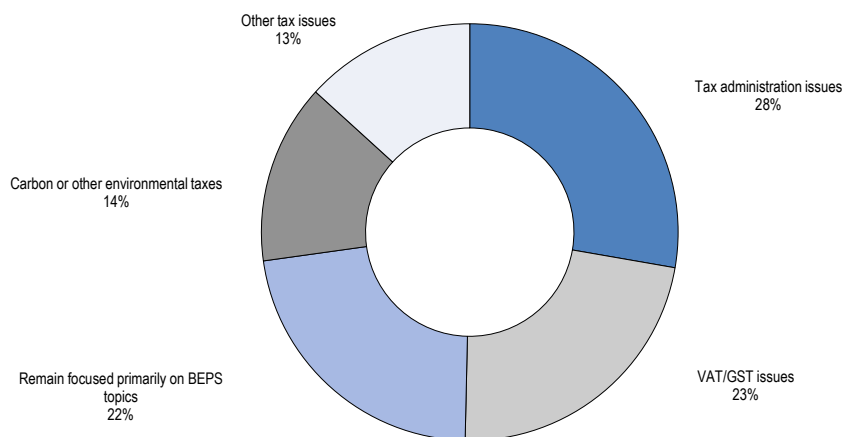
Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

**Graphique C.7. Question 7 : Quelles seraient les actions les plus efficaces pour accroître la participation effective des pays en développement au Cadre inclusif ? (Jusqu'à deux réponses possibles)**



Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

**Graphique C.8. Question 8 : Quelles sont les questions qui devraient, selon vous, être abordées par le Cadre inclusif ? (Cocher toutes les bonnes réponses)**



Source : réponses recueillies lors des consultations régionales organisées entre le 31 mai et le 9 juillet 2021.

# Les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS

## RAPPORT DE L'OCDE À L'INTENTION DES MINISTRES DES FINANCES ET DES GOUVERNEURS DE BANQUE CENTRALE DU G20

OCTOBRE 2021, ITALIE

Ce rapport fait le point sur les progrès réalisés par les pays en développement grâce à leur participation au Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS. Il examine les priorités et les capacités des pays en développement et examine comment les efforts de mobilisation des ressources nationales pourraient être davantage soutenus.



Pour plus d'informations :

 [ctp.contact@oecd.org](mailto:ctp.contact@oecd.org)

 <https://oe.cd/beps>

 @OECDtax

 OECD Tax