

Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus (Partie 1)

JUILLET 2014



TABLE DES MATIÈRES

Synthèse	3
Principales conclusions	4
Conclusions provisoires.....	5
Prochaines étapes	5
Section 1 : Introduction.....	6
Section 2 : Qu'est-ce que le BEPS ?	8
Section 3 : Le BEPS en tant que problème de mobilisation de ressources	10
Section 4 : Le BEPS Dans le contexte des pays en développement	12
a) La planification fiscale transfrontalière peut être de nature différente selon qu'il s'agit de pays en développement ou de pays développés.....	12
b) Les pays en développement peuvent être dépourvus des mesures législatives requises pour contrer le BEPS.....	12
c) Il est souvent difficile d'accéder aux informations utiles	12
d) Créer et maintenir une capacité pour mettre en œuvre des règles internationales très complexes prévoyant une certaine liberté d'application	13
e) Nécessité d'un élan et d'un soutien politiques pour des mesures efficaces en vue de contrer le BEPS mis en évidence dans les consultations régionales.....	14
f) Les fortes pressions que subissent les pays en développement pour attirer l'investissement peuvent déclencher une course concurrentielle aboutissant à un nivellement par le bas.....	14
Section 5 : Les actions hautement prioritaires pour les pays en développement.....	15
a) Paiements excessifs ou injustifiés à des sociétés affiliées à des entreprises multinationales, entraînant une érosion de la base d'imposition des pays en développement.....	15
b) Les pays en développement se heurtent à des difficultés liées aux nouveaux modèles économiques, comme les chaînes de valeur mondiales.....	16
c) Les pays en développement ont du mal à obtenir les informations dont ils ont besoin pour évaluer et traiter les problèmes liés au BEPS	18
d) Les pays en développement indiquent qu'ils subissent des pertes à cause de l'abus des conventions.....	19
Section 6 : Autres problèmes de BEPS fortement prioritaires pour les pays en développement	21
a) Les pays en développement éprouvent des difficultés pour obtenir les données nécessaires à l'application du principe du prix de pleine concurrence	21
b) Les pays subissent des pertes à la suite du transfert indirect d'actifs.....	21
c) Érosion de la base d'imposition par des incitations fiscales contreproductives destinées à attirer l'investissement – une source majeure de préoccupation.....	22

Section 7 : Perspectives des organisations internationales	25
Section 8 : Conclusions provisoires et prochaines étapes	26
Conclusions provisoires.....	26
Prochaines étapes	26
Sources	28
References.....	29
Annexe A : Points du plan d’action OCDE/G20 les plus pertinents pour les pays en développement.....	30
Annexe B : Reunion speciale du groupe de travail de l’OCDE sur la fiscalité et le développement relative à l’érosion de la base d’imposition et au transfert de benefices (BEPS) et aux pays en developpement, et synthèse des consultations sur le BEPS	35
Annexe C : Glossaire.....	38

SYNTHÈSE

L'OCDE, sur la demande du G20, élabore actuellement une stratégie pour s'attaquer au problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (« BEPS » selon l'acronyme anglais). Le Groupe de travail sur le développement a demandé à l'OCDE de regrouper les expériences des pays en développement et des organisations internationales dans un rapport (dont le présent document constitue la partie 1) sur les principales sources du BEPS dans les pays à faibles revenus et leur lien avec le Plan d'action BEPS (OCDE/G20) (« le Plan d'action ») sur cette question. L'annexe A de ce rapport présente la pertinence relative pour les pays en développement de chacune des 15 actions que comporte le Plan d'action.

Les conclusions du présent rapport sont tirées du dialogue et des consultations avec les pays en développement et les organisations internationales avec lesquelles ils travaillent. Des consultations directes avec ces pays ont eu lieu en février et mars 2014 lors d'événements organisés par l'OCDE (en Asie et en Amérique latine), du Forum sur l'administration fiscale africaine (en Afrique du Sud) et du *Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales* (à Paris). Le rapport s'inspire aussi du dialogue avec les pays en développement lors de réunions du Groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement (en octobre 2013 et en mars 2014), de la réunion du Forum mondial de l'OCDE sur les conventions fiscales (en septembre 2013) et de la réunion du Forum mondial de l'OCDE sur les prix de transfert (en mars 2014).

Le BEPS concerne principalement les cas dans lesquels l'interaction entre des règles fiscales différentes a pour conséquence qu'une partie des bénéfices des entreprises multinationales échappent à tout impôt. Il concerne par ailleurs des mécanismes qui entraînent une imposition faible ou nulle par transfert de bénéfices en dehors des juridictions dans lesquelles ont lieu des activités qui les génèrent. Le caractère international de la planification fiscale a pour conséquence que des mesures unilatérales et non coordonnées prises par les pays ne suffiront pas, et pourraient même aggraver les choses. Le Plan d'action qui traite les problèmes entraînant le BEPS est une initiative internationale et collective qui entend venir en aide à la fois aux pays développés et aux pays en développement.

Le BEPS a une incidence sur la mobilisation des ressources intérieures dans les pays en développement. Pour certains des pays les plus pauvres fortement dépendants des recettes fiscales provenant des entreprises multinationales, le BEPS a un effet particulièrement sensible sur des recettes fiscales vitales. L'effet du BEPS sur les pays en développement va également au-delà des recettes fiscales. Le BEPS porte atteinte à la crédibilité du système fiscal aux yeux de tous les contribuables. Lorsque les contribuables les plus importants se dérobent à leurs obligations fiscales, la confiance dans le système fiscal et son efficacité sont ébranlées.

Il est important de mesurer que les risques auxquels sont confrontés les pays en développement en raison du BEPS et les difficultés auxquelles ils se heurtent pour les surmonter peuvent être différentes en nature et en importance de ceux auxquels font face les pays développés. Par conséquent, les actions en matière de BEPS à l'égard des pays en développement peuvent nécessiter des adaptations et des nuances spécifiques par rapport à celles qui conviennent le plus pour les économies avancées.

Principales conclusions

Il ressort du présent rapport que **les pays en développement sont souvent confrontés à des obstacles notamment politiques qui affectent leur capacité à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**. Il s'agit, en particulier, des considérations suivantes :

- Certains pays en développement ne possèdent pas les mesures législatives nécessaires pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
- Les mesures prises par les pays pour contrer le BEPS sont souvent entravées par un manque d'informations.
- Les pays éprouvent des difficultés pour déployer la capacité requise pour l'application de règles très complexes et pour affronter des entreprises multinationales expérimentées et bien conseillées.
- L'absence de législation efficace et les lacunes en termes de capacité peuvent laisser la porte ouverte à une évasion fiscale plus simple mais potentiellement plus agressive que celle que l'on rencontre généralement dans les économies développées.

Les pays en développement et les organisations internationales relèvent principalement **les problèmes suivants comme étant les plus pertinents en termes de BEPS** :

- L'érosion de la base d'imposition causée par des paiements excessifs à des entreprises étrangères affiliées au titre d'intérêts, de rémunérations de services, de commissions pour services techniques et de redevances.
- Le transfert de bénéfices par une restructuration de la chaîne d'approvisionnement qui réaffecte contractuellement les risques et le bénéfice associé à des entreprises affiliées situées dans des pays à faible fiscalité.
- Des difficultés importantes pour obtenir les informations nécessaires pour évaluer les problèmes de BEPS et y remédier, ainsi que pour appliquer les règles en matière de prix de transfert.
- Le recours à des techniques visant à obtenir les avantages des traités dans des situations dans lesquelles ces avantages n'étaient pas prévus.
- La perte de recettes fiscales due aux techniques utilisées pour éviter de payer l'impôt lors de la vente d'actifs situés dans des pays en développement.
- En outre, les pays en développement subissent souvent de fortes pressions pour attirer l'investissement par le jeu des incitations fiscales, ce qui peut entamer la base d'imposition du pays sans guère produire d'avantages démontrables (phénomène repris dans le présent rapport, non comme partie intégrante du BEPS mais en tant que préoccupation significative pour les pays en développement et qui affecte la base d'imposition).

Conclusions provisoires

Le BEPS peut avoir une incidence considérable sur la mobilisation des ressources intérieures dans les pays en développement. Cela étant, les risques auxquels sont confrontés de nombreux pays en développement peuvent être différents de ceux auxquels sont exposés les économies plus avancées. Les pays en développement ont dès lors mis en exergue certains points du Plan d'action qui sont plus pertinents que d'autres. Ils ont aussi relevé un certain nombre de questions, comme les incitations fiscales, qui comptent parmi leurs préoccupations mais qui ne sont pas traitées dans le Plan d'action.

Prochaines étapes

Une version étendue de ce rapport (la Partie 2 sera présentée en septembre 2014) exposera la manière dont le Groupe de travail sur le développement pourrait venir en aide aux pays en développement afin de relever les défis liés au BEPS auxquels ils sont confrontés. Ce rapport :

- Confirmera celles qui, parmi les 15 actions du Plan d'action, sont les plus pertinentes pour les pays en développement et dont on peut espérer que les résultats qu'ils produiront leur seront bénéfiques ;
- Abordera d'autres problèmes liés au BEPS qui ne figurent pas dans le Plan d'action, notamment les incitations fiscales contreproductives, l'absence de données comparables dans les pays en développement, et l'évasion fiscale par le transfert indirect d'actifs situés dans des pays en développement ;
- S'intéressera aux initiatives de développement des capacités qui, dans le contexte des pays en développement, doivent aller de pair avec des mesures réglementaires. Ce point comprendra une discussion des actions nécessaires pour assurer que les pays en développement puissent bénéficier pleinement des aspects les plus pertinents contenus dans le Plan d'action et de la nécessité d'adapter éventuellement certaines actions spécifiques en termes de BEPS (par exemple, en les simplifiant) ou de les compléter (par exemple, par des recommandations supplémentaires) afin d'assurer qu'elles soient efficaces pour les pays en développement.

SECTION 1 : INTRODUCTION

En 2013, au Sommet de Saint-Pétersbourg, les dirigeants du Groupe des Vingt (« G20 ») ont reconnu que « les pays en développement devraient être en mesure de récolter les bénéfices d'un système fiscal international plus transparent et d'accroître leur capacité de revenu, car la mobilisation des ressources nationales est essentielle pour financer le développement ».

Les dirigeants du G20 ont approuvé les Perspectives de développement de Saint-Pétersbourg, qui engageaient le Groupe de travail sur le développement à passer en revue en 2014 les travaux pertinents concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») afin de relever les problèmes qui concernent particulièrement les pays à faible revenu et envisager des actions pour les résoudre.

Le Groupe de travail sur le développement a demandé un rapport sur les principales sources de BEPS pour les pays à faible revenu (et d'autres pays à faible capacité, ci-après dénommés les « pays en développement »), et leurs liens avec le Plan d'action BEPS¹ (OCDE/G20) (« le Plan d'action ») et sur la manière dont le Groupe pourrait aider ces pays à relever ces défis. Le Groupe a invité l'OCDE², en tant qu'organisation responsable du Plan d'action, à diriger l'établissement du rapport en étroite coopération avec le Fonds monétaire international (« FMI »)³.

Le présent document constitue la Partie 1 du rapport, qui a été examinée par le Groupe de travail sur le développement à sa réunion de mai 2014. Il identifie les problèmes de BEPS qui sont les plus importants pour les pays en développement. La Partie 2 du rapport, qui sera disponible pour la réunion du Groupe de travail sur le développement en septembre 2014, (i) mettra en évidence les mesures que les pays en développement ont prises, pour beaucoup d'entre eux avec l'aide de la communauté internationale, et qui indiquent qu'il existe des possibilités de mobiliser des recettes supplémentaires en s'attaquant aux problèmes de BEPS et d'instaurer un climat d'investissement plus sûr et plus stable pour les entreprises ; (ii) exposera comment le G20 peut aider les pays en développement à relever les défis que posent ces problèmes de BEPS.

L'annexe A décrit chacune des 15 actions mentionnées dans le Plan d'action et expose la pertinence de chaque action pour les pays en développement en se fondant sur les consultations et les expériences décrites dans l'encadré ci-dessous.

¹ Sur demande du G20, l'OCDE a établi un plan d'action en vue de combattre globalement le BEPS. Le Plan d'action a été pleinement approuvé par les ministres des finances du G20 à leur réunion du 19 juillet 2013 et par les dirigeants du G20 à leur réunion des 5 et 6 septembre 2013, et assorti d'un mécanisme visant le cas échéant à enrichir le plan.

² Le rapport est établi sous la responsabilité des secrétariats et du personnel des organisations mandatées. Il ne doit pas nécessairement être considéré comme l'expression officielle des avis de ces organisations ou de leurs États membres.

³ Le mandat du Groupe de travail sur le développement indique que « le Secrétariat pour la fiscalité et le développement coopèrera aussi avec d'autres organisations internationales et régionales en vue d'obtenir les avis des pays à faible revenu, notamment la Banque africaine de développement, le Forum sur l'administration fiscale africain, la Banque asiatique de développement, le Centre de rencontre des administrations fiscales, la Commission économique pour l'Amérique latine et les Caraïbes, le Centre interaméricain des administrations fiscales, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (Nations Unies), et le Groupe de la Banque mondiale ».

Le présent rapport s'appuie sur les éléments suivants :

- a) Les réunions avec les pays en développement lors des consultations régionales sur le BEPS (auxquelles ont participé les pays d'Asie, d'Amérique latine et des Caraïbes ainsi que les pays francophones) ainsi que du Conseil du Forum sur l'Administration Fiscale Africaine (ATAF), et la Conférence consultative sur l'Agenda Fiscal Mondial (à laquelle ont participé les pays africains) ;
- b) Les consultations avec les pays en développement aux réunions annuelles du Forum mondial de l'OCDE sur les conventions fiscales, du Forum mondial de l'OCDE sur les prix de transfert et du Groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement. La déclaration des coprésidents sur les résultats du Groupe de travail informel sur la fiscalité et le développement figure à l'annexe B ci-après ;
- c) Les expériences que l'OCDE, le Groupe de la Banque mondiale et l'Union européenne ont acquises par leurs programmes relatifs aux prix de transfert par rapport à la fiscalité et au développement. Il s'agit de programmes axés sur la demande qui dès lors, fournissent des preuves provenant des pays en développement concernant les problèmes qu'ils considèrent comme une priorité absolue et qu'ils s'efforcent actuellement de résoudre. Une assistance est apportée aux pays suivants : Albanie, Bangladesh, Burundi, Cambodge, Colombie, Éthiopie, Ghana, Honduras, Jamaïque, Kenya, Nigéria, Ouganda, Pérou, Rwanda, Seychelles, Tanzanie, Thaïlande, Ukraine, Vietnam et Zambie. Un retour d'informations est également reçu par l'OCDE dans le cadre des événements du programme Relations mondiales ;
- d) Les conclusions d'un questionnaire envoyé aux participants au Forum mondial sur les prix de transfert de mars 2014, et les commentaires reçus au titre des consultations publiques dans le contexte du Projet BEPS ;
- e) Les remarques et informations reçues du FMI⁴.

L'annexe C comporte un glossaire des termes et expressions utilisés dans le présent rapport.

⁴ Le FMI (2014) fournit un recensement détaillé des problèmes fiscaux internationaux actuels pour les pays en développement.

SECTION 2 : QU'EST-CE QUE LE BEPS ?

Le BEPS désigne principalement les cas dans lesquels l'interaction de règles fiscales différentes fait qu'une partie des bénéfices des entreprises multinationales échappe à tout impôt. Il vise également les mécanismes qui entraînent une imposition faible ou nulle par transfert de bénéfices en dehors des juridictions dans lesquelles ont lieu les activités qui les génèrent.

Il convient de souligner que cette planification par les grandes entreprises multinationales est rarement illégale. Dans certains cas, il s'agit simplement de l'exploitation de discordances involontaires entre les règles d'imposition appliquées aux entreprises multinationales par des juridictions fiscales différentes. Dans d'autre cas, l'évasion est possible parce que les principes internationaux ne sont plus en phase avec le niveau d'intégration de l'économie mondiale. Une imposition faible ou nulle n'est pas préoccupante en soi, mais elle le devient lorsqu'elle est associée à des pratiques qui dissocient artificiellement le revenu imposable des activités qui le génèrent. Ce qui est important dans ces cas, c'est l'absence, où que ce soit, d'imposition du revenu provenant d'activités transfrontalières.

Quelque 25 % des transactions entre entreprises auxquelles ont participé des contribuables colombiens sont conclues avec des pays à faible taux d'imposition.

Source: Exposé du Groupe de travail spécial, 28 mars 2014.

Le BEPS est un problème mondial qui appelle des solutions mondiales. Le caractère international de la planification sociale fait que des mesures unilatérales et non coordonnées prises par les pays ne suffiront pas et peuvent même aggraver les choses. Le Projet BEPS OCDE/G20, destiné à résoudre les problèmes à la source du BEPS, est un effort international collectif qui entend aider les pays tant développés qu'en développement. Il est toutefois important d'admettre que les risques auxquels sont confrontés les pays en développement du fait du BEPS ainsi que les difficultés pour y remédier peuvent être de nature et d'ampleur différentes de ceux que connaissent les pays développés. Par exemple, les lacunes de la législation fiscale dans les pays en développement ainsi que la capacité

Évasion fiscale grossière au Nigéria:

...le plus souvent, les entreprises qui effectuent les paiements ne sont pas en mesure de prouver que ces paiements ont donné lieu à des bénéfices à l'avenant.

Source : Questionnaire de l'OCDE, mars 2014

faible de l'administration signifieront probablement que les pays en développement seront confrontés à une évasion fiscale plus grossière et plus agressive que celle que l'on rencontre dans les économies plus avancées. Les solutions au BEPS doivent être élaborées et évaluées en ayant à l'esprit ces problèmes, et les actions en matière de BEPS pour les pays en développement peuvent requérir des accents et des nuances plus spécifiques que celles qui conviennent plus pour les économies avancées.

Il y a en outre des problèmes qui créent une érosion importante de la base d'imposition et une double non-imposition potentielle dans les pays en développement, mais qui ne sont pas cités dans le Plan d'action. Par exemple, les gouvernements offrent de plus en plus d'incitations fiscales aux entreprises multinationales (comme des exonérations fiscales temporaires) et, lors du processus de

consultation, les pays en développement ont exprimé des doutes quant aux avantages de ces mesures. Il s'agit d'une préoccupation de longue date pour les pays en développement et un domaine dans lequel un travail considérable a été mené par le FMI et le Groupe de la Banque mondiale. Les incitations fiscales ont une incidence directe sur les bases d'imposition des pays en développement et peuvent donner lieu à la non-imposition des bénéficiaires ou à leur imposition à un taux faible. Il est donc important de tenir compte de ce problème, parallèlement aux autres problèmes des pays en développement en termes de BEPS. Les incitations fiscales sont dès lors reprises dans le présent rapport.

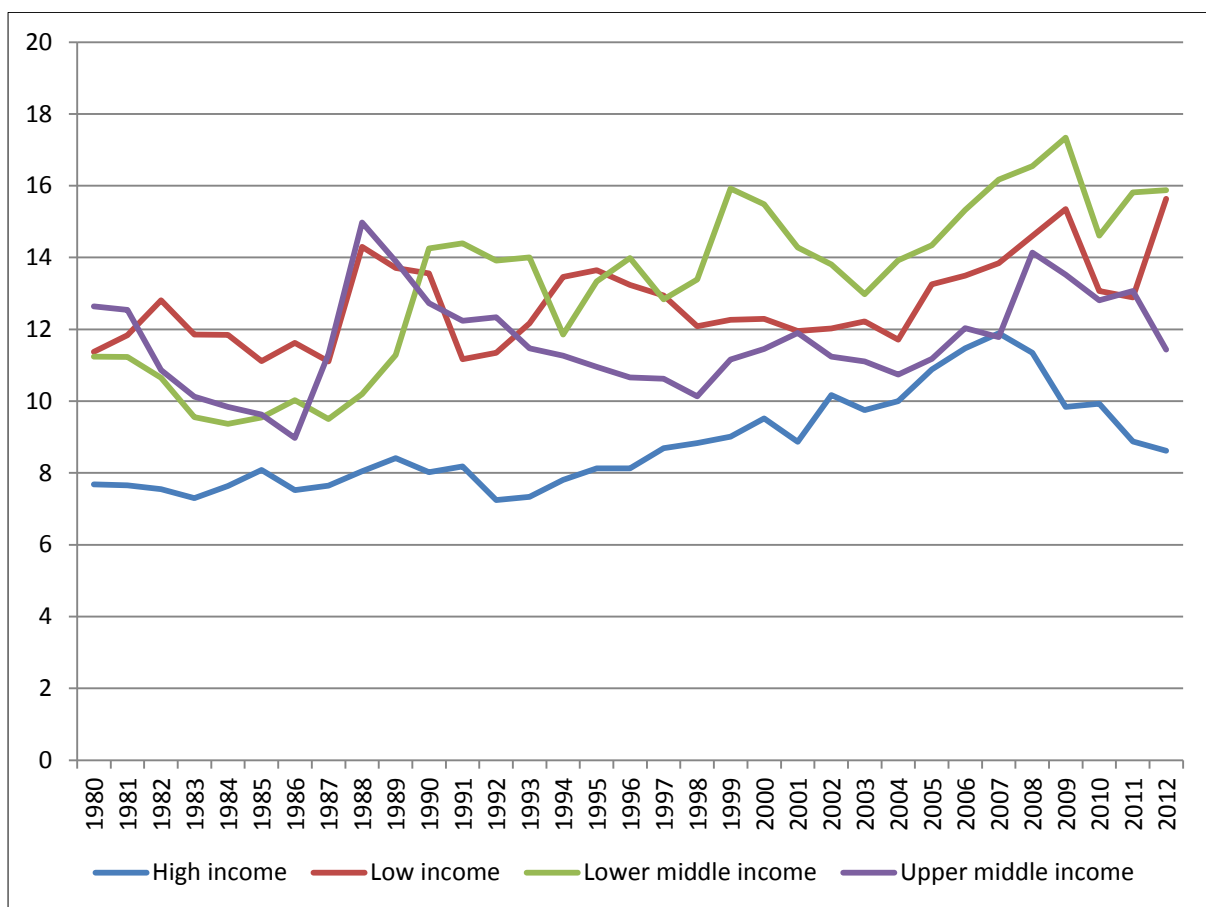
Un autre problème pour les pays en développement, qui a été évoqué lors des consultations régionales, est l'équilibre entre l'imposition de la source et de la résidence figurant dans les conventions fiscales bilatérales qui épousent le modèle des conventions-types de l'OCDE et des Nations Unies. La question est ici l'attribution des droits d'imposition entre deux partenaires de la convention. Il ne s'agit pas d'un problème de planification ou d'évasion fiscale et cela n'entraîne pas de BEPS. Il sort donc du cadre du Projet BEPS OCDE/G20 et du présent rapport. Cela étant, il est reconnu qu'il s'agit d'un problème important pour de nombreux pays en développement et que le Projet BEPS OCDE/G20 offre une occasion de jeter les bases de ce débat légitime. Les consultations menées avec les pays en développement dans le contexte du BEPS ont aussi mis en évidence la nécessité d'évaluer d'un regard critique les coûts et les avantages de la conclusion de conventions fiscales et d'aboutir à un équilibre entre les objectifs de la collecte de recettes en termes de politique, d'une part, et la création de l'environnement approprié pour l'investissement direct étranger (IDE), d'autre part.

SECTION 3 : LE BEPS EN TANT QUE PROBLEME DE MOBILISATION DE RESSOURCES

L'adoption d'un système fiscal plus simple, plus équitable, plus transparent et plus large est depuis des décennies un souci pour les pays en développement. Pourtant, la moitié des pays de l'Afrique subsaharienne mobilisent encore moins de 15 % de leur PIB en recettes fiscales, soit moins que le niveau de 20 % que les Nations Unies jugent nécessaire pour réaliser les objectifs du Millénaire pour le développement (PNUD, 2010) d'ici à 2015. La situation est un peu meilleure dans plusieurs pays d'Asie et d'Amérique latine. L'urgence de la mobilisation des ressources intérieures et le risque de BEPS forment ensemble un élément central lorsque l'on considère la dépendance des pays en développement par rapport à l'impôt des sociétés.

En proportion de l'ensemble des recettes, l'impôt des sociétés est plus important dans les pays en développement que dans les pays développés, comme le montre le diagramme 1 ci-dessous.

Diagramme 1. Recettes de l'impôt des sociétés en pourcentage du total des recettes



Source : FMI (2014)

Dépendance extrême de l'imposition des entreprises multinationales

- Le Rwanda indique que les entreprises multinationales représentent 70 % de sa base d'imposition.
- Au Burundi, une seule entreprise contribue à hauteur de presque 20 % au total des recettes fiscales. (Source: NSI, 2010)
- Au Nigéria, les entreprises multinationales représentent 88 % de la base d'imposition. (Source : Conférence ATAF, 18-19 mars 2014)
- Au Pérou, les transactions entre parties liées représentent 26 % du PIB. (Source : Exposé du Groupe de travail informel, 28 mars 2014)

Dans certains pays, la dépendance par rapport aux recettes fiscales provenant des entreprises multinationales est marquée. Il ne s'agit pas de minimiser l'importance d'autres questions fiscales pressantes auxquelles sont confrontés les pays en développement (comme l'économie informelle), mais il est essentiel que ces pays soient en mesure d'imposer les entreprises multinationales sur la totalité des bénéfices qu'elles engrangent dans leurs juridictions, conformément à des règles claires.

La perte de recettes résultant du BEPS peut être particulièrement importante pour les pays en développement riches en ressources. Pour ces pays, l'imposition des ressources naturelles sera peut-être la préoccupation fiscale décisive au cours de la prochaine décennie. Les entreprises multinationales dominent les industries

extractives et exportent couramment des minerais vers des parties étrangères liées, ce qui fait des prix de transfert un élément vital dans l'industrie. Les risques liés au BEPS dans ce secteur appellent dès lors une attention particulière.

L'incidence du BEPS sur les pays en développement va toutefois au-delà des recettes provenant de l'imposition des entreprises multinationales. Les entreprises actives uniquement sur les marchés intérieurs sont défavorisées en termes de concurrence si les entreprises multinationales déplacent leurs bénéfices en dehors des frontières pour éluder ou réduire l'impôt. Plus généralement, le BEPS porte atteinte à la crédibilité du système fiscal aux yeux de l'ensemble des contribuables. Si l'on voit que les contribuables les plus importants échappent à leurs obligations fiscales, la confiance dans le système fiscal et son efficacité en pâtiront. Cet aspect revêt une importance particulière pour les pays en développement, confrontés à de grandes difficultés lorsqu'il s'agit de collecter les impôts dans des secteurs « difficiles à taxer », notamment les petites entreprises (OCDE, 2013).

Le gouvernement de la Zambie indique qu' « il ne perd pas moins de 2 milliards de dollars américain chaque année en raison de l'évasion fiscale, et ajoute que le principal coupable dans le pays est le secteur minier ».

Source: Bloomberg, 25 novembre 2012

SECTION 4 : LE BEPS DANS LE CONTEXTE DES PAYS EN DEVELOPPEMENT

L'expérience des pays en développement en termes de BEPS et de lutte contre le BEPS peut être différente de celle des pays développés dans six domaines principaux.⁵

a) *La planification fiscale transfrontalière peut être de nature différente selon qu'il s'agit de pays en développement ou de pays développés.*

Les structures de planification fiscale complexes peuvent être moins répandues dans les pays en développement ou moins préoccupantes pour ceux-ci, lorsque l'absence de règles pertinentes et efficaces peut laisser la porte ouverte à des stratégies de planification fiscale beaucoup plus simples. En raison d'une capacité de contrôle fiscal inefficace, les pratiques de planification fiscale plus agressives et à la limite de la légalité ne sont guère découragées. Ces différences en termes de risques peuvent nécessiter des approches adaptées.

b) *Les pays en développement peuvent être dépourvus des mesures législatives requises pour contrer le BEPS.*

Un problème courant pour les pays en développement est une législation incomplète qui cible insuffisamment les risques les plus importants. Le Rwanda indique, par exemple, que ses règles actuelles en matière de prix de transfert sont incomplètes et pas assez efficaces pour contrer le transfert de bénéfices. Dans beaucoup de cas, les règles peuvent être facilement contournées. Il existe souvent plus d'une manière de déplacer les bénéfices au-delà des frontières, et une législation qui ferme une voie sera inefficace si elle laisse ouvertes d'autres voies. Par exemple, une législation qui empêche le transfert de bénéfices à l'aide des prix de transfert n'aura qu'une efficacité limitée s'il n'existe pas parallèlement d'autres mesures pour empêcher les entreprises multinationales d'introduire une dette porteuse d'intérêts excessive dans un pays. Là où ces mesures sont en place, elles peuvent ne pas être suffisamment robustes.

« Les délégués doivent se demander s'ils possèdent tous les instruments législatifs nécessaires pour contrer efficacement l'érosion de la base d'imposition ».
Ivan Pillay, président de l'ATAF

Source: Moneyweb, 18 mars 2014

c) *Il est souvent difficile d'accéder aux informations utiles.*

Un problème courant pour les pays en développement est l'incapacité à obtenir des entreprises multinationales les informations dont ils ont besoin pour évaluer correctement le risque de BEPS en vue d'appliquer leurs règles pour le contrecarrer. Les raisons peuvent être celles qui suivent, prises séparément ou ensemble : (i) l'absence de règles efficaces en matière de collecte d'informations ; (ii) le respect insuffisant de ces règles ; (iii) une capacité insuffisante pour les mettre en œuvre et les faire appliquer ; (iv) des outils inadéquats (comme les systèmes de déclaration électronique) pour saisir les informations puis les analyser complètement. Les pays en développement indiquent qu'ils éprouvent des difficultés pour, par exemple, obtenir des informations sur les opérations avec

⁵ En ce qui concerne l'importance et la nature des préoccupations fiscales internationales pour les pays en développement, voir aussi FMI (2014).

l'étranger d'un groupe multinational, informations qui sont souvent nécessaires pour évaluer pleinement le risque de perte fiscale. Ce problème est examiné plus en détail ci-après.

d) Créer et maintenir une capacité pour mettre en œuvre des règles internationales très complexes prévoyant une certaine liberté d'application.

Le personnel de l'administration fiscale et des douanes disponible pour 1000 citoyens s'élevait à 0,131 personne au Mozambique, 0,087 en Tanzanie et 0,099 en Zambie 2010. Ces ratios « personnel fiscal / population » sont faibles par rapport à la moyenne mondiale de 0,82.

Source: CMI, 2011

Les pays en développement se heurtent à des difficultés spécifiques, s'agissant d'appliquer un ensemble complexe de règles destinées à déjouer l'évasion fiscale internationale transfrontalière. Premièrement, les administrations fiscales sont confrontées à des priorités concurrentes et à un personnel cruellement insuffisant. Deuxièmement, beaucoup d'administrations fiscales ne sont pas des employeurs concurrentiels de personnel qualifié travaillant sur les questions d'évasion fiscale internationale, et il existe une fuite constante de personnel vers le secteur privé, en particulier vers les grands cabinets comptables. Ces contraintes,

conjuguées avec le manque d'expérience, produisent une asymétrie bien connue lorsque les fonctionnaires ont affaire à des grandes entreprises bien conseillées.

Enfin, beaucoup de pays en développement peuvent ne pas avoir de pratique établie pour le règlement des litiges qui les opposent à des grands contribuables effectuant des transactions internationales complexes. Le caractère complexe des règles fiscales internationales et le grand nombre de faits impliqués a pour conséquence que, dans les pays développés, les litiges sont souvent réglés par la négociation et le compromis entre l'administration fiscale et le contribuable. Cette pratique ne se transpose pas nécessairement bien dans le contexte des pays en développement, où une telle culture de règlement des litiges est souvent absente. En outre, l'étendue du pouvoir discrétionnaire laissé aux contrôleurs du fisc peut ouvrir la porte à la corruption. Améliorer l'efficacité de la résolution des litiges tout en assurant l'intégrité du processus est une question qui doit être examinée beaucoup plus en détail dans le contexte des pays en développement.

« Ils ont besoin d'être mieux armés pour répondre au rapport de force entre les multinationales et les administrations fiscales, souvent défavorable aux pays en développement ».

Source : événement du CREDAF, 25 mars 2014

Principaux messages des Consultations régionales relatives au BEPS en ce qui concerne les questions de capacité

Pour les pays en développement, il est essentiel que les mesures de politique fiscale puissent être appliquées, vu les contraintes actuelles qui pèsent sur la capacité et l'accès aux informations. Les participants ont estimé que les considérations de mise en œuvre devraient guider le travail futur sur le BEPS.

Source : Séoul, 20-21 février 2014

L'Afrique doit participer au Projet BEPS OCDE/G20 et saisir cette occasion pour orienter les discussions sur les 15 points d'action de ce projet. Nous devrions utiliser cette opportunité pour veiller à ce qu'une attention suffisante soit accordée aux degrés différents de préparation des administrations fiscales africaines et aux limitations dont elles souffrent en termes de ressources et de capacités.

Source: Évènement ATAF, 18-19 mars 2014

e) Nécessité d'un élan et d'un soutien politiques pour des mesures efficaces en vue de contrer le BEPS mis en évidence dans les consultations régionales.

Le succès de ces mesures dépendra non seulement de l'exactitude technique des solutions proposées, mais aussi du consensus politique sur la nécessité des réformes.

Source : événement de Bogota, 28 février 2014

Un aspect que ne cessent d'évoquer les pays en développement est la nécessité d'obtenir un consensus politique, condition préalable à la réalisation de changements législatifs et à l'engagement en termes de ressources nécessaires pour contrer l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. De nombreux pays en développement citent l'absence de prise de conscience et d'engagement politiques comme l'obstacle majeur à l'instauration et à l'application effectives de règles pour résoudre les problèmes de BEPS.

f) Les fortes pressions que subissent les pays en développement pour attirer l'investissement peuvent déclencher une course concurrentielle aboutissant à un nivellement par le bas.

Bien qu'elles sortent du cadre du Plan d'action BEPS, les incitations fiscales qui ciblent l'investissement telles qu'elles sont accordées aux entreprises multinationales érodent la base d'imposition des pays en développement et présentent souvent peu d'avantages démontrables. En 1980, 40 % des pays d'Afrique subsaharienne offraient des exonérations temporaires d'impôt. En 2005, ils étaient 80 % à le faire (Keen et Mansour, 2009). Les pays en développement y voient un problème essentiel, examiné plus en détail ci-après.

Les participants à la Consultation régionale sur le BEPS à Séoul sont tombés d'accord pour dire que, dans le contexte régional, le Projet BEPS OCDE/G20 doit tenir compte de l'équilibre entre l'encouragement de l'investissement étranger et la nécessité de la mobilisation de ressources intérieures pour le développement.

Source : événement de Séoul, 20-21 février 2014

Implications pour les pays en développement

- Les règles intérieures pour contrer le BEPS, ainsi que l'évasion fiscale transfrontalière et les normes et orientations internationales doivent couvrir l'éventail complet des risques potentiels.
- Ces règles doivent également être applicables dans le contexte de ressources et de capacité limitées pour les pays en développement, ce qui pourrait signifier qu'elles doivent être simplifiées ou revêtir un caractère plus mécanique et ne laisser qu'une marge d'appréciation limitée.
- L'élaboration de règles et d'orientations fiscales internationales doit tenir compte des limitations de l'accès aux informations auxquelles se heurtent les pays en développement.
- L'amélioration de l'efficacité de la résolution des litiges doit être étudiée dans le contexte des pays en développement.
- La solution des problèmes de BEPS pour les pays en développement ne peut être dissociée de celle des problèmes de capacité et de constitution de capacité. Il est capital que les actions en matière de BEPS tiennent compte de ces problèmes.
- Il est nécessaire que les administrations fiscales, les organisations internationales et régionales, les bailleurs de fonds et les ONG sensibilisent à l'importance des problèmes de BEPS aux niveaux politiques des pays en développement.

SECTION 5 : LES ACTIONS HAUTEMENT PRIORITAIRES POUR LES PAYS EN DEVELOPPEMENT

Les pays en développement ont relevé les actions prioritaires en matière de BEPS, qui sont en grande partie similaires pour l'ensemble des régions. La présente section du rapport expose les conclusions des consultations avec les pays en développement (voir l'annexe B) et de l'expérience du FMI, de l'OCDE, du Groupe de la Banque mondiale et de l'Union européenne, dans le cadre des programmes de développement des capacités menés avec les pays en développement.

Il convient aussi de noter, sans que cela ait été cité explicitement en tant que priorité, que beaucoup de pays estiment que la création d'un instrument multilatéral sera un mécanisme utile pour mettre en œuvre les mesures du Projet BEPS OCDE/G20, en particulier concernant la modification des conventions de double imposition.

Les problèmes prioritaires identifiés par les pays en développement sont les suivants.

a) Paiements excessifs ou injustifiés à des sociétés affiliées à des entreprises multinationales, entraînant une érosion de la base d'imposition des pays en développement.

Les pays en développement signalent régulièrement qu'une série de paiements entre sociétés faisant partie du même groupe d'entreprises multinationales peuvent éroder indûment leur base d'imposition. Ils indiquent qu'il est souvent difficile d'évaluer si ces paiements correspondent à une valeur réellement reçue ou s'ils sont excessifs et injustifiés. Ces paiements concernent généralement des éléments financiers (paiements d'intérêts, par exemple), ou rémunèrent des services ou un élément de propriété intellectuelle (paiements de redevances). Les règles fiscales autorisent généralement la déduction de ces paiements dans le calcul du bénéfice soumis à l'impôt, ce qui signifie que des paiements excessifs peuvent réduire indûment le montant des bénéfices sur lesquels l'impôt est payé.

Ces types de paiements se produisent dans les pays développés comme dans les pays en développement, mais le risque d'érosion de la base d'imposition à la suite de ces paiements peut être plus grand dans les pays en développement, les sociétés affiliées des entreprises multinationales étant généralement les bénéficiaires et non les fournisseurs des éléments financiers, des services et de la propriété intellectuelle.

Les pays en développement se sont déclarés particulièrement préoccupés par l'érosion de leur base d'imposition par les paiements faits au titre des intérêts d'emprunts. Une entreprise est généralement financée (ou capitalisée) par un mélange de dette et de fonds propres. Des paiements excessifs d'intérêts peuvent se produire si le poids de la dette pesant sur des contribuables des pays en développement est excessif (ils sont « sous-capitalisés ») ou si le prix de la dette est excessif. Une déduction est normalement opérée pour les intérêts lors de la mesure fiscale du bénéfice. Ainsi, plus le niveau de la dette dans une entreprise est élevé et, partant, le montant des intérêts qu'elle paye, plus le bénéfice imposable sera faible.

58 % des pays en développement qui ont répondu au questionnaire indiquent que les commissions de gestion et les rémunérations de services techniques présentent régulièrement des problèmes d'application des prix de transfert dans leur pays.

Source: OECD questionnaire, mars 2014

Les paiements particulièrement courants sont notamment ceux effectués à des sociétés affiliées d'entreprises multinationales pour des services fournis par d'autres membres du même groupe, par exemple pour des services juridiques ou informatiques ou des services de gestion ou de conseils techniques. L'île Maurice signale par exemple que la plupart de ses problèmes en termes de prix de transfert se produisent lorsque des commissions importantes de gestion ou de conseils techniques sont payées. Ces paiements ne sont certes pas excessifs dans tous les cas et peuvent constituer une rétribution équitable pour des services de valeur qui ont été fournis. Cela étant, il est souvent difficile pour les pays en développement d'obtenir toutes les informations nécessaires pour l'évaluer.

Le Kenya signale qu'un de ses principaux risques est constitué par les transferts de propriété intellectuelle développée localement vers des juridictions à faible taux d'imposition, sans rémunération. Une redevance est alors facturée pour l'utilisation par l'entité kényane.

Source: Exposé du Groupe de travail, 28 mars 2014

Les paiements de redevances à des sociétés affiliées d'entreprises multinationales sont également courants. La possibilité d'évaluer si ces paiements sont légitimes ou s'il s'agit de montants excessifs nécessite encore une fois des informations détaillées et une importante capacité technique.

Un risque particulier pour les pays riches en ressources est constitué par les prix de vente des exportations de minerais à des sociétés affiliées d'entreprises multinationales. Plusieurs pays ont signalé qu'ils éprouvaient des difficultés pour s'assurer que les minerais sont exportés à un prix

équitable et mentionnent ici aussi l'absence de données et d'informations et le manque de personnel qualifié.

Implications pour les pays en développement

- La nécessité de règles efficaces et applicables pour contrer l'érosion de la base d'imposition par le paiement d'intérêts excessifs, y compris suite à une dette excessive. (traité dans l'action 4 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)
- La nécessité de règles efficaces et applicables sur les prix de transfert pour contrer l'érosion de la base d'imposition par le paiement de redevances excessives. (traité dans l'action 8 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)
- La nécessité de règles efficaces et applicables, simplifiées le cas échéant, sur les prix de transfert, qui permettent aux pays en développement de contester les paiements excessifs faits par des entreprises multinationales situées dans leur pays à des parties étrangères liées à titre de commissions de gestion et de services. (traité dans l'action 10 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)

b) Les pays en développement se heurtent à des difficultés liées aux nouveaux modèles économiques, comme les chaînes de valeur mondiales.

La mondialisation a eu une incidence importante sur la manière dont les multinationales structurent leurs activités, ce qui soulève de nouveaux défis. La mobilité croissante du capital et des personnes et l'adoption rapide des technologies pour améliorer les communications ont eu pour effet de restructurer les modèles économiques des multinationales et leurs activités. Ces changements sont souvent basés sur des fonctions centralisées au niveau régional ou mondial, plutôt que sur des

activités gérées au sein de chaque pays. Ces pratiques, souvent qualifiées de « restructuration de la chaîne d’approvisionnement », obéissent souvent à des priorités d’entreprise et répondent aux efficacités disponibles grâce à la centralisation de la planification, des achats et de la détention de la propriété intellectuelle. Elles facilitent toutefois aussi le transfert de bénéfices entre les juridictions fiscales, ouvrant ainsi des possibilités de planification fiscale souvent conçues en vue d’une minimisation de l’impôt.

Le Kenya déclare que certaines entreprises étrangères actives au Kenya structurent leurs activités de manière à éviter artificiellement l’imposition.

Source : exposé du Groupe de travail spécial, 28 mars 2014

La restructuration de la chaîne d’approvisionnement implique souvent l’établissement d’une société centrale (la principale), dans un pays à faible taux d’imposition. Les risques, comme les créances douteuses ou les risques de stock, sont généralement transférés par contrat, par exemple d’un distributeur local vers la société principale, sans déplacer le risque en dehors du groupe dans son ensemble. Dans ces cas, l’application du principe du prix de pleine concurrence peut avoir pour effet que les bénéfices soient déplacés du distributeur local vers la société principale. Cette capacité de déplacer le risque de manière contractuelle entre les membres d’une entreprise multinationale (mais pas en dehors de l’ensemble que constitue le groupe) permet de planifier le lieu où les bénéfices sont déclarés et, partant, où l’impôt est payé.

La restructuration de la chaîne d’approvisionnement va souvent de pair avec la migration de propriété intellectuelle de valeur vers un propriétaire centralisé, souvent dans une juridiction à faible imposition ou bien où la propriété intellectuelle bénéficie d’un traitement fiscal favorable. Dans ce cas, le revenu associé à cette propriété migre également, ce qui réduit la base d’imposition.

Les administrations fiscales des pays en développement signalent qu’elles assistent à un grand nombre de ces restructurations, ce qui entraîne des difficultés dues au manque de capacités et aux lacunes en termes d’informations. Dans certains cas auxquels sont confrontées les administrations fiscales, ces restructurations sont grossières et abusives et dépourvues ou presque de justification. Dans d’autres cas, le caractère complexe de la restructuration a pour conséquence que la vérification des prix de transfert nécessite une analyse poussée et des informations exhaustives à la fois sur le contribuable résident et sur la société principale à l’étranger. Contester avec succès ces restructurations implique souvent l’interaction de plusieurs règles fiscales – les règles sur les transferts de prix, les conventions fiscales, l’imposition des non-résidents et les règles en matière de transfert des actifs incorporels – qui requièrent toutes une forte capacité technique.

Implications pour les pays en développement

- La nécessité, pour les prix de transfert, de règles efficaces et applicables qui permettent aux pays en développement de résoudre les discordances entre le lieu où le bénéfice est déclaré et celui où il est effectivement engrangé. (traité dans les actions 8, 9 et 10 du Plan d’action, comme décrit à l’Annexe A ci-après)
- La nécessité de règles efficaces qui imposent aux multinationales de fournir les informations pertinentes requises pour l’application de leurs règles sur les prix de transfert. (traité dans l’action 13 du Plan d’action, comme décrit à l’Annexe A ci-après)
- La nécessité d’actualiser les principes établis au plan international afin d’assurer que les pays en développement puissent imposer effectivement les entités étrangères actives dans leurs pays conformément à la teneur économique de leurs opérations dans ces pays. (traité dans les actions 1 et 7 du Plan d’action, comme décrit à l’Annexe A ci-après)

c) Les pays en développement ont du mal à obtenir les informations dont ils ont besoin pour évaluer et traiter les problèmes liés au BEPS.

Un problème majeur pour les pays en développement est la capacité d'obtenir les informations nécessaires pour évaluer l'ampleur et l'incidence de l'évasion fiscale transfrontalière et prendre des mesures efficaces pour déjouer cette évasion.

Les pays en développement ont besoin de données pour quantifier correctement la perte fiscale résultant de l'évasion fiscale transfrontalière et pour repérer les sources et la nature de ces pertes, ainsi que de l'efficacité des mesures adoptées pour les empêcher. Le Plan d'action reconnaît que ce problème concerne aussi bien les pays développés que les pays en développement et qu'il est nécessaire d'œuvrer à l'établissement d'indicateurs de l'ampleur et de l'incidence économique du BEPS. Il est également admis que des outils sont nécessaires pour contrôler et évaluer l'efficacité et l'effet économique des actions entreprises pour lutter contre le BEPS.

Les pays en développement doivent aussi pouvoir obtenir les informations dont ils ont besoin pour mieux cibler les contribuables aux fins de contrôle et pour vérifier ou contester ensuite leurs prix de transfert. La plupart des pays en développement ont signalé qu'ils éprouvaient beaucoup de difficultés pour obtenir les informations dont ils ont besoin pour appliquer leurs règles. Ils se déclarent en outre préoccupés par les problèmes qu'ils rencontrent pour obtenir des contribuables les informations utiles au sujet des membres étrangers et des opérations des groupes d'entreprises multinationales.

Plusieurs pays en développement ont indiqué qu'ils soutenaient résolument l'instauration d'une forme quelconque de déclaration pays par pays. Ce type de déclaration était à l'origine une initiative visant la transparence, soutenue par la société civile qui réclamait la publication des données fiscales et des autres données financières des multinationales dans chaque endroit où elles déploient leurs activités. Plus récemment, ce débat a été repris par le G8, qui a invité l'OCDE à établir un modèle commun, pays par pays, de déclaration des multinationales introduit auprès des autorités fiscales, mais non rendu public. Beaucoup de pays en développement estiment que ce travail les aidera utilement à évaluer les risques de transfert de bénéfices.

Implications pour les pays en développement

- La nécessité d'élaborer des indicateurs de l'ampleur et de l'incidence économique du BEPS, ainsi que des outils pour contrôler et évaluer l'efficacité et l'incidence économique des mesures prises pour contrer le BEPS. (traité dans l'action 11 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)
- La nécessité de définir des normes et des orientations internationales en matière de documentation des prix de transfert et de communication des informations pertinentes, y compris un modèle de déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale, qui permet aux pays en développement d'obtenir les informations nécessaires pour évaluer le risque d'abus des prix de transfert et le réduire efficacement. (traité dans l'action 13 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)
- L'extension de la documentation et des informations sur les prix de transfert en vue d'y inclure les risques de BEPS en général. (traité dans l'action 13 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)

d) Les pays en développement indiquent qu'ils subissent des pertes à cause de l'abus des conventions.

Quelque 3 000 conventions fiscales bilatérales sont en vigueur dans le monde, dont 1 000 environ concernent des pays en développement.

Il est intéressant de relever que la plupart des pays en développement appliquent des retenues à la source sur des paiements tels que les intérêts, les frais de gestion et les redevances effectuées par un contribuable résident à un non-résident. Ces impôts sont déduits des paiements par le payeur puis versés à l'autorité fiscale locale. Ils constituent donc un impôt appliqué au bénéficiaire étranger du paiement. Dans les pays en développement, les impôts à la source représentent de 10 à 20 % du montant du paiement. Les conventions fiscales, qui priment la législation nationale, ont souvent pour effet de ramener cet impôt à la source à un taux faible ou nul.

Bien que les pays en développement reconnaissent généralement que les conventions fiscales bilatérales ont été efficaces s'agissant d'empêcher la double imposition, et qu'ils soient partisans d'un environnement d'investissement prévisible, ils sont préoccupés par les abus de ces conventions.

La Zambie constate l'existence de transactions structurées de manière à exploiter les conditions favorables figurant dans une convention. La Zambie essuie dès lors des pertes en termes de retenues à la source qu'elle aurait pu percevoir par ailleurs.

Source : Questionnaire de l'OCDE, mars 2014.

Cette préoccupation est suscitée principalement par le recours à certaines techniques (parfois appelées « chalandage fiscal ») visant à obtenir les avantages de la convention (généralement, la diminution des impôts à la source) dans des situations où ces avantages n'étaient pas prévus. Ces techniques impliquent souvent l'acheminement de paiements d'intérêts ou de redevances vers une société affiliée située dans un pays qui n'est pas partie à la convention, en passant par des sociétés affiliées situées dans un pays partie. Lorsque cela se produit, le pays du payeur perd les impôts à la source qu'il aurait pu percevoir par ailleurs.

Les estimations des recettes fiscales de l'impôt à la source perdues pour les pays en développement sont difficiles à établir. Toutefois, le mécontentement chez les pays en développement est probablement croissant. La Mongolie, par exemple, a abrogé des conventions conclues avec plusieurs pays parce que, selon le Ministère des finances mongol, ces accords sont principalement utilisés à des fins d'évasion fiscale par les grandes sociétés extractives. Le secteur extractif représente plus de 80 % des exportations de la Mongolie et 30 % de son PIB.

Les pays développés commencent actuellement à intégrer ces préoccupations. Les Pays-Bas, par exemple, procèdent actuellement à un examen de leurs conventions fiscales avec les pays en développement, en se concentrant sur les mesures anti-abus. M^{me} Lilianna Ploumen, ministre de la Coopération au développement, a déclaré au Financial Times : « En utilisant des failles dans les conventions fiscales conjointement avec des différences entre les règles fiscales nationales, les sociétés actives au plan international peuvent éluder le paiement de l'impôt. Cela signifie que des pays pauvres perdent des recettes fiscales, des fonds dont ils ont clairement besoin pour des choses comme les infrastructures et l'éducation » (Houlder et Blas, 2013).

Implications pour les pays en développement

- La nécessité de déterminer les considérations de politique fiscale dont les pays devraient de façon générale tenir compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays, notamment effectuer une analyse coûts-avantages de la convention. (traité dans l'action 6 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)
- La nécessité d'élaborer des règles internes et des dispositions conventionnelles qui déjouent le recours inapproprié aux conventions pour éluder les impôts à la source. (traité à l'Annexe 6 du Plan d'action, comme décrit ci-après)

SECTION 6 : AUTRES PROBLÈMES DE BEPS FORTEMENT PRIORITAIRES POUR LES PAYS EN DEVELOPPEMENT

a) Les pays en développement éprouvent des difficultés pour obtenir les données nécessaires à l'application du principe du prix de pleine concurrence.

La norme internationale en matière de prix de transfert, qui est communément incorporée dans les règles nationales concernant les prix de transfert, impose aux entreprises multinationales d'appliquer à leurs transactions entre parties liées le prix qu'elles auraient appliqué si elles effectuaient cette même transaction avec une partie non liée. Disposer des données financières sur les transactions entre des parties non liées qui sont similaires à la transaction entre parties liées (appelées « transactions comparables ») est dès lors une condition préalable pour que les pays puissent effectivement appliquer leurs règles en matière de prix de transfert.

Au Vietnam, il est difficile d'obtenir et d'appliquer des données sur les prix effectivement appliqués dans les transactions entre parties indépendantes (ce qui a été le point principal de préoccupation pour les autorités fiscales).

Source: EuropeAid

Les pays en développement se déclarent souvent préoccupés par la disponibilité et la qualité des données financières relatives aux transactions comparables. C'est ce qu'exprime l'affirmation suivante dans le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (2012) : « Il est souvent difficile en pratique, en particulier dans certains pays en développement, d'obtenir les informations utiles pour appliquer le principe du prix de pleine concurrence ».

Une enquête récente de la Société financière internationale (SFI) et du Groupe de la Banque mondiale auprès des cabinets de conseil fiscal dans 25 pays d'Europe et d'Asie centrale a conclu que 76 % d'entre eux indiquaient qu'ils éprouvaient souvent, très souvent ou toujours des difficultés pour obtenir des informations comparables au plan national (Loeprick, Cooper et Christ, à paraître). La question de la comparabilité est examinée en détail dans un document de travail de l'OCDE intitulé *Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries* (OCDE, 2014).

Implications pour les pays en développement

- Les parties prenantes doivent trouver des méthodes qui pallient le manque de données comparables dans les pays en développement.

b) Les pays subissent des pertes à la suite du transfert indirect d'actifs.

Il s'agit d'un problème complexe, mais qui peut avoir des incidences considérables sur les recettes fiscales des pays en développement, en particulier (mais pas uniquement), ceux dans lesquels les recettes, provenant des industries extractives, sont conséquentes. Au cœur du problème, il y a

l'imposition des bénéfices réalisés par le propriétaire d'un actif lorsqu'il le vend (par exemple la vente d'une licence d'exploitation de minerais). Dans certaines circonstances, le pays dans lequel se situe l'actif a le droit, au titre de ses règles internes et de ses conventions, d'imposer ces bénéfices. Le FMI indique toutefois que le propriétaire de l'actif peut parfois éviter cette imposition à l'aide d'un « transfert indirect » : la vente de parts dans la société plutôt que la vente de l'actif lui-même, ou la vente de parts d'une autre société qui détient les parts de la première société.

Bien que de nombreux pays en développement aient des règles qui autorisent l'imposition d'un bénéfice sur ces transferts indirects, des difficultés surgissent lorsqu'il s'agit simplement de découvrir la transaction et de percevoir l'impôt auprès de l'entreprise étrangère qui a vendu les parts.

Implications pour les pays en développement

- Les pays en développement en situation de risque doivent instaurer des règles efficaces pour imposer les plus-values en capital là où des « transferts indirects » sont utilisés.
- Les pays en développement doivent disposer d'informations suffisantes pour identifier les transferts indirects. (traité dans l'action 13 du Plan d'action, comme décrit à l'Annexe A ci-après)
- Les pays en développement en situation de risque ont besoin de procédures efficaces pour imposer l'entreprise étrangère qui a reconnu les plus-values en capital. (par exemple, en devenant partie à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁶)

c) *Érosion de la base d'imposition par des incitations fiscales contreproductives destinées à attirer l'investissement – une source majeure de préoccupation.*

En 2011, l'OCDE et d'autres organisations internationales ont signalé au Groupe de travail du G20 sur le développement que les incitations fiscales, notamment les exonérations de l'impôt sur le revenu, continuent de fragiliser les recettes ; là où la gouvernance est mauvaise, elles ne contribuent guère à attirer l'investissement, et lorsqu'elles attirent l'investissement direct étranger (IDE), ce pourrait bien être au détriment de l'investissement intérieur ou de l'IDE dans un autre pays. Depuis lors, la situation s'est probablement détériorée puisqu'un nombre croissant de preuves sont apparues de la prolifération des incitations fiscales destinées à attirer les investisseurs. La perte de recettes fiscales suite aux incitations fiscales va de 9,5 à 16 % du PIB par an dans l'Union monétaire des Caraïbes orientales sur une période de trois ans, tandis que l'effet des régimes d'incitations fiscales sur l'IDE s'est révélé être très modeste (Chai et Goyal, 2008).

Enquête sur la motivation des investisseurs	
Pays de l'enquête	Auraient investi même en l'absence d'incitations
Rwanda (2011)	98%
Ouganda (2011)	93%
Guinée (2012)	92%
Tanzanie (2011)	91%
Viêt-Nam (2004)	85%
Thaïlande (1999)	81%
Mozambique (2009)	78%
Burundi (2011)	77%
Serbie (2009)	71%
Jordanie (2009)	70%
Kenya (2012)	61%
Tunisie (2012)	58%

⁶ Voir: www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm

Ces chiffres doivent être lus parallèlement aux enquêtes les plus récentes sur la motivation des investisseurs, par exemple en Guinée, en Ouganda au Rwanda et en Tanzanie, qui montrent que plus de 90 % des investisseurs auraient investi même en l'absence d'incitations (James, 2013). Une étude portant sur 12 pays d'Afrique de l'Ouest et centrale entre 1994 et 2006 a montré qu'il n'y avait pas de relation entre les exonérations fiscales temporaires et l'investissement (James et Van Parys, 2010).

Le préjudice, pour la base fiscale, qui érode les ressources disponibles pour les vrais moteurs de l'investissement — les infrastructures, l'éducation et la sécurité — est aggravé par l'absence de transparence et de clarté dans l'octroi, l'administration et la gouvernance des incitations fiscales dans les pays en développement. L'octroi d'incitations fiscales pour l'investissement dans ces pays se fait souvent en dehors des lois et de l'administration fiscale du pays, parfois au titre de législations multiples. La définition et l'administration des incitations fiscales peuvent relever de ministères différents (finances, commerce, investissement, par exemple). Lorsque plusieurs ministères sont

Les incitations se classaient onzième sur les douze facteurs motivant le choix d'un lieu d'investissement dans une enquête auprès de 7 000 entreprises de 19 pays africains.

Source: UNIDO, 2011

impliqués, il se peut qu'ils ne coordonnent pas leurs mesures incitatives (fiscales et non fiscales) entre eux ou avec l'autorité fiscale nationale, le résultat étant que les incitations peuvent se recouper, être incohérentes, voire poursuivre des objectifs différents. La latitude laissée à l'administration peut accroître fortement le risque de corruption ou la recherche de la maximisation de la rente.

Les coûts à long terme des incitations fiscales comprennent notamment la charge économique qui résulte de la concurrence fiscale internationale, les pays concurrents mettant en place des mesures d'alignement. Cela est particulièrement préoccupant dans les pays en

développement, où de nouvelles mesures sont instaurées ou les mesures existantes sensiblement élargies sans que soient évaluées les réactions probables des autres pays. Ces pratiques contreproductives entraînent un nivellement par le bas, les pays aggravant collectivement leur situation.

Il est nécessaire d'évaluer les aspects coût-avantage des incitations fiscales, d'évaluer leur efficacité et de communiquer les résultats aux responsables de l'élaboration des politiques.

Source : Conférence de l'ATAF, 18-19 mars 2014

Enfin, les incitations fiscales peuvent créer des possibilités de planification fiscale non voulues entraînant des fuites de recettes. Par exemple, des entreprises existantes peuvent se reconstituer en entreprises « nouvelles » lorsque la fin de leur période d'exonération fiscale temporaire approche, afin de pouvoir continuer de bénéficier de cette exonération. De même, des entreprises peuvent tenter de requalifier certaines activités pour qu'elles tombent dans le champ des activités admissibles, comme la recherche-développement, qui bénéficie d'incitations fiscales. Ou encore, les incitations fiscales ouvrent des possibilités de transfert artificiel de bénéfices et de déductions entre les multinationales soumises à des traitements fiscaux différents, au niveau soit intérieur, soit international. Ces possibilités de planification fiscale sont couramment exploitées, tant dans les pays développés que dans les pays en développement. Leurs effets nuisibles sont toutefois particulièrement prononcés dans les pays en développement, qui sont limités dans leur capacité à détecter et à déjouer les techniques d'évasion fiscale néfastes.

Implications pour les pays en développement

Les incitations fiscales ne sont pas mentionnées de manière spécifique dans le Plan d'action. Toutefois, des mesures sont nécessaires pour :

- Mettre au point de meilleures directives concernant l'évaluation des coûts et des avantages des incitations fiscales en vue d'éclairer la formulation des politiques ;
- Calculer le montant des recettes fiscales dont la perte est imputable aux incitations fiscales pour l'investissement, y compris les fuites de recettes dues aux possibilités non voulues de planification fiscale ;
- Procéder à des examens périodiques de l'incidence des incitations fiscales en évaluant dans quelle mesure elles ont l'effet désiré sur l'investissement et si cet effet est obtenu à un coût raisonnable ;
- Améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement (i) en prévoyant ces incitations uniquement par des lois fiscales et (ii) en les regroupant sous l'autorité d'une seule instance publique ;
- Renforcer la coopération régionale afin d'éviter la concurrence fiscale dommageable.

SECTION 7 : PERSPECTIVES DES ORGANISATIONS INTERNATIONALES

Les conclusions énoncées ci-dessus proviennent principalement des consultations avec les pays en développement. Elles traduisent également les expériences des programmes dans le domaine du développement des capacités menés avec les pays en développement par le FMI, l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale. Il ressort de ces diverses sources une image largement cohérente.

On trouve en particulier dans les demandes d'assistance reçues par le FMI une source directe de preuve concernant les domaines spécifiques de la fiscalité internationale qui concernent les pays en développement. Le FMI fournit depuis de nombreuses années une aide dans ces domaines, généralement dans le cadre de conseils plus généraux sur la politique et l'administration fiscales. L'encadré ci-dessous présente une liste partielle de sujets fiscaux internationaux et de pays (non-OCDE) dans lesquels le FMI a fourni une assistance sur demande ces dernières années. Dans son document récemment publié et centré en grande partie sur les problèmes de fiscalité internationale pour les pays en développement (FMI, 2014), le FMI épingle quatre domaines qui constituent un souci particulier, mais non exclusif : les déductions d'intérêts, l'abus des conventions, les prix de pleine concurrence et (non repris dans le Pan d'action BEPS) les transferts indirects d'intérêts – autant de points mentionnés plus haut.

Domaines de l'assistance technique récente du FMI en matière de fiscalité internationale

Cette assistance a couvert un large éventail de sujets et de pays, notamment :

- *Les questions relatives aux prix de transfert :*
Bangladesh ; Burkina Faso ; Cambodge ; Colombie ; Égypte ; El Salvador ; Éthiopie ; Guatemala ; Malawi ; Mauritanie ; Mongolie ; Nicaragua ; Panama ; République dominicaine ; Ukraine ;
- *Les questions liées aux dispositions des conventions de double imposition :*
Burkina Faso ; Costa Rica ; Égypte ; El Salvador ; Géorgie ; Honduras ; Indonésie ; Malawi ; Mauritanie ; Mongolie ; Népal ; Panama ; Ouganda ; République dominicaine ;
- *Plus-values transfrontalières:*
Mongolie; divers pays africains riches en ressources naturelles ;
- *Sociétés de portefeuille, dette entre parties liées, sous-capitalisation, divers :*
Bangladesh ; Cambodge ; Colombie ; Égypte ; Malawi ; Ouganda ; Portugal ; Roumanie ; Ukraine.

Source : FMI (2013)

SECTION 8 : CONCLUSIONS PROVISOIRES ET PROCHAINES ETAPES

Conclusions provisoires

Le présent rapport estime que le BEPS peut avoir une incidence considérable sur la mobilisation des ressources intérieures dans les pays en développement. Les risques auxquels sont confrontés de nombreux pays en développement peuvent être différents de ceux que connaissent les économies plus avancées. Par exemple, l'octroi d'incitations fiscales contreproductives peut être beaucoup plus important pour les pays en développement que pour les pays développés. Les pays en développement peuvent aussi être aux prises avec des structures de planification fiscale moins élaborées et plus abusives. De plus, leur capacité, leur expérience et leurs compétences sont souvent limitées, s'agissant de mettre en œuvre des mesures destinées à contrer le BEPS, et ils éprouvent des difficultés pour obtenir les informations dont ils ont besoin.

Pour ces raisons, les pays en développement ont souligné qu'actuellement, certains points du Plan d'action sont plus pertinents que d'autres. La section 5 du présent rapport met en évidence les principaux problèmes de BEPS qu'ont signalé les pays en développement, surtout les paiements entraînant une érosion de la base d'imposition, les problèmes liés aux conventions, les nouveaux modèles économiques et la documentation des prix de transfert. Bien qu'elles sortent du cadre du Projet BEPS OCDE/G20, les incitations fiscales sont une cause majeure de préoccupation pour les pays en développement. Ceux-ci commençant désormais à combattre ces problèmes, il est probable que d'autres aspects relevés dans le Plan d'action présenteront plus d'importance et un risque accru pour leur base d'imposition, et donc qu'il faudra également les considérer.

L'annexe A ci-après identifie les points dans le Plan d'action que les pays en développement jugent les plus pertinents, compte tenu de ces préoccupations fondamentales. Il ressort toutefois clairement des consultations avec les pays en développement que la solution au BEPS doit aller au-delà des considérations fiscales techniques : la mise en œuvre est tout aussi importante.

Prochaines étapes

La partie 2 du présent rapport sera présentée en septembre 2014 et exposera de quelle manière le Groupe de travail sur le développement peut aider les pays en développement à relever les défis posés par le BEPS et les problèmes plus pertinents auxquels ils se heurtent. Le rapport :

- Confirmera, parmi les 15 actions reprises dans le Plan d'action, lesquelles sont les plus pertinentes pour les pays en développement et dont on peut espérer que leurs résultats seront bénéfiques pour eux ;
- Examinera d'autres problèmes de BEPS qui ne figurent pas dans le Plan d'action, mais qui ont une incidence directe sur la base d'imposition de ces pays et qui peuvent entraîner la non-imposition de bénéfices ou leur imposition à un taux faible, et envisagera les actions nécessaires pour assurer que ces problèmes soit effectivement traités : il s'agit notamment de l'octroi d'incitations fiscales improductives, du manque de comparabilité des données dans les pays en développement, et de l'évasion fiscale par le transfert indirect d'actifs situés dans des pays en développement ;
- Discutera des initiatives de développement des capacités qui, dans le contexte des pays en développement, doivent aller de pair avec des mesures réglementaires. Il sera tenu compte des initiatives déjà en cours entre les pays en développement, les organisations

internationales et régionales et les autres partenaires du développement pour s'attaquer aux problèmes liés au BEPS. Ce volet comprendra une discussion sur les actions nécessaires pour assurer que les pays en développement puissent bénéficier des aspects les plus pertinents contenus dans le Plan d'action, et sur la manière d'adapter certaines actions relatives au BEPS (par exemple, en les simplifiant) ou de les compléter (par exemple, par des recommandations supplémentaires) pour s'assurer qu'elles soient efficaces pour les pays en développement.

SOURCES

- Conférence du Forum sur l'administration fiscale africaine:** *ATAF Consultative Conference on New Rules of the Global Tax Agenda: Outcomes Document*, Johannesburg, Afrique du Sud, 18-19 mars 2014.
www.ataftax.org/images/ATAF_documents/OUTCOMES_ATAF%20Consultative%20Conference%20on%20New%20Rules%20of%20the%20Global%20Tax%20Agenda.pdf
- Bloomberg:** Matthew Hill, *Zambia tax avoidance costs US\$2 billion a year*, Bloomberg News, 25 novembre 2012.
www.bloomberg.com/news/2012-11-25/zambia-says-tax-avoidance-led-by-miners-costs-2-billion-a-year.html
- Évènement de Bogotá:** *Regional Consultation on BEPS: Co-Chairs summary*, Bogotá, Colombie, 27-28 février 2014.
www.oecd.org/ctp/co-chair-summary-LAC-regional-consultation-BEPS.pdf
- CMI:** Odd-Helge Fjeldstad et Kari K. Heggstad, *The tax systems in Mozambique, Tanzania and Zambia: Capacity and constraints*, Chr. Michelsen Institute (CMI) et NORAD, R 2011:3.
www.cmi.no/publications/file/4045-taxation-mozambique-tanzania-zambia.pdf
- Évènement du CREDAF:** *Consultation des pays francophones sur BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), résumé des discussions*, Paris, France, 25 mars 2014.
www.credaf.org/tl_files/International/OCDE/BEPS/Consultation%20pays%20francophones_CREDAF.pdf
- EuropeAid:** *Transfer Pricing and Developing Countries*.
ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf
- Moneyweb:** Ingé Lamprecht, *Where will the tax revenue come from?* Moneyweb.co.za, 18 mars 2014.
www.moneyweb.co.za/moneyweb-tax/where-will-the-tax-revenue-come-from
- NSI:** The North-South Institute, *Domestic Resource Mobilization in Africa: An Overview*, hiver 2010.
www.nsi-ins.ca/wp-content/uploads/2012/10/2010-Domestic-Resource-Mobilization-in-Africa-An-Overview.pdf
- Questionnaire de l'OCDE:** *OECD Questionnaire on transfer pricing aspects of BEPS Global Forum on Transfer Pricing*, mars 2014.
- Évènement de Séoul:** *Regional Consultation on BEPS: Co-Chairs summary of discussions*, Séoul, Corée, 20-21 février 2014.
www.oecd.org/ctp/Co-chairs-summary-Seoul-2014.pdf
- Task Force Presentation:** Developing country presentations at Task Force on Tax and Development meeting, Paris, France, 28 mars 2014.
- ONUDI:** *Africa Investor Report 2011: Towards Evidence-Based Investment Promotion Strategies*, United Nations Industrial Development Organisation (UNIDO), 2011.
www.unido.org/fileadmin/user_media/Publications/Pub_free/AIS_Report_A4.pdf

REFERENCES

- Chai, J. and Goyal, R.** (2008), *Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union*. IMF Working Paper, IMF WP/08/257, IMF Western Hemisphere Department, Washington, DC, www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08257.pdf.
- Houder, V. and Blas, J.** (5 septembre 2013), "G20 to back moves to expose tax evaders", *Financial Times*.
- Fonds monétaire international** (2014), *IMF Policy Paper: Spillovers in International Corporate Taxation*, Washington, DC, www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf.
- James, S.** (2013), *Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications*, World Bank Group, disponible à SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2401905>.
- James, S. et Van Parys, S.** (2010), *The effectiveness of tax incentives in attracting investment: panel data evidence from the CFA Franc zone*, *International Tax and Public Finance*, vol. 17/4, pp 400-429.
- Keen, M. et Mansour, M.** (2009), *Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization*, IMF Working Paper, IMF WP/09/157, IMF Fiscal Affairs Department, Washington, DC, www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09157.pdf.
- Loeprick, Cooper, Christ**, "The Devil is in the detail": *Transfer Pricing, the Arm's Length Principle and the availability of Comparable Information in Emerging Economies*, World Bank Group (à paraître).
- OCDE** (2014), *Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries*, Paris, www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-comparability-data-developing-countries.pdf.
- OCDE** (2013), *What drives tax morale?* Paris, www.oecd.org/ctp/tax-global/TaxMorale_March13.pdf.
- Programme des Nations Unies pour le développement** (2010), *What Will It Take To Achieve the Millennium Development Goals? An International Assessment*, UNDP, New York, NY, pp. 26. Disponible à l'adresse www.undp.org/content/undp/en/home/librarypage/mdg/international-assessment---english-full-version/.

ANNEXE A
POINTS DU PLAN D'ACTION OCDE/G20 LES PLUS PERTINENTS POUR LES PAYS EN DEVELOPPEMENT

	Actions	Pertinence
Action 1	<p>Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique</p> <p>Identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes, et élaborer des solutions détaillées pour les résoudre, en adoptant une démarche globale et en tenant compte à la fois de la fiscalité directe et indirecte. Les aspects à examiner incluent notamment la possibilité, pour une entreprise, d'avoir une présence numérique significative dans l'économie d'un autre pays sans pour autant y être soumise à l'impôt en raison de l'absence de lien au regard des règles internationales en vigueur, l'attribution de la valeur générée par la création de données géolocalisées grâce à l'utilisation de produits et de services numériques, la qualification des bénéfices générés par de nouveaux modèles économiques, l'application des règles du pays de la source, et les moyens permettant de garantir le recouvrement effectif de la TVA/TPS en cas de fourniture transnationale de biens et de services numériques ; cette liste n'est pas exhaustive. Ces travaux nécessiteront une analyse approfondie des différents modèles économiques en vigueur dans ce secteur.</p>	moyenne
Action 2	<p>Neutraliser les effets des montages hybrides</p> <p>Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations relatives à la conception de règles nationales visant à neutraliser les effets (double non-imposition, double déduction, report à long terme, par exemple) d'instruments et d'entités hybrides. Cela peut impliquer les mesures suivantes : (i) révisions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour faire en sorte que les instruments et entités hybrides (ainsi que les entités implantées dans deux pays) ne soient pas utilisés pour obtenir indûment les avantages procurés par les conventions ; (ii) dispositions légales nationales qui empêchent l'exonération ou la non-comptabilisation de paiements déductibles par leur auteur ; (iii) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui n'entre pas dans le calcul du bénéfice de son bénéficiaire (et qui n'est pas soumis à l'impôt en vertu de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées – SEC – ou de règles analogues) ; (iv) dispositions légales nationales qui interdisent une déduction au titre d'un paiement qui est également déductible dans un autre pays ; et (v) si nécessaire, orientations sur des principes de coordination ou de départage si plusieurs pays tentent d'appliquer ces règles à une transaction ou à une structure. Une attention toute particulière doit être accordée aux interactions entre</p>	faible

	les modifications possibles de la législation nationale et les dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ces travaux seront coordonnés avec ceux portant sur les règles limitant les déductions d'intérêts, sur les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et sur le chalandage fiscal.	
Action 3	<p>Renforcer les règles relatives aux SEC</p> <p>Élaborer des recommandations relatives à la conception des règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, en coordination avec les travaux menés dans d'autres domaines, le cas échéant.</p>	faible
Action 4	<p>Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers</p> <p>Élaborer des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts, par exemple le recours à l'emprunt auprès d'une partie liée ou d'une tierce partie en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ou de financer la production d'un revenu exonéré ou différé, et d'autres paiements qui sont économiquement équivalents à des paiements d'intérêts. Les travaux permettront d'évaluer l'efficacité de différents types de limitations. En lien avec les travaux précédents et à l'appui de ces travaux, des instructions relatives aux prix de transfert seront également établies concernant la tarification des transactions financières entre parties liées, qui incluent les garanties financières et garanties de bonne exécution, les instruments dérivés (y compris les produits dérivés internes utilisés dans les opérations intrabancaires), les sociétés d'assurance captives et autres dispositifs d'assurance. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides et aux règles relatives aux SEC.</p>	forte
Action 5	<p>Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables</p> <p>Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir une activité substantielle pour l'instauration d'un régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.</p>	moyenne
Action 6	<p>Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales</p> <p>Élaborer des dispositions conventionnelles types et des recommandations visant à concevoir des règles nationales qui empêchent que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés dans des circonstances inappropriées. Des travaux seront aussi menés pour clarifier que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition, et identifier les considérations de politique fiscale que les pays devraient, de façon générale, prendre en compte avant de décider de</p>	forte

	conclure une convention fiscale avec un autre pays. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux consacrés aux montages hybrides.	
Action 7	<p>Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable</p> <p>Modifier la définition de l'ES de manière à empêcher qu'une installation puisse échapper artificiellement à ce statut, dans l'optique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, notamment par l'utilisation d'accords de commissionnaire et le recours aux exemptions dont bénéficient des activités spécifiques. Les travaux sur ces questions devront également traiter les aspects connexes liés à l'attribution des bénéfices.</p>	forte
Action 8	<p>Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Actifs incorporels</p> <p>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe, ce qui implique de prendre les mesures suivantes : (i) adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels ; (ii) faire en sorte que les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation d'actifs incorporels soient correctement répartis en fonction de la création de valeur (et pas indépendamment de cette création de valeur) ; (iii) élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser ; et (iv) mettre à jour les instructions relatives aux accords de répartition des coûts.</p>	moyenne
Action 9	<p>Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Risques et capital</p> <p>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais du transfert de risques entre membres d'un même groupe ou de l'attribution d'une fraction excessive du capital aux membres de ce groupe. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales qui empêchent qu'une entité perçoive des revenus inappropriés du seul fait qu'elle s'est contractuellement engagée à assumer des risques ou à apporter du capital. Les règles à définir devront également imposer que les revenus soient proportionnels à la création de valeur. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs aux déductions des paiements d'intérêts et d'autres frais financiers.</p>	moyenne
Action 10	<p>Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Autres transactions à haut risque</p> <p>Élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par le biais de transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas, ou ne s'engageraient que rarement. Il faudra pour cela adopter des règles d'établissement des prix de transfert ou des mesures spéciales visant à : (i) préciser les circonstances dans lesquelles des transactions peuvent être requalifiées ; (ii) clarifier l'application des méthodes d'établissement des prix de</p>	forte

	transfert, notamment celles fondées sur le partage des bénéfiques, dans le contexte des chaînes de valeur mondiales ; et (iii) se prémunir contre les types les plus fréquents de paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, comme les frais de gestion et les dépenses du siège.	
Action 11	<p>Mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques ainsi que les mesures prises pour y remédier</p> <p>Élaborer des recommandations concernant les indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfiques, et évaluer en permanence l'efficacité et l'effet économique des actions engagées pour lutter contre ce phénomène. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de réaliser une analyse économique de l'ampleur et de l'impact de ce phénomène (et d'en mesurer les retombées dans les différents pays) ainsi que de l'effet des mesures prises pour y remédier. Il faudra également passer en revue tout un éventail de sources de données existantes, identifier de nouvelles catégories de données à collecter, et élaborer des méthodes faisant intervenir des données agrégées (sur l'IDE et la balance des paiements, par exemple) et des micro-données (provenant d'états financiers et de déclarations d'impôt, par exemple), en tenant compte de la nécessité de respecter la confidentialité du contribuable et des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises.</p>	forte
Action 12	<p>Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive</p> <p>Élaborer des recommandations relatives à la conception de règles de déclaration obligatoire des transactions, dispositifs ou structures à caractère agressif ou abusif, en tenant compte des coûts administratifs pour les services fiscaux et les entreprises, et en s'inspirant de l'expérience du nombre croissant de pays dotés de telles règles. L'organisation des travaux doit être suffisamment souple pour garantir une cohérence maximale tout en prenant en considération les besoins et risques propres à chaque pays. L'accent sera mis sur les montages fiscaux internationaux, en s'efforçant de parvenir à une définition large du concept d'« avantage fiscal » qui puisse englober ces transactions. Ces travaux seront menés en coordination avec ceux relatifs à la discipline volontaire. Il s'agira aussi de concevoir et de mettre en place des modèles améliorés de partage de l'information entre administrations sur les montages fiscaux internationaux.</p>	moyenne
Action 13	<p>Réexaminer la documentation des prix de transfert</p> <p>Élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à l'ensemble des pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun.</p>	forte

Action 14	<p>Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends</p> <p>Trouver des solutions pour lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions en utilisant la procédure amiable, y compris le fait que la plupart des conventions ne contiennent pas de disposition relative à l'arbitrage et que l'accès à la procédure amiable et à l'arbitrage peut être refusé dans certains cas.</p>	moyenne
Action 15	<p>Élaborer un instrument multilatéral</p> <p>Analyser les questions de droit fiscal et de droit public international que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral permettant aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures arrêtées lors des travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, et de modifier les conventions fiscales bilatérales. À partir de cette analyse, les parties intéressées mettront au point un instrument multilatéral visant fournir une approche innovante des questions de fiscalité internationale, qui tienne compte des transformations rapides de l'économie mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution.</p>	faible

Les points ci-dessus du Plan d'action sont ceux que les pays en développement ont désignés comme les plus pertinents pour leur pays. Il importe toutefois de noter que les nouvelles règles qui sont élaborées au titre du Plan d'action ne résoudront pas à elles seules tous les problèmes d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices auxquels sont aux prises les pays en développement. Les règles améliorées et l'accès aux informations y contribueront, mais les pays en développement devront aussi développer la capacité de leurs administrations fiscales à appliquer les nouvelles règles et à utiliser efficacement l'accès aux informations.

En outre, les pays en développement devront traiter la perte importante de recettes qui découlent de l'octroi d'incitations fiscales contreproductives.

ANNEXE B
**REUNION SPECIALE DU GROUPE DE TRAVAIL DE L'OCDE SUR LA FISCALITÉ ET
LE DÉVELOPPEMENT⁷ RELATIVE À L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET AU
TRANSFERT DE BÉNÉFICES (BEPS) ET AUX PAYS EN DÉVELOPPEMENT, ET
SYNTHÈSE DES CONSULTATIONS SUR LE BEPS**

DECLARATION DES COPRESIDENTS

Paris, mars 2014

Le Groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité et le développement s'est réuni le 28 mars 2014 à Paris (France) pour dresser le bilan des efforts en cours en matière de consultation avec les pays en développement et comprendre leurs points de vue sur les problèmes **d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices** (« BEPS ») auxquels ces pays sont confrontés. Les gouvernements, les organisations internationales, la société civile et les représentants des entreprises ont salué les progrès significatifs qui ont été accomplis dans ce processus de consultation depuis la réunion précédente d'octobre 2013 en Corée et ont examiné comment assurer que les pays en développement aient en permanence leur mot à dire dans l'évolution des travaux sur le BEPS afin de rendre compte de la nécessité pour ces pays de mieux mobiliser leurs ressources intérieures. Cette réunion a été le point culminant d'un premier cycle de consultations avec le monde en développement, que nous résumons ci-après, conjointement avec les actions futures visant à assurer qu'un dialogue permanent s'instaure avec les pays en développement.

Consultations sur le BEPS avec les pays en développement

Comme ordonné par les dirigeants du G20 et conformément au Plan d'action sur le BEPS de juillet 2013, les pays en développement ont été largement consultés sur leurs priorités et sur la manière de relever les défis du BEPS. Ce processus de consultation s'est déroulé sous la forme d'une combinaison de dialogues à haut niveau aux plans régional et mondial. À la suite de la réunion annuelle du Forum mondial sur les conventions fiscales de septembre 2013 et de la réunion plénière du Groupe de travail d'octobre 2013, 4 consultations régionales ont été organisées en février et mars 2014 (accueillies par ou conjointement avec des organisations fiscales régionales – CIAT, ATAF et CREDAF) en vue d'examiner les problèmes de BEPS avec les pays d'Asie, d'Amérique latine et d'Afrique et pour les pays francophones, et d'examiner comment les travaux actuels effectués dans le contexte du Projet BEPS OCDE/G20 doivent tenir compte de ces problèmes, en se concentrant en

⁷ Coprésidé par l'Afrique du Sud et les Pays-Bas, le Groupe de travail est un groupe consultatif à parties prenantes multiples créé en vue d'aider à améliorer l'environnement propice au recouvrement équitable et efficace des impôts par les pays en développement. La présente déclaration exprime les avis des coprésidents et pas nécessairement ceux de la totalité des parties prenantes.

particulier sur les pays en développement.⁸ Des représentants du Comité d'experts des Nations Unies et des fonctionnaires du FMI ont contribué activement à ces consultations.

Le premier cycle de consultations régionales s'est conclu par des réunions mondiales où ont été présentés les résultats des réunions régionales. La réunion annuelle du Forum mondial sur les prix de transfert s'est tenue du 26 au 28 mars 2014 et a réuni plus de 330 fonctionnaires expérimentés de plus de 110 pays et territoires. Le 28 mars 2014, les fonctionnaires gouvernementaux ont été rejoints par des représentants de la société civile et le milieu des affaires à la réunion spéciale du Groupe de travail sur le BEPS et les pays en développement. La session plénière finale a rassemblé les enseignements tirés du dialogue régional et mondial intensif qui s'est déroulé au cours des 6 à 8 mois précédents et a proposé un certain nombre de voies à suivre.

Enseignements tirés des consultations en cours

Le Groupe de travail a salué les efforts déployés au plan international pour rassembler des informations utiles des pays en développement sur le travail relatif au BEPS. Ces réunions ont conclu que le BEPS est de première importance pour les pays en développement en raison de leur forte dépendance par rapport à l'impôt des sociétés, en particulier celui des entreprises multinationales. Les différentes réunions ont toutes insisté sur les messages qui suivent.

- *Certains points du Plan d'action ont été considérés par les pays en développement comme une priorité immédiate de haute importance.* Ils concernent la limitation de l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers (action 4), empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales et empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (actions 6 et 7), les prix de transfert, en particulier les paiements qui érodent la base d'imposition (actions 8, 9 et 10), la documentation des prix de transfert et les déclarations pays par pays (action 13).
- *Un certain nombre d'autres problèmes liés au Plan d'action mais qui n'y figurent pas explicitement ont été considérés comme de première importance dans les pays en développement.* Il s'agit de l'octroi d'incitations fiscales coûteuses et inutiles produisant peu d'avantages démontrables, et des difficultés importantes qu'éprouvent les pays en développement pour obtenir les données utiles, en particulier des données comparables aux fins des prix de transfert.
- *Le développement des capacités est un des défis les plus importants auxquels sont confrontés les pays en développement.* L'absence de législation efficace et les lacunes en termes de capacité peuvent laisser la porte ouverte à une évasion fiscale plus simple mais potentiellement plus agressive que celle que l'on rencontre généralement dans les économies avancées. Les solutions en matière de BEPS pour les pays en développement devront peut-être être adaptées à cette réalité et un soutien technique concret sera nécessaire pour permettre aux pays en développement d'accroître leur capacité à améliorer la mobilisation de leurs ressources intérieures.

⁸ Dans trois de ces consultations régionales, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a également recueilli les avis des pays sur les avantages et les défis pour les pays de la région, s'agissant de mettre en œuvre les normes mondiales en matière d'échanges automatiques de renseignements fiscaux.

- *Le soutien politique est un moteur essentiel pour alimenter un changement de politique qui mette en balance l'encouragement de l'investissement direct étranger et la nécessité de mobiliser les ressources intérieures.* Toutes les parties prenantes ont un rôle à jouer dans la sensibilisation à l'importance du BEPS pour les pays en développement et pour assurer que le soutien nécessaire des décideurs politiques soit obtenu.
- *Il est vital de poursuivre le dialogue avec les pays en développement afin d'assurer que les solutions au BEPS soient mises en place au niveau mondial.* Le premier cycle de consultations régionales a été très efficace et il est important de poursuivre le dialogue mondial sur les problèmes de BEPS.

Les contributions apportées à ce jour par les pays en développement seront intégrées dans le rapport destiné au Groupe de travail du G20 sur le développement. Ce rapport, actuellement en cours d'élaboration par le Secrétariat du Groupe de travail spécial en étroite coopération avec le FMI et d'autres organisations internationales, est centré sur les principaux problèmes et défis en matière de BEPS auxquels sont confrontés les pays en développement, sur leurs liens avec le Plan d'action BEPS et sur l'aide que pourrait apporter le Groupe de travail sur le développement aux pays en développement pour relever ces défis.

Prochaines étapes

En tant que coprésidents, nous encourageons les organisations internationales et régionales et toutes les parties prenantes à prendre d'autres mesures pour veiller à ce que la voix des pays en développement soit prise en compte dans les efforts déployés au plan international pour contrer le BEPS et renforcer la mobilisation des ressources intérieures. Ces étapes sont les suivantes :

- Organiser un nouveau cycle de consultations régionales vers la fin de 2014 en vue de dresser l'inventaire des résultats en matière de BEPS atteints en septembre 2014 et d'apporter des éléments au travail en cours d'élaboration en ce qui concerne les autres résultats plus tard en 2015, idéalement conjointement avec les réunions sur BEPS qui sont prévues et accueillies par les organisations internationales et régionales ;
- Utiliser pleinement les mécanismes existants pour intégrer les éléments fournis par les pays en développement dans le Projet BEPS OCDE/G20, par exemple, par le biais des remarques qui seront formulées par toutes les parties intéressées au sujet des projets de discussion sur BEPS, et des consultations publiques, la participation directe des fonctionnaires gouvernementaux au travail sur BEPS au niveau des groupes de travail, la publication de résumés qui rendent compte des discussions tenues lors des réunions sur BEPS et le recours aux questionnaires pour informer les groupes de travail concernés.

ANNEXE C GLOSSAIRE

Principe du prix de pleine concurrence

Les normes internationales que les pays membres de l'OCDE ont convenu d'utiliser doivent être appliquées pour déterminer les prix de transfert à des fins fiscales. Il est prévu à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE que lorsque « les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »

Commissionnaire

Un commissionnaire est une entité reconnue au titre du concept de droit civil européen d'agence. En droit civil, un commissionnaire peut conclure des contrats de vente en son nom propre, mais pour le compte du principal, sans habituellement lier ce dernier. En théorie, le client ne peut pas poursuivre le principal : il n'existe pas de relation contractuelle entre le principal et le client.

Plan d'action OCDE/G20 sur l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices (BEPS)

Le Plan d'action publié par l'OCDE en 2013 définit un plan pour doter les pays d'instruments nationaux et internationaux qui aligneront mieux les droits à l'impôt sur l'activité économique. Le Plan d'action (i) définit les actions nécessaires pour s'attaquer au BEPS, (ii) fixe des échéances pour la mise en œuvre de ces actions et (iii) détermine les ressources nécessaires et la méthode pour la mise en œuvre de ces actions.

Établissement stable

Aux fins du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction,
- b) une succursale,
- c) un bureau,
- d) une usine,
- e) un atelier et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

En outre, l'expression inclut un « agent indépendant » ou une personne d'un pays.

Selon la plupart des conventions, un « établissement stable » d'un non-résident dans un pays est nécessaire pour que ce pays fasse valoir un droit d'imposer tout bénéfice réalisé par le non-résident par l'entremise de l' « établissement stable ».

Convention fiscale

Désigne un accord bilatéral conclu entre deux pays pour résoudre les problèmes de double imposition de revenu ou de capital.

Sous-capitalisation

Une entreprise est généralement financée (ou capitalisée) par une combinaison de dette et de capitaux propres. La sous-capitalisation désigne une situation dans laquelle une entreprise est financée grâce à un niveau de dette élevé comparé aux fonds propres. Les entreprises sous-capitalisées sont parfois qualifiées d'établissements « à fort effet de levier » ou « à ratio d'endettement élevé ».

Prix de transfert

Le prix auquel une entreprise transfère des biens physiques, des biens incorporels ou des services à une entreprise liée.