

Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus (Partie 2)

13 AOÛT 2014



TABLE DES MATIÈRES

Synthèse	3
Section 1 : Introduction et contexte.....	6
Section 2 : Intensifier le dialogue avec les pays en développement en vue de relever les défis du BEPS aux niveaux technique et politique	8
a) Dialogue avec les pays en développement afin d'assurer que les difficultés spécifiques auxquelles ils se heurtent soient prises en compte dans l'élaboration de solutions au BEPS	8
b) Nécessité d'une sensibilisation renforcée du monde politique dans les pays en développement comme dans les pays développés.....	9
Section 3 : Actions potentielles pour aider les pays en développement avec les problèmes de BEPS hautement prioritaires	11
a) Paiements érodant la base d'imposition, effectués entre les parties liées d'une entreprise multinationale.....	11
b) Défis créés par les nouveaux modèles économiques	12
c) Informations nécessaires pour évaluer et résoudre les problèmes de BEPS	14
d) Défis résultant de l'usage abusif des conventions.....	15
e) Utilisation de l'instrument multilatéral élaboré au titre de l'action 15.....	15
Section 4 : Actions potentielles pour d'autres problèmes d'érosion de la base imposable hautement prioritaires pour les pays en développement	17
a) Perte d'impôt sur le transfert indirect d'actifs	17
b) Manque de données pour les analyses de comparabilité des prix de transfert.....	18
c) Incitations fiscales contreproductives	20
Section 5 : Problèmes actuels de développement des capacités impliquant les fournisseurs d'assistance internationale	21
a) Imposer les problèmes de BEPS dans le contexte des plans de réforme et des priorités des pays.....	22
b) Les organisations régionales et les questions de développement des capacités en matière de BEPS.....	22
c) Dialoguer avec toutes les parties prenantes.....	23
d) Fixer les objectifs et mesurer les résultats.....	24
e) Répondre aux besoins institutionnels, organisationnels et individuels	24
f) Évaluer et traiter les problèmes de BEPS de manière globale.....	24
g) Soutien en temps réel et ciblé	25
h) Maintenir les compétences et les connaissances pratiques.....	26
Recommandations concernant le développement des capacités	27
Section 6 : conclusion et résumé des recommandations.....	28
Références.....	32
Annexe 1 : Expériences de certains pays en développement au regard des principes du groupe de travail sur la fiscalité et le développement visant à améliorer la transparence et la gouvernance des incitations à l'investissement dans les pays en développement	33

SYNTHÈSE

Le présent document constitue la Partie 2 d'un rapport en deux parties soumis au Groupe de travail sur le développement (ci-après : « GTD ») et consacré à l'impact du BEPS sur les pays à faibles revenus. Il s'appuie sur la Partie 1 du rapport, qui a été présentée au GTD à sa réunion de mai 2014 à Hobart¹.

Le GTD a invité l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) à rédiger un rapport sur les principaux défis que pose le BEPS dans les pays en développement, sur leurs liens avec le Plan d'action et sur la manière dont le GTD pourrait aider les pays en développement à relever ces défis. Le présent rapport s'inspire des expériences des pays en développement et le rapport rend compte des remarques du Fonds monétaire international (FMI) – compte tenu de ses nombreux travaux sur les problèmes fiscaux internationaux axés sur les préoccupations et les expériences particulières des pays en développement – ainsi que du Groupe de la Banque mondiale, des Nations Unies et des organisations régionales.²

Le rapport n'est pas destiné à fournir, et ne constitue pas, un avis unanime de ces organisations.

Le rapport identifie les problèmes de BEPS les plus prioritaires et expose la manière dont le GTD pourrait apporter son aide. Le rapport se limite dès lors à un examen des problèmes, notamment de développement des capacités, qui résultent de l'interaction entre des règles fiscales différentes ou de dispositifs entraînant la non-imposition ou l'imposition à un taux faible par le transfert de bénéfices en dehors des pays où ont lieu les activités qui ont généré ces bénéfices. On notera qu'il ne s'agit que d'un des nombreux défis auxquels sont confrontés les pays en développement, comme le montrent les travaux des organisations internationales.

Le rapport de 2011 soumis par les organisations internationales au GTD (OCDE, 2011) a noté qu'une série de problèmes plus larges entrave les efforts de mobilisation des recettes des pays en développement, notamment la corruption, le secteur informel et divers problèmes de politique et d'administration fiscales. Ce diagnostic reste valable aujourd'hui et le BEPS doit être vu dans le contexte d'une série de priorités auxquelles chaque pays est confronté. Cela étant, pour nombre de pays en développement, résoudre les problèmes de BEPS n'est pas un luxe, quelque chose qui peut attendre que des niveaux de développement plus élevés soient atteints. La dépendance par rapport à l'impôt des sociétés fait de la résolution des problèmes de BEPS une question urgente de mobilisation des ressources intérieures – un pont qu'il faut franchir dans les pays à faibles revenus et intermédiaires, conjointement avec d'autres problèmes – et le renforcement de la capacité à traiter les problèmes de BEPS améliore à son tour l'efficacité dans d'autres domaines, notamment l'évasion fiscale nationale.

¹ Le rapport est établi sous la responsabilité du Secrétariat de l'OCDE. Il ne représente pas les avis des États membres.

² Le mandat du Groupe de travail sur le développement stipule que « le rapport sera placé sous la direction du Secrétariat de l'OCDE pour la fiscalité et le développement et s'appuiera sur les avis et le savoir-faire du Centre de politiques et d'administration fiscales (CPAF). ... Le Secrétariat de l'OCDE pour la fiscalité et le développement coordonnera ses travaux avec le FMI avec lequel il travaillera en étroite coopération afin de bénéficier de la quasi-universalité des membres FMI et de son savoir-faire en matière de mobilisation des ressources intérieures dans les pays en développement. ... Le Secrétariat pour la fiscalité et le développement coopèrera aussi avec d'autres organisations internationales et régionales pour obtenir les avis des pays à faibles revenus ».

Le rapport présente un certain nombre de recommandations sur les manières dont le GTD peut aider les pays en développement à relever les défis que pose le BEPS, en particulier les priorités identifiées dans le Plan d'action. Les principaux messages et recommandations sont les suivants :

- Le BEPS est un problème néfaste à la fois pour les pays développés et les pays en développement. Il résulte de déficiences des règles et normes fiscales internationales actuelles. En tant que force de proposition de nouveaux standards, l'OCDE s'emploie à corriger ces déficiences, qui concernent tous les pays du G20 sans distinction. Tout en admettant qu'il n'existe pas de solutions uniformes convenant pour tous, des solutions mondiales sont nécessaires pour résoudre des problèmes mondiaux. Il est essentiel que l'OCDE tienne compte des avis et des perspectives des pays en développement lors de l'élaboration d'un nouveau cadre fiscal international.
- Le Projet OCDE/G20 BEPS, qui est à l'origine du Plan d'action, doit assurer que les solutions en matière de BEPS sont pertinentes et efficaces pour les pays en développement. Cela implique que ces pays soient déterminés à assurer que les solutions tiennent compte des lacunes en termes d'informations et de capacité auxquelles ils se heurtent souvent. Certaines des préoccupations principales des pays en développement ont déjà façonné le Plan d'action, comme les règles révisées sur les prix de transfert qui incluent un modèle de déclaration pays par pays à l'intention des administrations fiscales, mais l'engagement des pays en développement dans la conception de solutions doit être renforcé. Des possibilités existent de mettre en place un processus de dialogue plus structuré, avec des voies claires pour coopérer entre les pays en développement et apporter directement des éléments au Projet. L'OCDE renforcera au cours des prochains mois ses modalités de dialogue avec les pays en développement.
- L'engagement au niveau politique en faveur des problèmes de BEPS en est encore à ses débuts. Les membres du G20, les organisations internationales et régionales, les ONG et d'autres parties prenantes peuvent faciliter une plus grande prise de conscience de l'importance des problèmes de BEPS aux niveaux politiques des pays en développement, tout en étant conscients du fait que le BEPS peut ne pas être la priorité première dans chaque cas.
- Les pays du G20 devraient analyser les effets de retombée des modifications apportées à leurs propres systèmes fiscaux sur ceux des pays en développement.
- L'OCDE, le FMI, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, devraient évaluer comment des outils concrets peuvent être produits pour aider les pays en développement à mettre en œuvre les principales actions en matière de BEPS en ce qui concerne, par exemple, les paiements à titre d'intérêts, de services et de redevances ; les prix des matières premières exportées ; les problèmes créés par la restructuration d'entreprises et l'accès aux informations nécessaires pour évaluer et lutter contre le BEPS. Ces outils aideront les pays en développement à traiter les problèmes de BEPS les plus prioritaires. Ils ne créeront pas de normes ou de critères différents.
- La Partie 1 du rapport du Groupe de travail sur le développement montre que certains problèmes importants en matière d'érosion de la base d'imposition ne sont pas traités dans le Projet. Les organisations internationales et régionales peuvent aider le G20 à effectuer des analyses complémentaires concernant le manque de données comparables pour les prix de

transfert et les structures qui transfèrent indirectement la propriété d'un actif situé dans un pays de manière à éluder l'imposition par ce pays des bénéfices résultant d'une augmentation de valeur de cet actif.

- Les incitations fiscales, un sujet majeur des travaux du FMI, du Groupe de la Banque mondiale et d'autres organisations depuis de nombreuses années, restent une préoccupation prioritaire pour les pays en développement. Bien qu'elles sortent du cadre du Plan d'action BEPS, le GTD a déjà suggéré que des efforts et des recommandations supplémentaires seront nécessaires en 2015.
- L'élaboration d'un instrument multilatéral (action 15) en est toujours aux prémices, mais il constitue potentiellement un outil important pour les pays en développement qui ont un réseau de conventions fiscales. Il permettra une meilleure efficacité au niveau des coûts pour les Gouvernements, tout en procurant plus de prévisibilité aux investisseurs étrangers.
- Le rapport du Groupe de travail sur la fiscalité et le développement reconnaît que le développement des capacités pour résoudre les problèmes de BEPS est essentiel. Depuis de nombreuses années, un vaste travail est mené par les organisations internationales dans ce domaine. Certaines expériences internationales récentes recueillies sous les auspices du Groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité et le développement suggèrent que le développement des capacités dans le domaine des problèmes de BEPS a atteint des résultats significatifs et permet d'être optimiste en ce qui concerne le déploiement du Plan d'action. Le rapport propose que le GTD encourage et approuve les efforts menés de longue date par les organisations internationales et régionales sur les questions liées au BEPS, ainsi que certaines initiatives nouvelles prometteuses comme l'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » de l'OCDE, par laquelle les pays du G20 préparent un soutien pour les administrations fiscales des pays en développement.
- Afin de guider leurs actions en réponse au BEPS, les membres du GTD peuvent s'inspirer des expériences des pays en développement et des organisations internationales en matière de développement des capacités. Parmi les enseignements à en tirer, il y a l'importance d'aborder les questions de BEPS dans le contexte de plans de réforme et de stratégies de développement plus vastes ; le rôle des organisations régionales, de la société civile et des entreprises ; et l'importance de conserver le personnel qualifié.

SECTION 1 : INTRODUCTION ET CONTEXTE

Au Sommet de Saint-Pétersbourg de 2013, le Groupe des Vingt (« G20 ») a approuvé les Perspectives de développement de Saint-Pétersbourg (G20, 2013), qui mandate le GTD à passer en revue en 2014 les travaux pertinents concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») en vue d'identifier les problèmes qui concernent particulièrement les pays à faibles revenus et envisager des actions pour les résoudre.

En réponse à cet engagement, le GTD a demandé à l'OCDE, en coopération avec d'autres organisations internationales et régionales, en particulier avec le FMI, de préparer un rapport sur les principales sources de BEPS pour les pays à faibles revenus et les autres pays à faibles capacités (ci-après dénommés « pays en développement »), sur la relation entre ces sources et le Plan d'action et sur la manière dont le Groupe pourrait aider les pays en développement à relever ces défis.

La Partie 1 du présent rapport s'appuie sur le dialogue et les consultations intensifs avec les pays en développement et, conformément au mandat du GTD, s'inspire des conclusions des projets pilotes sur les prix de transfert menés par le Groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité et le développement, qui figuraient dans le Plan d'action pluriannuel 2010 du GTD. Un objectif clé de la participation de l'OCDE à ces projets pilotes, menés en partenariat avec l'Union européenne et le Groupe de la Banque mondiale, est de permettre à l'OCDE de mieux comprendre les problèmes auxquels sont confrontés les pays en développement dans l'application des normes et critères définis internationalement. Ce résultat est obtenu en travaillant directement avec les pays en développement, l'Union européenne et le Groupe de la Banque mondiale.

La Partie 1 a été examinée à la réunion du GTD en mai 2014. Celui-ci a signalé que le BEPS est un souci majeur pour les pays en développement et en a conclu que :

- Le BEPS est un problème mondial, cependant les pays en développement sont confrontés à des problèmes spécifiques de politique et à des difficultés de mise en œuvre qu'ils ne partagent pas toujours avec les pays développés ;
- Certaines actions relatives au BEPS sont plus directement pertinentes et préoccupantes que d'autres pour les pays en développement. À plus long terme, toutefois, toutes les actions en matière de BEPS deviendront probablement importantes pour les pays en développement, à mesure que ceux-ci progressent dans leur liste de priorités et renforcent leurs systèmes fiscaux en conséquence ;
- Il existe d'autres problèmes liés à l'érosion de la base d'imposition dont ne traite pas le Projet et dont les pays en développement signalent qu'ils constituent une préoccupation immédiate et qu'ils font déjà l'objet d'une assistance technique importante.

Le présent document forme la Partie 2 du rapport, pour examen à la réunion du GTD en septembre 2014 à Perth (Australie). Il s'appuie sur la Partie 1 et tient compte des nouvelles consultations avec les pays en développement et des remarques reçues des participants à la réunion du GTD en mai 2014.

Le rapport formule des recommandations visant à ce que le GTD :

- Invite l'OCDE à assurer que le dialogue avec les pays en développement soit intensifié afin que les solutions au BEPS tiennent compte de la capacité et des défis politiques spécifiques auxquels ils sont confrontés (Section 2 ci-après) ;
- Invite l'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, lorsque cela est approprié et qu'ils sont en mesure de le faire, à évaluer comment ils peuvent aider les pays en développement à relever les défis en relation avec le Plan d'action BEPS (Section 3 ci-après) ;
- Invite l'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, lorsque cela est approprié et qu'ils sont en mesure de le faire, à évaluer comment ils peuvent aider les pays en développement à relever les défis auxquels ils sont confrontés du fait d'autres problèmes liés au BEPS qui sortent du cadre du Plan d'action (Section 4 ci-après) ;
- Salue le travail accompli par les organisations internationales en réponse aux problèmes de développement des capacités (Section 5 ci-après).

Ces recommandations sont résumées à la Section 6.

SECTION 2 : INTENSIFIER LE DIALOGUE AVEC LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT EN VUE DE RELEVER LES DÉFIS DU BEPS AUX NIVEAUX TECHNIQUE ET POLITIQUE

La Partie 1 du présent rapport a conclu que les pays en développement sont placés face à des défis qui ne sont pas toujours les mêmes que ceux des pays développés. Elle a cité en particulier les lacunes en termes d'informations et de capacité, aggravées par la méconnaissance de ces difficultés par le monde politique. Ces conclusions ont un certain nombre d'implications qui sont analysées dans la présente section.

a) Dialogue avec les pays en développement afin d'assurer que les difficultés spécifiques auxquelles ils se heurtent soient prises en compte dans l'élaboration de solutions au BEPS

Le BEPS est un problème mondial qui appelle des solutions qui soient pertinentes pour les pays en développement et répondent efficacement à leurs contraintes spécifiques en termes de capacité et de ressources. La conception de solutions au BEPS ne peut ignorer ces contraintes, par conséquent les avis et les perspectives des pays en développement doivent avoir un effet sur ces solutions.

Un dialogue significatif a déjà été mené avec les pays en développement. Il a façonné l'agenda du Projet BEPS (voir l'encadré 1 ci-dessous).

Encadré 1. Façonner l'agenda du Projet BEPS (OCDE/G20)

Le dialogue avec les pays en développement a façonné l'agenda du Projet dans plusieurs domaines clés.

- Les travaux ont débuté en réponse aux **préoccupations exprimées par les pays en développement au sujet de l'absence dans leurs pays de données comparables de qualité** qui puissent être utilisées aux fins de détermination des prix de transfert. D'autres précisions sur ces travaux sont données à la Section 5 b) ci-après.
- La révision des Principes applicables en matière de prix de transfert concernant la documentation des prix de transfert (action 13) en réponse aux préoccupations des pays en développement au sujet des difficultés importantes qu'ils éprouvent pour **obtenir les informations dont ils ont besoin pour appliquer leurs règles en la matière**. Cette révision inclut un **formulaire-type pour les déclarations pays par pays** aux administrations fiscales en matière de revenu, d'impôts et d'activité économique, afin de répondre aux demandes de nombreux pays en développement visant l'instauration d'une forme quelconque de déclaration pays par pays. Cette révision aidera les administrations fiscales des pays en développement, qui ont eu beaucoup de difficulté pour se faire une image globale des opérations d'un contribuable au niveau mondial.
- De nouvelles **orientations concernant les régimes de protection** aux fins des prix de transfert ont été produites en réponse aux préoccupations exprimées par de nombreux pays en développement au sujet des problèmes de capacité importants dont ils souffrent pour appliquer des règles très complexes en matière de prix de transfert, et à la nécessité de mesures de simplification. Les recommandations offrent une référence aux pays, en particulier aux pays en développement, pour établir un environnement de discipline en matière de prix de transfert qui fasse un usage optimal des ressources limitées disponibles.

- Dans le contexte du Projet BEPS, l'élaboration de règles sur les prix de transfert est en cours. Le but est de fournir une **protection contre les types courants de paiements érodant la base d'imposition**, comme les rémunérations de services, citées par les pays en développement comme un important problème de BEPS lors du processus de consultation.
- Les **dispositions-type anti-abus** que les pays peuvent inclure dans les conventions ont été conçues dans le cadre du Projet BEPS en vue de permettre aux autorités fiscales à la capacité limitée de les administrer.

Alors que les preuves de l'importance du BEPS pour le monde en développement se multiplient, le moment est venu de porter le dialogue à un autre niveau. Des possibilités existent pour mettre en place un processus de dialogue plus structuré, assorti de voies claires de coopération entre les pays en développement et d'apports directs aux travaux menés dans le cadre du Plan d'action BEPS. L'OCDE renforcera dans les mois à venir la manière dont elle s'engage avec les pays en développement.

Recommandations

Le GTD invite :

1. Le Projet BEPS OCDE/G20 à veiller à ce que les résultats du Projet tiennent compte des défis spécifiques auxquels se heurtent les pays en développement, en particulier en ce qui concerne les actions les plus prioritaires pour eux (actions 4, 6, 7, 10, 11 et 13) ;
2. L'OCDE à mettre en place un nouveau processus de dialogue structuré offrant des voies claires de coopération avec les pays en développement et permettant un apport direct de ceux-ci au Projet BEPS.

b) Nécessité d'une sensibilisation renforcée du monde politique dans les pays en développement comme dans les pays développés

i) Sensibilisation politique des pays en développement aux effets du BEPS sur leur base d'imposition

Le FMI dialogue régulièrement avec ses membres sur les questions fiscales internationales, surtout dans le cadre de son travail d'assistance technique. Les pays qui participent au processus de consultation ont souvent mentionné la nécessité d'obtenir l'adhésion du monde politique comme condition préalable aux changements législatifs et à l'engagement des ressources nécessaires pour lutter contre le BEPS. De nombreux pays en développement soulignent une certaine ignorance du monde politique quant à la nécessité d'action et de réforme. L'encadré 2 ci-dessous cite à titre d'exemple les conclusions de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande concernant le profil du BEPS dans les pays insulaires du Pacifique.

Encadré 2. Les pays insulaires du Pacifique connaissent mal le BEPS

- En Australie et en Nouvelle-Zélande, les consultations bilatérales avec les pays insulaires du Pacifique ont généralement indiqué que ces pays avaient une connaissance très limitée des problèmes de BEPS. Suite à ces consultations, l’Australie et la Nouvelle-Zélande ont pris conscience de la nécessité de dialoguer plus avec les pays insulaires du Pacifique afin de leur faire mieux comprendre la manière dont le BEPS peut affecter les efforts de mobilisation des ressources en général.

Toutes les parties prenantes — pays du G20, organisations internationales et régionales, société civile et bailleurs de fonds — qui ont accès aux niveaux politiques dans les pays en développement ont un rôle à jouer, s’agissant d’expliquer les risques du BEPS et de porter ces problèmes à l’attention des ministres et des administrations autres que les administrations fiscales, en particulier les Ministères des finances.

Recommandations

Le GTD invite :

3. Toutes les parties prenantes – pays du G20, organisations internationales et régionales, société civile et bailleurs de fonds – à sensibiliser à l’importance des problèmes de BEPS aux niveaux politiques dans les pays en développement, en menant un dialogue à haut niveau sur ces problèmes avec les ministres des pays en développement dans les Ministères des finances et les autres Ministères concernés.

ii) Sensibilité politique dans les pays en développement aux effets de retombée potentiels des modifications de leurs systèmes fiscaux sur les problèmes liés au BEPS dans les pays en développement

Le rapport de 2011 des organisations internationales au GTD (OCDE, 2011) a recommandé que les pays développés analysent les retombées de toute modification importante de leurs propres systèmes fiscaux sur ceux des pays en développement. Cet aspect est mis plus en évidence dans l’action 11 du Plan d’action, qui comprend l’élaboration d’une analyse économique de l’ampleur et de l’incidence du BEPS (y compris les effets de retombée entre les pays). À la lumière de ces évolutions et des travaux récents du FMI sur ce sujet (FMI, 2014), les pays du G20 devraient analyser les effets de retombée des révisions de leurs propres systèmes fiscaux sur ceux des pays en développement.

Recommandations

Le GTD invite :

4. Les pays du G20 à analyser les effets de retombée des révisions de leurs propres systèmes fiscaux sur ceux des pays en développement.

SECTION 3 : ACTIONS POTENTIELLES POUR AIDER LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT AVEC LES PROBLÈMES DE BEPS HAUTEMENT PRIORITAIRES

La section 3 et la section 4 du présent document recommandent que le GTD invite les organisations internationales et régionales, lorsque cela est approprié et qu'elles sont en mesure de le faire, à évaluer comment produire des outils pratiques pour aider les pays en développement à mettre en œuvre les principaux résultats en matière de BEPS et s'attaquer aux difficultés résultant d'un manque de données comparables. La nécessité de ce travail est évidente, mais d'autres discussions s'imposent sur la manière d'élaborer ces outils, ce qu'elles doivent traiter, comment les différentes organisations internationales et régionales peuvent aider à leur élaboration et le calendrier à respecter.

a) Paiements érodant la base d'imposition, effectués entre les parties liées d'une entreprise multinationale

Le risque de transfert de bénéfices qu'entraînent les paiements entre des sociétés liées est une des préoccupations les plus fréquemment citées par les pays en développement. Beaucoup estiment que les paiements excessifs ou injustifiés faits par des multinationales contribuables à des sociétés étrangères liées constituent un risque important pour leur base d'imposition. De même, les pays en développement se déclarent préoccupés par le transfert de bénéfices à des parties étrangères liées au moyen de ventes à l'exportation à des prix trop bas.

Les risques qui résultent de paiements excessifs ou injustifiés sont souvent signalés dans le cadre de paiements d'intérêts et de redevances, ou de frais de gestion ou autres services. Les pays éprouvent souvent des difficultés pour appliquer les critères figurant dans les règles fiscales internationales actuelles en vue d'évaluer si ces paiements sont excessifs ou injustifiés.

Les risques qui découlent de la sous-évaluation des prix à l'exportation à destination de parties liées se produisent dans tous les secteurs d'activité, mais ils sont particulièrement importants pour certains minerais ou matières premières pour lesquels, là encore, les règles internationales peuvent être difficiles à appliquer. Cela a amené certains pays riches en ressources à instaurer des règles destinées à déjouer ces risques spécifiques. L'encadré 3 ci-dessous décrit la règle adoptée par la Zambie, un exemple de règles parfois décrites comme la « sixième méthode ».

Encadré 3. Adaptation pragmatique : la règle spéciale de la Zambie applicable aux prix des métaux

La Zambie a adopté des règles qui s'appliquent à la vente entre parties liées de métaux de base, de toute substance qui en contient ou de métaux précieux. Dans ces transactions, le prix de vente à des fins fiscales sera *grosso modo* la moyenne mensuelle du prix du métal selon la cotation sur les bourses des métaux.

Le Plan d'action vise ces types de risques dans les actions 4 et 10. Il est important que l'élaboration de solutions au titre de ces actions tienne compte des difficultés que les pays en développement signalent, s'agissant d'appliquer les règles internationales actuelles à ces risques. Le cas de la Zambie illustre le type d'adaptation potentielle de la valeur et des intérêts à de nombreux autres pays, combiné avec des outils qui leur permettent d'appliquer effectivement les solutions au BEPS.

Recommandations

Le GTD invite

5. Le Projet BEPS OCDE/G20 à veiller à ce que les actions 4 et 10 tiennent compte de problèmes des pays en développement ;

6. L'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, à évaluer comment des outils pratiques peuvent être produits en vue d'aider les pays en développement à appliquer des règles visant à lutter contre les problèmes de BEPS en ce qui concerne les paiements érodant la base d'imposition entre sociétés affiliées d'un groupe multinational.

Un certain nombre d'outils pourrait, par exemple, comporter :

- Une note explicative décrivant comment se produisent les risques découlant de paiements érodant la base d'imposition entre affiliés d'une multinationale ;
- Un document sur les considérations et les implications en termes de politique liées aux mesures visant à contrer la perte d'impôt découlant de ces paiements ;
- Une description et une analyse des options réglementaires existantes, comme les prix de transfert, la sous-capitalisation, les règles anti-évasion, les mesures spéciales contre le BEPS ainsi que les mesures conventionnelles, en décrivant les avantages et les inconvénients de chacune à la lumière des expériences de pays à ce jour ;
- Un modèle de législation et des notes explicatives ;
- Des orientations concernant l'administration des options réglementaires (y compris la gouvernance), et les techniques concrètes de contrôle ;
- Des documents d'assistance à la formation.

b) Défis créés par les nouveaux modèles économiques

Comme exposé dans la Partie 1 du rapport, la mobilité croissante du capital et des personnes et l'adoption rapide des technologies qui améliorent les communications ont entraîné la restructuration des modèles économiques et des activités des multinationales.

Cette restructuration offre la possibilité de transférer contractuellement le risque et les éléments de propriété intellectuelle de valeur, par exemple, des distributeurs locaux à une société centrale entrepreneuriale (le principal) dans un pays à fiscalité faible. Cette capacité de transfert de ces éléments entre les membres d'une multinationale (sans sortir du groupe de celle-ci) leur permet de déterminer l'endroit où les bénéfices sont déclarés et, partant, où l'impôt est payé.

Les administrations fiscales des pays en développement constatent de nombreuses restructurations de ce type et les contester 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.

Le Plan d'action reconnaît que ces règles ont leurs points faibles qui créent des possibilités de BEPS, et ces points faibles sont traités par les actions 7, 8 et 9. Il est important que l'élaboration de solutions au BEPS tienne compte des préoccupations des pays en développement et il leur est fourni des outils leur permettant de mettre en œuvre les solutions. L'encadré ci-dessous propose des recommandations pour s'attaquer à ces problèmes.

Recommandations

Le GTD invite :

7. Le projet OCDE/G20 BEPS à assurer que les actions relatives au BEPS qui concernent les règles pour contrer le transfert artificiel de bénéfices par la restructuration de la chaîne d'approvisionnement, par exemple, la définition d'un établissement stable (action 7), l'attribution des risques et des actifs incorporels (actions 8 et 9), tiennent compte des limitations de la capacité des pays en développement et des lacunes en termes d'informations ;

8. L'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, à évaluer la manière de produire des outils pratiques pour aider les pays en développement à appliquer les règles visant à empêcher le transfert artificiel de bénéfices par la restructuration de la chaîne d'approvisionnement.

Un certain nombre d'outils pourrait, par exemple, comporter

- Une note explicative précisant comment et pourquoi les entreprises restructurent leur chaîne d'approvisionnement, ainsi que les implications fiscales. Cette note comprendra une description des différents modèles de chaîne d'approvisionnement que les multinationales utilisent en général et des orientations sur la manière de déterminer qu'il y a eu restructuration d'une activité;
- Un document sur les considérations en termes de politique intervenant dans la conception de mesures visant à assurer que les multinationales qui procèdent ou ont procédé à une restructuration de leurs activités paient le montant correct d'impôt dans chaque lieu où elles opèrent ;
- Une description et une analyse des outils réglementaires existants pour lutter contre le BEPS qui résulte de restructurations d'entreprises. Il s'agit notamment des prix de transfert, des problèmes d'établissement permanent, de mesures conventionnelles, des règles anti-évasion, et des mesures spéciales contre le BEPS ;
- Des orientations concernant l'administration des mesures réglementaires, notamment la manière d'évaluer les risques de BEPS qu'entraînent les restructurations ainsi que les techniques concrètes de contrôle ;
- des documents d'assistance à la formation.

c) Informations nécessaires pour évaluer et résoudre les problèmes de BEPS

Une question d'importance majeure pour les pays en développement est la possibilité d'obtenir les informations nécessaires pour évaluer l'ampleur et l'incidence de l'évasion fiscale transfrontalière et pour prendre des mesures pour empêcher cette évasion. Les pays en développement ont besoin de quantifier correctement la perte fiscale due à l'évasion fiscale transfrontalière et de déterminer les sources et la nature de ces pertes ainsi que l'efficacité des mesures adoptées pour les empêcher. Ce problème est traité par l'action 11.

Encore une fois, il est important que l'élaboration de solutions au BEPS par l'action 11 tienne compte des contraintes des pays en développement et que ces pays soient dotés des outils qui leur permettent de mettre en œuvre ces solutions.

En outre, bien que beaucoup de pays en développement aient adopté des règles en matière de documentation des prix de transfert, ils continuent d'éprouver beaucoup de difficultés pour obtenir les informations dont ils ont besoin pour identifier les contribuables à contrôler et ensuite, pour vérifier ou contester efficacement leurs prix de transfert et leurs autres pratiques transfrontalières.

Ces pays apprécient fortement les recommandations révisées en ce qui concerne la documentation des prix de transfert et le modèle pays par pays en cours d'élaboration au titre de l'action 13, mais ils ont signalé qu'ils auront besoin d'outils et d'instruments complémentaires pour mettre en œuvre ces orientations.

L'encadré ci-dessous propose des recommandations pour résoudre ces problèmes.

Recommandations

Le GTD invite :

9. Le Projet BEPS OCDE/G20 à veiller à ce que l'action 11 tienne compte des problèmes des pays en développement ;

10. Les organisations internationales et régionales, si cela est approprié et si elles sont en mesure de le faire, à évaluer comment des outils et des documents peuvent être élaborés pour aider les pays en développement à évaluer les risques qu'ils encourent en raison du BEPS ;

11. L'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, à évaluer comment des outils pratiques peuvent être produits pour favoriser la réussite de la mise en œuvre par les pays en développement a) de l'évaluation des risques de BEPS, et b) des prescriptions effectives en matière de documentation des prix de transfert qui contrebalancent les impératifs de conformité et le coût de celle-ci. Un certain nombre d'outils pourrait, par exemple, comporter :

- Un modèle de législation et des notes explicatives ;
- Une procédure de revue des informations et des pratiques pays-par-pays ;
- Des documents d'assistance à la formation.

d) Défis résultant de l'usage abusif des conventions

Les pays en développement reconnaissent généralement que les conventions fiscales bilatérales ont été efficaces pour empêcher la double imposition et contribuer à la prévisibilité de l'environnement d'investissement, mais ils sont profondément préoccupés par l'abus de ces conventions.

La principale préoccupation est centrée sur le recours à certaines techniques (parfois appelées « chalandage fiscal ») pour obtenir des avantages au titre de la convention dans des situations dans lesquelles ces avantages n'étaient pas prévus.

L'action 6 du Plan d'action BEPS traite de cette question en élaborant des dispositions anti-abus que les pays peuvent inclure dans leurs conventions. Leur conception assure que ces dispositions soient susceptibles d'être administrées par des autorités fiscales avec une capacité limitée.

Les pays en développement craignent aussi que l'interprétation des règles de la convention relatives aux établissements stables permette aux forces de vente d'une filiale locale de négocier et de conclure dans le pays des contrats de vente de produits appartenant à une société étrangère pour le compte de celle-ci. Cela pourrait avoir pour conséquence que les bénéfices résultant de ces ventes ne soient pas imposables au même taux que si les ventes étaient faites par la filiale locale. L'action 7 élaborera des modifications de la définition d'établissement stable afin de résoudre le problème de ce qui est techniquement qualifié de « structures de commissionnaire ».

Un souci plus général exprimé par les pays en développement et mis en exergue, en particulier, par les ONG (Maurane, 2013) concerne les coûts et les avantages relatifs de la conclusion de conventions. Cet aspect pose des problèmes pratiques, comme la capacité des pays en développement de veiller à ce que les conditions financières de la convention qu'ils négocient soient profitables pour le pays, ainsi que les considérations de politique que les pays devraient analyser avant de décider de conclure une convention fiscale.

L'encadré ci-dessous propose des recommandations à formuler par le GTD afin de traiter ces problèmes.

Recommandations

Le GTD invite :

12. Le Projet BEPS OCDE/G20 à veiller à ce que les actions 6 et 7 tiennent compte des problèmes des pays en développement ;

13. L'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et si elles sont en mesure de le faire, à évaluer comment renforcer le développement des capacités en matière de négociation de conventions.

e) Utilisation de l'instrument multilatéral élaboré au titre de l'action 15

Bien que l'élaboration d'un instrument multilatéral n'ait pas été citée comme une priorité première par les pays en développement, le travail effectué par l'OCDE au titre de l'action 15 du Plan d'action réduira au minimum le coût et le délai nécessaires pour modifier les dispositions d'une convention fiscale bilatérale.

Cet instrument sera ouvert à tous les pays et peut être un outil important pour aider les pays en développement à résoudre les problèmes de BEPS et apporter une plus grande certitude aux investisseurs étrangers.

Recommandations

Le GTD invite :

14. Les pays du G20 à nouer le dialogue avec les pays en développement au sujet de la conception et des avantages potentiels de l'instrument multilatéral.

SECTION 4 : ACTIONS POTENTIELLES POUR D'AUTRES PROBLÈMES D'ÉROSION DE LA BASE IMPOSABLE HAUTEMENT PRIORITAIRES POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

a) *Perte d'impôt sur le transfert indirect d'actifs*

Les pays en développement signalent que, souvent, le bénéfice que réalise le détenteur d'un actif lorsqu'il le vend (par exemple, la vente d'un permis d'extraction de minerais) n'est pas imposé dans le pays où se situe cet actif. Des structures artificielles sont utilisées dans certains cas pour opérer un « transfert indirect », par exemple, par la vente des participations détenues dans la société propriétaire de l'actif plutôt que la vente de l'actif lui-même.

Le FMI signale certains cas récents, dans les pays en développement, de gains importants sur les transferts indirects d'actifs non imposés (ou dont l'imposition est contestée) obtenus par le pays où les actifs sous-jacents sont situés (voir l'encadré 4 ci-dessous).

Encadré 4. Exemples de transferts indirects

Mauritanie. Une société canadienne a effectivement acquis d'une autre société canadienne un intérêt dans un grand projet d'extraction d'or [en Mauritanie] par le biais d'une transaction dans les Bahamas en 2010, avec un gain potentiel en capital de 4 milliards de dollars des États-Unis. Aucun impôt n'a été perçu sur la transaction en Mauritanie.

Mozambique. En 2011, un changement de propriété de projets miniers au Mozambique a été opéré par la vente, sur la bourse australienne, d'actions de la société minière qui détenait des intérêts dans les projets. La transaction portait sur 4 milliards de dollars environ. Aucun impôt n'a été perçu sur la transaction au Mozambique. Dans le cas des ventes de parts dans les concessions de prospection dans le bassin du Rovuma, les autorités ont perçu 1,1 milliard de dollars en impôts sur les plus-values en capital en 2013-2014. Des modifications ont été apportées au Code des impôts le 1^{er} janvier 2014 afin d'assurer l'imposition des gains en capital résultant d'un transfert direct ou indirect entre non-résident d'actifs situés au Mozambique (Fonds monétaire international, 2014).

Le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale examine également en ce moment certains de ces problèmes dans le contexte des conventions fiscales ainsi que les problèmes de droit national dans les industries extractives.

D'autres travaux seront nécessaires pour déterminer de quelle manière les règles fiscales nationales et internationales pourraient être conçues pour traiter les transferts indirects d'actifs dans le contexte des pays en développement.

Recommandations

Le GTD invite :

15. L'OCDE, en concertation avec le FMI, à signaler si une analyse plus détaillée de ce problème est nécessaire pour identifier les choix de politique possibles pour traiter les cas d'abus, en se référant en particulier aux pays en développement.

b) *Manque de données pour les analyses de comparabilité des prix de transfert*

La norme internationale en matière de prix de transfert, qui est généralement incorporée dans les règles nationales en la matière, prévoit que les entreprises multinationales effectuent leurs transactions avec des parties liées au même prix que celui qu'elles auraient appliqué si elles effectuaient les mêmes transactions avec des parties non liées. Les données financières des transactions entre parties indépendantes (qualifiées de « transactions comparables ») sont dès lors importantes pour permettre aux pays de faire respecter effectivement leurs règles en matière de prix de transfert.

Souvent, les pays en développement ne disposent pas de données financières sur les transactions comparables³ pour appliquer les règles sur les prix de transfert aux entreprises multinationales dans tous les secteurs d'activité, mais l'absence de données sur les prix de certaines ressources naturelles est souvent particulièrement préjudiciable pour les pays en développement. Certains pays commencent à prendre des mesures pour augmenter le nombre de données qui pourraient être utilisées aux fins de détermination des prix de transfert. L'encadré 5 décrit la méthode adoptée par le Kenya.

Encadré 5. Le Kenya élargit les sources de données pour les analyses des prix de transfert

Le Kenya s'inquiète de la disponibilité et de la qualité des données financières qui pourraient être utilisées aux fins des prix de transfert. Pour améliorer les données disponibles, il a ajouté dans sa loi sur les entreprises l'obligation de déposer la comptabilité légale aux archives centrales et de la rendre publique.

Les pays en développement reconnaissent que les mesures telles que celles prises par le Kenya seront utiles, mais ils se déclarent également intéressés par :

- L'élaboration d'outils (par exemple, un modèle pour la recherche de comparables), de documents et de programmes de formation supplémentaires pour l'utilisation des bases de données disponibles ;
- L'élaboration d'outils pour aider les pays en développement à utiliser correctement les comparables étrangers (c'est-à-dire les données sur les entités situées dans un pays étranger) ; et
- Le travail portant sur des méthodes différentes pour appliquer les principes convenus au niveau international en l'absence de données sur les comparables, notamment le travail sur les régimes de protection et les méthodes dont le fonctionnement est similaire à celui de la « Sixième méthode » visée à la section 3 a) ci-dessus.

³ Les mesures pour résoudre ce problème sont examinées dans le document de l'OCDE *Paper on transfer pricing comparability data and developing countries* (OCDE, 2014).

Recommandations

Le GTD :

16. Salue le travail supplémentaire effectué par l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale pour évaluer comment produire des outils pratiques en vue d'aider les pays en développement à lever les difficultés qu'ils éprouvent pour accéder à des données comparables, et utiliser des méthodes pour appliquer les principes internationalement reconnus en l'absence de données comparables (par exemple, des dispositions relatives aux régimes de protection).

A. Améliorer l'accès aux données comparables et l'efficacité de leur utilisation

Un certain nombre d'outils pourrait, par exemple, comporter les éléments suivants :

- Une note explicative décrivant le rôle des données comparables en matière de prix de transfert et les implications de l'impossibilité d'y accéder ;
- Une description et une analyse des mesures que les pays en développement pourraient prendre pour améliorer l'accès aux données comparables (telle qu'élargir le champ et l'utilisation des bases de données et l'utilisation des comparables étrangers) ou diminuer la dépendance par rapport aux données comparables (notamment, l'utilisation de mesures et de systèmes comme la « sixième méthode » qui ne dépendent pas de la disponibilité de ces données) ;
- Le cas échéant, une législation type et des notes explicatives ;
- Des documents de formation complémentaires.

B. Régimes de protection

Un certain nombre d'outils pourrait comporter, par exemple,

- Une note explicative décrivant les caractéristiques principales des régimes de protection et les méthodes adoptées par les pays ;
- Un document sur les considérations de politique et les implications de l'instauration d'un régime de protection ;
- Une description et une analyse des options réglementaires disponibles, y compris l'expérience des pays en développement à ce jour ;
- Une législation type et des notes explicatives ;
- Des recommandations concernant l'administration des régimes de protection ;
- Des documents de formation complémentaires.

17. Invite l'OCDE à entamer une étude sur la faisabilité d'une solution aux lacunes d'information sur les prix de certains minéraux vendus sous une forme intermédiaire, par exemple, un concentré de minéraux.

c) *Incitations fiscales contreproductives*

Bien que cela sorte du cadre du Plan d'action BEPS, la Partie 1 du présent rapport évoque les préoccupations des pays en développement au sujet des incitations fiscales potentiellement contreproductives qui érodent la base d'imposition sans avoir guère d'effet démontrable sur l'investissement. Les Gouvernements, les organisations internationales et régionales ainsi que la société civile s'efforcent actuellement de répondre à ces préoccupations. Le FMI et le Groupe de la Banque ont analysé le problème et offrent depuis des décennies un soutien aux pays en développement.⁴ Le Groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité et le développement a proposé récemment un *Projet de principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement* (OCDE, 2013), qui peuvent être utilisés comme cadre de diagnostic pour analyser les problèmes dans les pays en développement (voir l'Annexe 1). Le G20 a maintenant l'occasion de rassembler une bonne partie des connaissances existantes et de les exploiter. En utilisant des études de pays et en se concentrant sur la gouvernance et la transparence, des orientations pourraient être définies pour que les pays en développement équilibrent mieux les priorités entre, d'une part, l'investissement et, d'autre part, les recettes fiscales.

Recommandations

Le GTD demande :

18. Qu'un rapport soit établi en 2015 par le FMI, l'OCDE, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale sur la bonne pratique en matière de transparence et de gouvernance des incitations fiscales, sur la base d'études des cas. Le but serait de mieux orienter les pays en développement, s'agissant :

- D'établir un équilibre entre les priorités en termes d'investissement et les priorités en termes de recettes publiques ;
- D'estimer le coût des incitations fiscales, y compris les pertes de recettes dues aux possibilités non souhaitées de planification fiscale.

⁴ Voir, par exemple, James (2013), Klemm et Van Parys (2009).

SECTION 5 : PROBLÈMES ACTUELS DE DÉVELOPPEMENT DES CAPACITÉS IMPLIQUANT LES FOURNISSEURS D'ASSISTANCE INTERNATIONALE

La Partie 1 du présent rapport relaie un message clair venant des pays en développement : le renforcement des capacités est essentiel à la réussite de la mise en œuvre des mesures destinées à lutter contre le BEPS. Le FMI, le Groupe de la Banque mondiale et d'autres ont largement apporté leur soutien, notamment sur les questions fiscales internationales et les incitations fiscales et par le soutien aux prêts à l'investissement et le renforcement, depuis de nombreuses années, de la politique et de l'administration fiscales dans les pays en développement avec de nombreux résultats positifs (OCDE, 2011). Plus récemment, les organisations internationales ont rassemblé des preuves spécifiques démontrant que le développement des capacités dans les questions de BEPS peut sensiblement faire la différence, notamment en termes d'incidence sur la mobilisation des ressources intérieures (voir l'encadré 6 ci-après). Ces preuves permettent un certain optimisme et démontrent qu'avec un soutien approprié, les solutions au BEPS peuvent être appliquées avec succès dans les pays en développement avec le déploiement du Plan d'action BEPS.

Encadré 6. Le développement des capacités fait la différence

En 2011, l'OCDE, le Groupe de la Banque mondiale et l'Union européenne ont lancé un programme de soutien aux pays en développement qui cherchent à renforcer leurs règles en matière de prix de transfert et leur mise en œuvre. Des initiatives de soutien sont aujourd'hui en place en Colombie, en Éthiopie, au Ghana, au Kenya, au Pérou, au Rwanda, au Vietnam et en Zambie. D'autres projets nationaux et régionaux sont en cours de formation, notamment au Cambodge, dans la région de la Communauté de l'Afrique de l'Est (CAE) et dans celle de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO). Les principaux résultats du programme sont les suivants :

- Une législation sur les prix de transfert améliorée et un nouveau décret en la matière en **Colombie**, aligné sur les normes internationales. Grâce aux ajustements des prix de transfert opérés à la suite des contrôles des entreprises multinationales, l'administration fiscale colombienne a augmenté les recettes, qui sont passées de 3,3 millions de dollars des États-Unis en 2011 à 5,83 millions en 2012 (soit une augmentation de 76 %) ;
- Perception accrue des recettes au **Kenya**, qui passent de 52 millions de dollars pour l'exercice prenant fin le 30 juin 2012 à 85 millions pour l'exercice prenant fin le 30 juin 2013, suite à un programme de formation poussé sur les questions de prix de transfert ;
- Nouvelles réglementations sur les prix de transfert au **Ghana**, conjointement avec des instructions auxiliaires et un calendrier de retour pour les prix de transfert, complétés par un programme exhaustif de développement des compétences et une nouvelle équipe de contrôleurs spécialisés dans les prix de transfert, qui a permis de lancer les premiers contrôles des prix de transfert au Ghana en 2014 ;
- Capacité sensiblement améliorée au **Vietnam** en matière d'application des règles sur les prix de transfert, avec pour résultat une augmentation du nombre de contrôles effectués par l'administration fiscale, qui est passé de un en 2012 à 40 en 2013, permettant ainsi un ajustement des prix de transfert pour un montant atteignant 110 millions de dollars à la fin de 2013.

La mondialisation et une attention plus grande pour le BEPS font que la demande d'aide au développement des capacités augmente rapidement. Les pays du G20 sont déjà actifs dans le domaine fiscal et de la coopération au développement, y compris des solutions au BEPS. Les exemples rassemblés par la présidence du G20 concernent l'Allemagne, l'Autriche, la Chine, le Japon, la Corée et la Russie fournissant une assistance au Timor-Est, au Ghana, à la Malaisie, à la République démocratique du Congo, aux pays membres du Forum africain sur l'administration fiscale, et aux pays d'Europe et d'Asie centrale, respectivement. En outre, le Royaume-Uni aide actuellement l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale dans l'exécution de leurs programmes sur les prix de transfert. De nouvelles ressources pour le soutien étant déployées dans ce domaine, le G20 peut s'appuyer sur les enseignements tirés de l'expérience, comme décrit dans les paragraphes qui suivent.

a) Imposer les problèmes de BEPS dans le contexte des plans de réforme et des priorités des pays

Le rapport de 2011 soumis au GTD par les organisations internationales (OCDE, 2011) a noté qu'une série de problèmes accablent les pays les plus pauvres, notamment la corruption, le secteur informel et divers problèmes de politique et d'administration fiscales. Ce diagnostic reste vrai aujourd'hui et rappelle utilement qu'au moment où l'attention portée aux questions fiscales s'intensifie, les problèmes de BEPS doivent être considérés comme une question à aborder parallèlement à un éventail plus large de réformes que chaque pays entreprend et conformément à l'agenda de politique de chaque pays. Pour les fournisseurs d'assistance internationale, l'encadré 7 ci-dessous fournit certains exemples d'outils et de méthodes pour assurer que l'aide internationale soit ciblée sur les besoins les plus pressants.

Encadré 7. Approcher le BEPS dans le contexte

Le *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT)* du FMI est un outil de diagnostic destiné à aider les pays en développement et les fournisseurs d'assistance internationale à voir les priorités de manière globale et stratégique. Cela permettra également de déterminer comment les questions de BEPS s'intègrent dans des contextes de réforme plus larges.

L'*Integrated Assessment Model For Tax Administration (IAMTAX)* du Groupe de la Banque mondiale est un outil de comparaison, de diagnostic et de suivi qui permet une évaluation complète de la performance des administrations fiscales. Il est utilisé pour diagnostiquer un vaste éventail de problèmes dans un pays et pour les suivre dans le temps.

Le programme *Good Financial Governance* de la Société allemande de coopération internationale au Ghana apporte une aide pour une série de problèmes de gestion des finances publiques. Dans ce cas, le soutien de l'OCDE, du Groupe de la Banque mondiale et de l'Union européenne dans le domaine des prix de transfert fournit une contribution et est conçu et échelonné selon un ensemble plus large de réformes et de priorités qui ont trait aux finances publiques.

b) Les organisations régionales et les questions de développement des capacités en matière de BEPS

Les organisations internationales ont de nombreux membres et ont de plus en plus d'influence à l'intérieur et à l'extérieur de leurs régions. Par exemple, le Forum africain sur l'administration fiscale compte actuellement 38 pays membres et a mis en place un groupe de travail sur le BEPS en vue d'encadrer une approche africaine du BEPS et d'alimenter le processus du Projet BEPS OCDE/G20.

L'encadré 8 ci-dessous décrit les mesures déjà prises pour accroître en Afrique l'action collective et la coopération, ce qui montre que les organisations régionales peuvent agir comme de puissantes plateformes pour résoudre les problèmes de développement des capacités.

Encadré 8. Agir au niveau régional : l'assistance mutuelle entre les pays africains

Le Forum africain sur l'administration fiscale a élaboré son Accord sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Cet instrument multilatéral permet l'échange d'informations, la mise en commun du savoir-faire, les contrôles et les enquêtes conjointes et l'assistance administrative mutuelle entre les pays africains. L'Accord sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale pourrait devenir un instrument essentiel dans la lutte contre le BEPS en Afrique.

En Amérique latine, le Centre interaméricain d'administrateurs fiscaux (CIAT) soutient activement l'initiative relative au BEPS. Un atelier sur le BEPS a été co-organisé en février 2014 en Colombie, auquel ont assisté un grand nombre de fonctionnaires des administrations fiscales des pays d'Amérique latine et des Caraïbes (ALC). En octobre 2014, une réunion de suivi de cet événement sera accueillie en Espagne pendant la Conférence technique du CIAT. La CIAT co-organise également des séminaires sur les prix de transfert en ALC, dont les plus récents ont eu lieu à Trinité-et-Tobago et en Uruguay.

La réunion de l'Association des administrations fiscales des îles du Pacifique (PITAA) en juillet 2014 a donné à des fonctionnaires expérimentés l'occasion de débattre des questions de BEPS dans les pays insulaires du Pacifique.

c) *Dialoguer avec toutes les parties prenantes*

Le monde des affaires et la société civile ont tous deux des rôles essentiels à jouer dans la conception et l'application du développement des capacités, et ces deux parties prenantes occupent une place désormais régulière dans le dialogue sur les questions de BEPS avec les Gouvernements des pays en développement. Elles ont aussi un rôle, s'agissant de compléter les efforts des fournisseurs d'assistance internationale. Le regard des entreprises sur les implications du BEPS pour le climat d'investissement, par exemple, peut être important. Les entreprises peuvent fournir une source sans pareil de connaissances précieuses de l'industrie pour soutenir les actions visant à lutter contre le BEPS.

La société civile a un rôle tout aussi important à jouer en termes de sensibilisation à l'importance des questions de BEPS auprès des Gouvernements des pays en développement, des organisations et des donateurs internationaux, et le dialogue avec les fournisseurs de soutien et les ONG locales doit être encouragé.

L'encadré 9 ci-dessous présente des exemples de partenariats prometteurs.

Encadré 9. Coopérer avec les entreprises et la société civile sur les questions de BEPS en Zambie et en Colombie

La Colombie et la Zambie coopèrent avec les entreprises et la société civile avec l'appui du programme de l'OCDE, du Groupe de la Banque mondiale et de l'Union européenne sur les prix de transfert.

Unilever coopère avec l'Administration fiscale colombienne et avec l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale pour fournir une formation sur le secteur des biens de consommation et sur sa chaîne d'approvisionnement en 2014.

Avec l'OCDE, le secteur des industries extractives fournit des experts pour aider la Colombie et la Zambie à analyser les chaînes d'approvisionnement dans les secteurs du charbon, du cuivre et de l'or, autant de domaines importants présentant un risque de BEPS.

L'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale coopèrent étroitement avec le Secrétariat de l'*Extractive Industries Transparency Initiative* de Zambie sur l'amélioration de la transparence des états financiers.

d) Fixer les objectifs et mesurer les résultats

Les Gouvernements dans les pays en développement sont aujourd'hui plus attentifs à la fixation des objectifs clairs et mesurables pour leurs propres stratégies de réforme concernant les problèmes de BEPS et au soutien fourni par les partenaires internationaux du développement. Pour soutenir ces efforts, l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale ont mis au point un cadre de résultats en tant qu'outil pour examiner et définir les objectifs avec les pays en développement. Par exemple, le programme avec l'Éthiopie a essentiellement un objectif qui est d'évaluer l'effet de l'instauration de réglementations relatives aux régimes de protection sur la création d'un climat d'investissement plus sûr et sur l'assistance à l'administration fiscale en vue d'assurer que ses ressources limitées soient utilisées le plus efficacement possible.

e) Répondre aux besoins institutionnels, organisationnels et individuels

Le rapport de 2011 au G20 a noté que l'assistance internationale en matière fiscale doit, pour faire la différence, inclure les aspects institutionnels, organisationnels et individuels. Cette observation reste valable au moment où les fournisseurs d'assistance internationale s'engagent avec plus d'intensité sur les problèmes de BEPS. La nouvelle législation sur les prix de transfert, par exemple, n'aura que peu ou pas d'effet s'il n'existe pas de structure administrative pour la faire appliquer. De même, l'efficacité de ses règles sera fortement amoindrie si les contrôleurs chargés de les faire respecter n'ont pas les compétences requises. Le développement des capacités doit dès lors inclure tout le spectre des problèmes : élaboration des politiques ; législation et orientation ; structure administrative et gouvernance ; évaluation des risques et compétences pratiques en matière de contrôle.

f) Évaluer et traiter les problèmes de BEPS de manière globale

Le Plan d'action relatifs au BEPS a mis en exergue les interactions entre les diverses règles fiscales internationales qui ont trait au BEPS, et la Partie 1 du présent rapport a relevé que le développement des capacités pour les actions dans le domaine du BEPS doit inclure tous les problèmes de BEPS prioritaires pour les pays en développement.

La portée des programmes de développement des capacités pour aider les pays en développement à mener des actions dans le domaine du BEPS doit être conçue pour élaborer des régimes efficaces capables de s'attaquer à tous les problèmes liés au BEPS. Chaque contexte de pays est différent, mais peut inclure le cas échéant les prix de transfert, les questions touchant aux conventions, les problèmes d'établissement stable et les questions de sous-capitalisation. L'encadré 10 illustre cela dans le cas du Nigéria.

Encadré 10. Une approche globale pour traiter les risques de BEPS au Nigéria

A la suite d'une évaluation des risques et des besoins, la Direction générale des impôts du Nigéria a conclu qu'elle était confrontée à un risque important pour sa base d'imposition du fait de prix de transfert abusifs et inadéquats, de paiements d'intérêts excessifs à destination de l'étranger, de l'abus de certaines conventions fiscales du Nigéria et de l'abus de la définition d'établissement stable. Sur base de ces conclusions, le programme de développement des capacités de l'OCDE, du Groupe de la Banque mondiale et de l'Union européenne a été élaboré de manière à répondre à ces préoccupations et à déterminer l'ordre chronologique des actions en conséquence.

g) *Soutien en temps réel et ciblé*

De nombreux pays en développement signalent que la formation qu'ils ont reçue au fil des années était en grande partie centrée sur la théorie et les principes. Cette formation a été utile en tant qu'étape initiale d'une meilleure connaissance des règles nécessaires pour contrer l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires, cependant une forte demande émerge pour un centrage sur l'application pratique des règles, sur le développement des compétences et sur l'apprentissage par les pairs, le tout centré sur des études de cas et sur les problèmes rencontrés par l'administration fiscale. Le FMI, le Groupe de la Banque mondiale et d'autres l'ont prise en compte depuis longtemps et ont mis en place des programmes extensifs de soutien. La transmission des compétences et des connaissances par le soutien en temps réel sur des problèmes et des cas réels s'est avérée efficace. L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » de l'OCDE, décrite à l'encadré 11 ci-dessous, est destinée à répondre à cette demande de soutien par la mobilisation de compétences spécialisées en matière de contrôle.

Encadré 11. L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » (IISF) de l'OCDE

L'initiative IISF de l'OCDE est un nouveau projet qui déploie des experts du contrôle fiscal en vue de travailler directement sur des contrôles sous la direction et la supervision des fonctionnaires locaux dans les administrations fiscales des pays en développement, l'accent étant mis en particulier sur les questions fiscales internationales, y compris celles figurant dans le Plan d'action BEPS. Le programme IISF complète les initiatives existantes centrées sur la mise en place des éléments constitutifs réglementaires et administratifs nécessaires pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices par une méthode d'« apprentissage sur le tas » en temps réel pour résoudre les problèmes actuels de contrôle tout en transférant les connaissances et les compétences. L'assistance IISF peut concerner les problèmes de contrôle fiscal direct et indirect, y compris l'évaluation et la sélection des cas avant contrôle, les techniques d'enquête des contrôles, les cas de contrôle concernant des problèmes de prix de transfert, les règles anti-évasion, ou des aspects sectoriels spécifiques concernant, par exemple, le commerce électronique, les ressources naturelles, les services financiers ou les télécommunications. Le programme IISF peut s'effectuer à temps plein ou par assistance périodique, et il n'existe pas de durée minimum ou maximum.

Ce qui est particulièrement important est que l'IISF peut aider à améliorer la qualité et la cohérence des contrôles fiscaux, à réaliser des améliorations durables des compétences en matière de contrôle fiscal et, dès lors, augmenter le degré de discipline volontaire des contribuables, qui voient un renforcement de la capacité des administrations fiscales à remplir leur mandat. Le projet est dans sa phase pilote en 2014, avec des demandes d'experts émanant de l'Albanie, du Ghana, du Malawi, de la Papouasie-Nouvelle-Guinée, du Sénégal et du Vietnam, auxquelles ont actuellement répondu l'Afrique du Sud, la France, l'Inde, l'Italie, les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

h) Maintenir les compétences et les connaissances pratiques

Des conditions générales concurrentielles d'emploi sont nécessaires dans les administrations fiscales afin d'assurer que les fonctionnaires dotés de compétences et de connaissances pratiques ne soient pas perdus au bénéfice du secteur privé. Les fournisseurs d'assistance internationale doivent être quant à eux conscients des risques liés au développement des compétences pratiques des fonctionnaires si ces compétences sont perdues directement au profit du secteur privé. L'encadré 12 ci-dessous illustre les mesures qu'a prises le Kenya pour assurer que le personnel doté de connaissances et d'expérience spécialisées en matière de fiscalité soient conservés.

Encadré 12. Maintenir les compétences spécialisées au sein de l'autorité fiscale au Kenya

L'Administration fiscale kenyane a réussi à retenir le personnel dans son équipe chargée des prix de transfert. Elle estime qu'elle a pu y parvenir grâce à un ensemble de facteurs, notamment des rémunérations au taux du marché, une direction forte et une éthique d'équipe solide. La stabilité et l'expérience établies au sein de l'équipe a aidé l'Administration fiscale à construire un régime efficace des prix de transfert afin de résoudre les problèmes liés au BEPS et d'enregistrer d'année en année des augmentations substantielles de recettes provenant de rectifications des prix de transfert. L'Administration fiscale kenyane signale que le FMI a noté récemment qu'elle était à présent bien équipée pour traiter des questions complexes comme les prix de transfert.

Recommandations concernant le développement des capacités

Les questions abordées dans la présente section correspondent aux cinq actions exposées dans le cadre d'orientation de l'agenda du G20 tel que convenu lors de sa réunion à Hobart les 8 et 9 mai 2014.

Recommandations

Le GTD encourage et approuve :

- 19.** Les programmes de développement des capacités des organisations internationales consacrés aux problèmes de BEPS ;
- 20.** Le partenariat OCDE/Groupe de la Banque mondiale/entreprises en vue de développer les connaissances sectorielles dans les administrations fiscales des pays en développement ;
- 21.** L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » de l'OCDE en tant qu'outil de développement de la capacité des pays en développement à mettre en œuvre les solutions relatives au BEPS ;
- 22.** Les initiatives proposées par les organisations régionales ainsi que les programmes régionaux en vue d'aider les pays en développement à résoudre leurs problèmes de BEPS.

SECTION 6 : CONCLUSION ET RÉSUMÉ DES RECOMMANDATIONS

Le rapport a exposé de quelle manière le GTD pourrait aider les pays en développement à relever les défis des principaux problèmes de BEPS auxquels ils sont confrontés, à la fois les points d'action les plus pertinents du Plan d'action et les autres importants problèmes de BEPS. Le présent rapport arrive toutefois au milieu de la période du Projet BEPS OCDE/G20 et ne constitue nullement le dernier mot sur l'incidence du BEPS sur les pays en développement. Lorsqu'auront été définies les solutions en matière de BEPS, les recommandations et les conclusions du présent rapport devront être revues et mises à jour en vue de refléter ces solutions. Le dialogue avec les pays en développement devrait être maintenu pendant tout ce processus.

Le tableau ci-dessous résume les recommandations proposées au GTD pour traiter les questions de BEPS les plus préoccupantes pour les pays en développement, telles qu'identifiées dans la Partie 1 du présent rapport.

Point	Recommandation
Poursuivre le dialogue avec les pays en développement afin d'assurer que leurs problèmes soient pris en compte	<p>Le GTD invite :</p> <ol style="list-style-type: none"><li data-bbox="715 1099 1433 1272">1. le Projet OCDE/G20 BEPS à veiller à ce que les résultats du Projet tiennent compte des défis spécifiques auxquels se heurtent les pays en développement, en particulier en ce qui concerne les actions les plus prioritaires pour les pays en développement (actions 4, 6, 7, 10, 11 et 13) ;<li data-bbox="715 1294 1433 1429">2. l'OCDE à mettre en place un nouveau processus de dialogue structuré offrant des voies claires de coopération entre les pays en développement et d'apports directs de ceux-ci au Projet BEPS OCDE/G20;<li data-bbox="715 1451 1433 1731">3. toutes les parties prenantes – pays du G20, organisations internationales et régionales, société civile et bailleurs de fonds – à sensibiliser à l'importance des problèmes de BEPS aux niveaux politiques dans les pays en développement, en menant un dialogue politique à haut niveau sur ces problèmes avec les ministres des pays en développement dans les Ministères des finances et les autres Ministères concernés ;<li data-bbox="715 1753 1433 1854">4. les pays du G20 à analyser les effets de retombée des révisions de leurs propres systèmes fiscaux sur ceux des pays en développement.

<p>Élaboration d'outils pour aider les pays en développement à mettre en œuvre les solutions au BEPS</p>	<p>Le GTD invite :</p> <p>5. le Projet OCDE/G20 BEPS à veiller à ce que les actions 4 et 10 tiennent compte de problèmes des pays en développement ;</p> <p>6. l'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, à évaluer comment des outils pratiques peuvent être produits en vue de les aider à appliquer des règles visant à lutter contre les problèmes de BEPS en ce qui concerne les paiements érodant la base d'imposition entre affiliés d'une multinationale ;</p> <p>7. le projet BEPS OCDE/G20 à assurer que les actions relatives au BEPS qui concernent les règles pour contrer le transfert artificiel de bénéfices par la restructuration de la chaîne d'approvisionnement tiennent compte des capacités limitées et des lacunes en termes d'informations des pays en développement ;</p> <p>8. l'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, à évaluer la manière de produire des outils pratiques pour aider les pays en développement à appliquer les règles pour empêcher le transfert artificiel de bénéfices par la restructuration de la chaîne d'approvisionnement ;</p> <p>9. le Projet BEPS OCDE/G20 à veiller à ce que l'action 11 tienne compte des problèmes des pays en développement ;</p> <p>10. les organisations internationales et régionales, si cela est approprié et si elles sont en mesure de le faire, à évaluer comment des outils et des documents peuvent être élaborés pour aider les pays en développement à évaluer les risques qu'ils encourent en raison du BEPS ;</p> <p>11. l'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et s'ils sont en mesure de le faire, d'évaluer comment des outils pratiques peuvent être produits pour favoriser la réussite de la mise en œuvre par les pays en développement a) de l'évaluation des risques de BEPS, et b) des prescriptions effectives en matière de documentation des prix de transfert.</p>
--	---

Autres défis résultant de l'utilisation abusive des conventions	<p>Le GTD invite :</p> <p>12. le Projet OCDE/G20 BEPS à veiller à ce que les actions 6 et 7 tiennent compte des problèmes des pays en développement ;</p> <p>13. l'OCDE, le FMI, les Nations Unies, le Groupe de la Banque mondiale et les organisations régionales, si cela est approprié et si elles sont en mesure de le faire, à évaluer comment renforcer le développement des capacités en matière de négociation de conventions.</p>
Utilisation de l'instrument multilatéral	<p>Le GTD invite :</p> <p>14. les pays du G20 à nouer le dialogue avec les pays en développement au sujet de la conception et des avantages potentiels de l'instrument multilatéral.</p>
Résoudre la perte d'impôt sur le transfert indirect d'actifs	<p>Le GTD invite :</p> <p>15. l'OCDE, en concertation avec le FMI, à signaler si une analyse plus détaillée de ce problème est nécessaire pour identifier les choix de politique possibles pour traiter les cas d'abus, en se référant en particulier aux pays en développement.</p>
Résoudre le problème du manque de données comparables sur les prix de transfert	<p>Le GTD :</p> <p>16. salue le travail supplémentaires effectué par l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale pour évaluer comment produire des outils pratiques en vue d'aider les pays en développement à lever les difficultés qu'ils éprouvent pour accéder à des données comparables, et utiliser des méthodes pour appliquer les principes internationalement reconnus en l'absence de données comparables (par exemple, des dispositions relatives aux régimes de protection) ;</p> <p>17. invite l'OCDE à entamer une étude sur la faisabilité d'une solution aux lacunes d'information sur les prix de certains minéraux vendus sous une forme intermédiaire, par exemple, un concentré de minéraux.</p>

<p>Traiter les incitations fiscales contreproductives</p>	<p>Le GTD demande :</p> <p>18. qu'un rapport soit établi en 2015 par le FMI, l'OCDE, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale sur la bonne pratique en matière de transparence et de gouvernance des incitations fiscales, sur la base d'études de cas. Le but serait de mieux orienter les pays en développement, s'agissant</p> <ul style="list-style-type: none"> • d'établir un équilibre entre les priorités en termes d'investissement, et les priorités en termes de recettes publiques ; • d'estimer le coût des incitations fiscales, y compris les pertes de recettes dues aux possibilités non souhaitées de planification fiscale.
<p>Développement des capacités</p>	<p>Le GTD encourage et approuve :</p> <p>19. les programmes de développement des capacités des organisations internationales consacrés aux problèmes de BEPS ;</p> <p>20. le partenariat OCDE/Groupe de la Banque mondiale/entreprises à développer les connaissances sectorielles dans les administrations fiscales des pays en développement ;</p> <p>21. l'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » de l'OCDE en tant qu'outil de développement de la capacité des pays en développement à mettre en œuvre les solutions relatives au BEPS ;</p> <p>22. les initiatives proposées par les organisations régionales ainsi que les programmes régionaux à aider les pays en développement à résoudre leurs problèmes de BEPS.</p>

RÉFÉRENCES

- Department des Finances de l'Irlande** (2013), *Ireland's International Tax Strategy*, Dublin, [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Irelands-International-Tax-Strategy/\\$FILE/EY-Irelands-International-Tax-Strategy.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Irelands-International-Tax-Strategy/$FILE/EY-Irelands-International-Tax-Strategy.pdf).
- G20** (2013), *Saint Petersburg Development Outlook*, Saint Petersburg, www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Saint%20Petersburg%20Development%20Outlook_0.pdf.
- 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, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2401905>.
- Klemm, A. et Van Parys, S.** (2009), *Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives*, FMI, WP/09/136, www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09136.pdf.
- McGauran, K.** (2013), *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?* Centre for Research on Multinational Corporations (SOMO), Amsterdam, www.somo.nl/publications-en/Publication_3958.
- Ministère des affaires étrangères des Pays-Bas** (2013), *IOB Study – Evaluation Issues in Financing for Development: Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries*, the Hague, www.government.nl/documents-and-publications/reports/2013/11/14/iob-study-evaluation-issues-in-financing-for-development-analysing-effects-of-dutch-corporate-tax-policy-on-developing-countries.html.
- 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), *Draft principles to enhance the transparency and governance of tax incentives for investment in developing countries*, Paris, www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf.
- OCDE** (2011), *Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank*, Paris, www.oecd.org/ctp/48993634.pdf.

ANNEXE 1

EXPÉRIENCES DE CERTAINS PAYS EN DÉVELOPPEMENT AU REGARD DES PRINCIPES DU GROUPE DE TRAVAIL SUR LA FISCALITÉ ET LE DÉVELOPPEMENT VISANT À AMÉLIORER LA TRANSPARENCE ET LA GOUVERNANCE DES INCITATIONS À L'INVESTISSEMENT DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Principe 1. Rendre publique une déclaration de toutes les incitations fiscales à l'investissement et de leurs objectifs au sein d'un cadre de gouvernance.

Il est difficile de rendre public une déclaration portant sur toute la dimension des incitations fiscales au Nigéria, en raison de la complexité du cadre des incitations fiscales. Des incitations fiscales peuvent aussi être instaurées par les lois (pas moins de 15 lois et dispositions actuellement), des discours sur le budget, des notes gouvernementales ainsi que des mémorandums d'accord entre le gouvernement et les entreprises.

Principe 2. Prévoir les incitations fiscales à l'investissement uniquement par le biais des lois fiscales.

En 2009, le Code des avantages fiscaux a harmonisé la plupart des incitations à l'investissement au Mozambique. En 2013, pas moins de 17 lois et instruments législatifs ont été regroupés dans le Code fiscal général au Sénégal, ce qui a sensiblement amélioré la transparence du système fiscal.

Principe 3. Si possible, regrouper toutes les incitations fiscales sous l'autorité d'un seul organe public.

Au Ghana, pas moins de 10 organisations ou organismes sont compétents pour recommander ou octroyer des incitations et des exonérations fiscales.

Principe 4. Assurer que les incitations fiscales à l'investissement soient ratifiées par l'organe législatif ou le Parlement.

Les propositions des mesures d'incitation fiscale en Zambie sont annoncées dans le cadre d'un discours sur le budget prononcé au Parlement par le Ministre des finances ; ces propositions sont débattues, votées et adoptées par le Parlement.

Principe 5. Administrer les incitations fiscales à l'investissement de manière transparente.

Le processus d'administration du *Development Approval Order* du Swaziland est opaque et inclut des critères d'admissibilité discrétionnaires comme « bénéfique pour le développement de l'économie ». Le processus d'introduction de la demande est long ; il ne prévoit pas de délai fixe.

Principe 6. Calculer le montant des recettes perdues imputables aux incitations fiscales à l'investissement et publier une déclaration des dépenses fiscales.

En Tanzanie, dans le discours sur le budget 2013-2014, le gouvernement s'est engagé à rationaliser les incitations à l'investissement existantes, en particulier, à réduire les exonérations fiscales de 4,3 % du PIB en 2011-12 à un pourcent au maximum à l'horizon 2014, sur la base d'une analyse systématique des recettes perdues.

Principe 7. Effectuer périodiquement un examen de la persistance des incitations fiscales existantes en évaluant dans quelle mesure elles répondent encore aux objectifs déclarés.

L'évaluation de l'impact des incitations à l'investissement à l'île Maurice a conduit à renoncer à un régime d'investissement comportant des incitations fiscales nombreuses et qui se recoupaient au profit du système actuel simplifié.

Principe 8. Si possible, mettre en évidence les plus grands bénéficiaires des incitations fiscales à l'investissement par une disposition fiscale spécifique dans une déclaration régulière des dépenses fiscales.

L'analyse du paysage des dépenses fiscales au Ghana révèle que les 15 plus grands « bénéficiaires » représentent la toute grande majorité (93,2 %) de toutes les dépenses fiscales en termes de TVA.

Principe 9. Recueillir systématiquement des données comme fondement de la déclaration des dépenses fiscales pour l'investissement et contrôler les effets et l'efficacité globaux des différentes incitations fiscales.

Trop peu de données sont recueillies en Tunisie pour permettre des analyses systématiques coût-avantages et une modélisation par simulation des incitations fiscales. L'intégration et l'exploitation des données communes inter organisations est difficile en raison des différences entre les systèmes de classification, dépourvus de définitions et de structures communes.

Principe 10. Renforcer la coopération régionale pour empêcher une concurrence fiscale nuisible.

L'OCDE coopère avec la CDAA pour renforcer le cadre de la politique d'investissement au niveau régional en définissant des orientations communes entre les États membres, y compris celles qui concernent les incitations fiscales. Le projet s'appuie sur un mécanisme à l'échelle de la CDAA en vue de lutter de manière satisfaisante contre la concurrence fiscale nuisible.