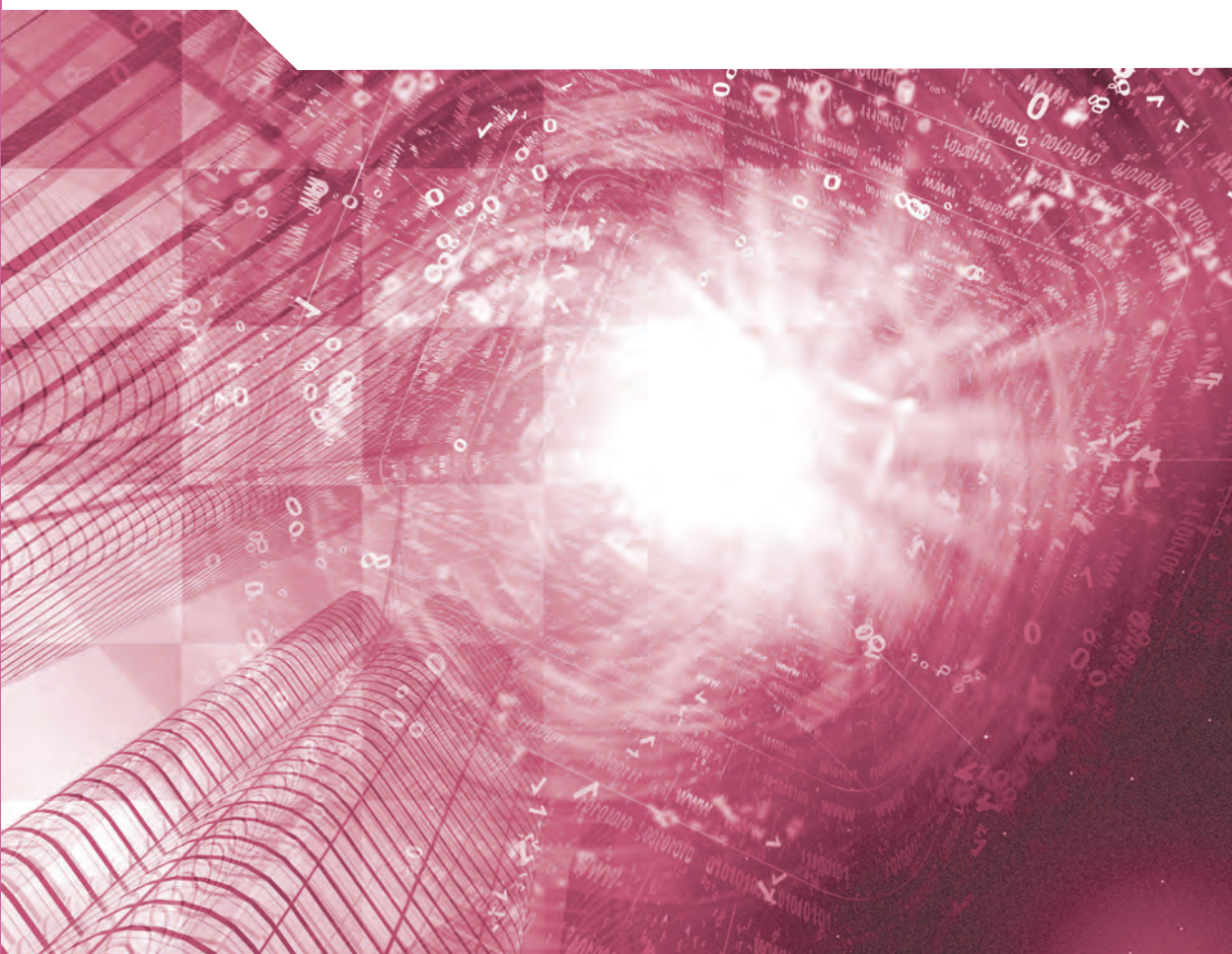




**Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base
d'imposition et le transfert de bénéfices**

Exposé des actions 2014



Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition
et le transfert de bénéfices

Exposé des actions 2014



Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2014), *Exposé des actions 2014*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE.

www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2014.pdf

Crédits photo : Couverture © archerix / Fotolia.

© OCDE 2014

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Introduction

Enrayer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics partout dans le monde. Les pays de l'OCDE et du G20, œuvrant sur un pied d'égalité, ont adopté un Plan d'action identifiant 15 points visant à lutter contre le BEPS. Au-delà de la sécurisation des recettes fiscales en réalignant l'impôt sur les activités économiques et la création de valeur, le Projet BEPS mené par l'OCDE et par le G20 vise à créer un ensemble unique de règles fiscales internationales fondées sur le consensus, afin de protéger les bases d'imposition tout en augmentant la sécurité et la prévisibilité pour les contribuables. L'un des principaux objectifs est d'éliminer la double exonération. Pour autant, les nouvelles règles établies pour y parvenir ne doivent pas aboutir à une double imposition, à des contraintes superflues en matière de conformité ou à des restrictions inutiles pesant sur les activités internationales légitimes.

Ce document contient un premier ensemble de rapports et de recommandations élaborés en réponse à sept points du Plan d'action publié en juillet 2013. L'objectif du Plan d'action étant d'offrir des solutions complètes et cohérentes aux pratiques de BEPS, les mesures proposées, bien qu'approuvées sur le principe, ne sont pas encore finalisées car elles sont susceptibles d'évoluer au gré de certaines décisions prises au regard des résultats attendus pour 2015, auxquels elles sont étroitement liées. Elles reflètent toutefois le consensus qui entoure un certain nombre de solutions adoptées pour mettre un terme au BEPS.

L'adoption de ce premier ensemble de rapports et de recommandations et la mise en œuvre des mesures pertinentes par les autorités nationales permettra de neutraliser l'effet des montages hybrides ; de s'attaquer au chalandage fiscal et à d'autres formes d'utilisation abusive des conventions ; de réduire significativement la manipulation des règles de détermination des prix de transfert dans le domaine sensible des biens incorporels ; et de mettre en place des déclarations d'activité pays par pays qui donneront aux pouvoirs publics des renseignements sur la répartition mondiale des bénéfices, des activités économiques et des impôts des entreprises multinationales.

Par ailleurs, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un rapport qui conclut qu'il est possible de mettre en œuvre les mesures arrêtées dans le cadre du Projet BEPS par le biais d'un instrument multilatéral. Ils ont également progressé dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, notamment dans le domaine des régimes de la propriété intellectuelle et des rescrits fiscaux. Enfin, ils sont parvenus à une compréhension commune des défis posés par l'économie numérique, ce qui leur permettra d'approfondir leurs travaux dans ce domaine où le phénomène de BEPS est très prononcé.

Par nature, les pratiques de BEPS appellent des réponses coordonnées, notamment en ce qui concerne les mesures relevant du droit interne. C'est pourquoi les pays consacrent du temps et des ressources à forger des solutions communes à des problèmes communs. Dans le même temps, ils conservent leur souveraineté fiscale et sont libres d'appliquer les mesures selon des modalités différentes, dès lors qu'elles ne vont pas à l'encontre de leurs engagements juridiques internationaux.

A. Contexte

Dans un contexte marqué par un assainissement vigoureux des finances publiques, les dirigeants des pays du G20 ont fait de la lutte contre le BEPS une priorité. Au cours de leur réunion à Saint-Pétersbourg en septembre 2013, ils ont approuvé le Plan d'action exhaustif et ambitieux élaboré par l'OCDE avec l'ensemble des pays du G20. Ils ont également demandé aux pays d'étudier comment leurs législations nationales contribuent à ces phénomènes et de veiller à ce que les règles fiscales internationales et leurs propres règles fiscales n'autorisent pas ni n'encouragent les entreprises multinationales à réduire le montant total des impôts qu'elles paient en transférant artificiellement des bénéfices vers des juridictions à faible niveau d'imposition. Le Plan d'action vise à faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques, qui sont à l'origine de ces bénéfices, sont exercées et là où la valeur est créée.

Lutter contre le BEPS constitue un impératif pour tous les pays et il convient d'agir rapidement, notamment pour empêcher que le consensus autour du système fiscal international existant ne périlite, ce qui aggraverait l'incertitude pour les entreprises, à l'heure où les investissements internationaux sont plus nécessaires que jamais. Par conséquent, le Plan d'action prévoit 15 mesures à mettre en œuvre d'ici 2015 et, pour certaines d'entre elles, dès 2014.

Le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE, qui réunit 44 pays sur un pied d'égalité (tous les membres de l'OCDE, les pays du G20 et les pays en voie d'adhésion), a adopté un premier ensemble de sept rapports et recommandations décrits dans le Plan d'action et qui doivent être accomplis en 2014. Les pays en voie de développement et d'autres économies non membres de l'OCDE ou du G20 ont été largement consultés au cours de nombreuses réunions régionales et d'autres forums mondiaux, et leurs contributions ont été prises en compte dans les travaux. Ces contributions ont également éclairé l'élaboration d'un rapport en deux phases destiné au Groupe de travail du G20 sur le développement. Les représentants d'entreprises, syndicats, organisations de la société civile et universitaires ont également pris part au processus, saisissant ainsi l'occasion qui leur était donnée de commenter les documents de travail. Plus de 3500 pages de commentaires ont ainsi été reçues et débattues au cours de cinq réunions publiques de consultation et de trois sessions interactives diffusées sur le Web, qui ont attiré plus de 10000 visiteurs.

Conformément au Plan d'action concernant le BEPS, les résultats à produire en 2014 se concentrent sur les aspects suivants :

1. Concevoir de nouvelles normes internationales destinées à assurer la cohérence de l'impôt sur les bénéfices des sociétés au niveau international – par le biais de règles visant à neutraliser les effets des montages hybrides (**Action 2**).
2. Réaligner les règles d'imposition sur la substance économique pour rétablir les avantages escomptés des normes internationales, à la fois dans le domaine des conventions fiscales bilatérales – empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales (**Action 6**) – et dans celui des prix de transfert – faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur dans le domaine des biens incorporels (**Action 8**).
3. Accroître la transparence pour les administrations fiscales et harmoniser les obligations qui incombent aux contribuables en améliorant la documentation des prix de transfert et en élaborant un modèle de déclaration pays par pays (**Action 13**).

En outre, le CAF a approuvé trois rapports importants qui portent sur la question transversale des défis fiscaux posés par l'économie numérique (**Action 1**), la faisabilité de l'élaboration d'un instrument multilatéral pour permettre aux juridictions de mettre en œuvre les mesures arrêtées lors des travaux consacrés au BEPS et, par voie de conséquence, de modifier le réseau de conventions fiscales bilatérales (**Action 15**) et, enfin, un rapport sur les progrès accomplis pour lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance (**Action 5**).

B. Réalisations – les sept résultats attendus en 2014

Avec ce premier ensemble de rapports et recommandations attendus, le Projet mené conjointement par l'OCDE et le G20 a beaucoup progressé vers l'établissement d'un consensus concernant les mesures fondamentales requises pour lutter contre le BEPS. La mise en œuvre des mesures recommandées au titre des différents rapports attendus permettra d'agir dans certains domaines désignés comme prioritaires dans le rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* entériné par les ministres des Finances des pays du G20 en février 2013. Tout en s'accordant sur un ensemble de règles nouvelles, les pays ont bien conscience de la nécessité de réduire l'incertitude et d'offrir un environnement fiscal sain et équitable aux entreprises et aux investisseurs.

La lutte contre le BEPS ne doit pas pénaliser la croissance ni entraver l'investissement.

Les juridictions peuvent commencer à appliquer les recommandations concernant l'élaboration de dispositions légales nationales et de dispositions conventionnelles visant à neutraliser les effets des montages hybrides. Une fois transcrites dans le droit interne et dans les conventions fiscales, ces dispositions supprimeront les asymétries et mettront un terme aux déductions multiples et coûteuses au titre d'une même dépense, aux déductions opérées dans un pays sans imposition correspondante dans l'autre pays ou à la génération de plusieurs crédits d'impôt étranger pour un seul impôt étranger acquitté. Des orientations supplémentaires seront élaborées pour faciliter la mise en œuvre, avec la contribution de parties prenantes pour faire en sorte que les règles préconisées soient claires, applicables à la fois pour les contribuables et pour les administrations fiscales, et qu'elles parviennent à un juste équilibre entre les coûts de mise en conformité et la neutralisation de l'avantage fiscal induit par une asymétrie. Il existe également des liens avec d'autres points d'action, notamment les Actions 3 (renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)) et 4 (limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers), qui appelleront des orientations supplémentaires. En outre, il reste deux questions en suspens qui concernent les fonds propres réglementaires émis à l'intérieur d'un groupe, et les conséquences de la prise en compte d'un paiement au titre d'un régime applicable aux SEC, qui font toujours débat. Les travaux se poursuivront sur ces questions et, tant qu'ils n'auront pas été achevés et qu'un accord n'aura pas été atteint, les pays sont libres d'agir comme ils l'entendent dans ces domaines. Les conclusions de ces travaux supplémentaires, ainsi que les orientations de mise en œuvre, seront publiées en septembre 2015 au plus tard.

Le Projet BEPS a également relancé la lutte contre les pratiques fiscales dommageables. Ces travaux s'emploient à réduire l'effet de distorsion exercé par l'impôt sur la localisation d'activités financières et de services mobiles, favorisant un environnement caractérisé par une concurrence fiscale loyale et libre. C'est une condition essentielle pour s'acheminer vers l'établissement de « règles du jeu équitables » et pour soutenir la croissance économique mondiale, et les pays s'accordent sur la nécessité de s'attaquer de toute urgence aux pratiques fiscales dommageables. Les travaux dans ce domaine se sont accélérés, et des progrès considérables ont été accomplis pour **améliorer la transparence des rescrits fiscaux et examiner les régimes préférentiels relatifs à la propriété intellectuelle et les méthodologies utilisées pour évaluer la substance des activités** dans ces régimes et dans d'autres.

Le chalandage fiscal et d'autres stratégies d'utilisation abusive des conventions menacent la souveraineté fiscale et privent les pays de recettes. L'Action 6 du Plan d'action prévoit d'élaborer des dispositions conventionnelles types visant à rétablir la nature bilatérale des conventions fiscales et à accorder les avantages prévus par les conventions uniquement dans les circonstances appropriées. Tous les pays ont reconnu la nécessité d'intégrer des règles anti-abus dans les conventions fiscales. Il est admis que différents instruments peuvent être employés à cette fin, soit séparément, soit collectivement. Un standard minimum a été arrêté, qui empêchera le chalandage fiscal et d'autres formes d'utilisation abusive des conventions, tout en ménageant la souplesse nécessaire pour que les pouvoirs publics puissent opter pour des instruments adaptés à leur situation particulière. Il est également admis que les travaux relatifs à l'utilisation abusive des conventions peuvent se répercuter sur les structures économiques existantes et révéler la nécessité d'améliorer les politiques actuelles afin de ne pas entraver l'investissement, les échanges et la croissance. Par exemple, une réflexion stratégique sera menée pour éviter que ces règles pénalisent indûment les organismes de placement collectif (OPC) et les fonds d'investissement autres que des OPC dans les cas où les pays ne souhaitent pas les priver des avantages prévus par les conventions. Enfin, des travaux supplémentaires s'imposent concernant le contenu des dispositions types et des commentaires correspondants, notamment de la règle relative à la limitation des avantages. Ces travaux, ainsi que la réflexion sur les aspects à prendre en compte pour déterminer si les OPC et les fonds autres que des OPC doivent bénéficier des conventions, seront finalisés d'ici septembre 2015.

Le rôle croissant des actifs incorporels dans l'économie moderne et le risque d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices induit par les transferts de biens incorporels imposent de préciser les règles de détermination des prix de transfert applicables dans ce domaine. Cette clarification sera une bonne chose à la fois pour les pouvoirs publics et pour les investisseurs, dans un domaine où les règles n'étaient pas assez détaillées. L'Action 8 préconisait d'apporter ces précisions, qui ont donné lieu à une révision des Principes applicables en matière de prix de transfert. Dans le même temps, des progrès significatifs ont été accomplis pour résoudre l'épineux problème posé par la déconnexion entre le lieu où les bénéfices générés par un bien incorporel sont enregistrés et le lieu où les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée. Un consensus se dégage pour reconnaître que le transfert artificiel de bénéfices vers des juridictions à fiscalité faible ou nulle (par le biais de structures *ad hoc*) n'est plus tolérable. Un projet contenant des lignes directrices a été rédigé pour les biens incorporels. Toutefois, on sait également que les travaux prévus en 2015 concernant le calcul des prix de transfert applicables aux risques et au

capital et ceux relatifs aux mesures spéciales susceptibles d'être étudiées dans ce domaine influenceront sur les résultats définitifs des travaux consacrés aux biens incorporels. C'est pourquoi les mesures détaillées prévues par le Plan d'action pour les aspects relatifs aux biens incorporels ne seront pas finalisées avant que soit achevée la rédaction des orientations sur les travaux portant sur les Actions 8, 9 et 10. On veillera tout particulièrement à ce que les règles révisées rapprochent le lieu où les bénéficiaires sont déclarés à des fins fiscales du lieu où les activités économiques se déroulent et où la valeur est créée, sans générer d'incertitude supplémentaire.

Dans un effort notable de transparence, il a été décidé d'améliorer et de mieux coordonner la documentation des prix de transfert, ce qui accroîtra la qualité des renseignements communiqués aux administrations fiscales et limitera les coûts de mise en conformité pour les entreprises. Parallèlement au fichier principal et aux fichiers locaux que les entreprises multinationales doivent mettre à disposition, un modèle de déclaration pays par pays a été adopté. Le rapport pays par pays, communiqué à l'administration fiscale, indiquera clairement la localisation des bénéficiaires, des ventes, des salariés et des actifs, ainsi que le lieu où les impôts sont payés et restent dus. La conception du modèle de déclaration pays par pays est suffisamment souple pour limiter les coûts de mise en conformité, tout en procurant aux administrations fiscales un outil très utile d'évaluation des risques. Le CAF a également décidé de réexaminer, avant fin 2020 au plus tard, la portée des informations requises. Cet objectif ambitieux nécessitera une mise en œuvre minutieuse, notamment en ce qui concerne les modalités de transmission d'informations sensibles, et des orientations à cet égard seront élaborées d'ici février 2015.

En vue de déployer les mesures arrêtées au titre du Projet BEPS de façon rapide et efficace, le Plan d'action prévoit d'élaborer un instrument multilatéral. **Après consultation d'experts en droit international public et en fiscalité internationale, le CAF a conclu qu'il était possible d'élaborer un instrument multilatéral juridiquement contraignant et d'agir vite, afin d'y faire figurer au moins les mesures relatives aux conventions fiscales.** Il est recommandé d'établir un mandat permettant aux pays d'envisager la négociation d'un tel instrument. Cet instrument pourrait offrir aux pouvoirs publics une solution efficace pour un coût limité, garantissant un degré élevé de sécurité pour les entreprises.

Enfin, les principales caractéristiques de l'économie numérique font désormais l'objet d'une compréhension commune. L'économie numérique s'assimilant de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale. Toutefois, il est également admis que les modèles d'activité et les principales caractéristiques de l'économie numérique amplifient les

risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires, et qu'ils doivent donc être traités. Les mesures se rattachant aux autres points d'action devraient remédier à ces risques, mais un certain nombre de questions spécifiques ont été identifiées et doivent être prises en considération (questions relatives aux établissements stables, importance des biens incorporels, utilisation des données et nécessité éventuelle d'adapter les règles relatives aux SEC et à l'établissement des prix de transfert aux particularités de l'économie numérique). Un certain nombre de défis de plus large portée en matière d'impôts directs ont également été analysés, comme 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, et des travaux supplémentaires seront entrepris en vue d'évaluer leur importance, leur urgence et les solutions possibles pour y répondre. Enfin, les transactions entre entreprises et consommateurs font apparaître des défis dans le domaine des impôts indirects et seront traités d'ici 2015.

C. Actions et suivi prévus en 2015

Comme l'explique la section précédente, les rapports et recommandations attendus en 2014 sont étroitement liés à ceux programmés pour 2015. De fait, le Plan d'action entendait offrir des solutions globales et complètes. Le fait de séquencer les actions ne doit pas nuire à la complémentarité des solutions à apporter aux problèmes de BEPS. Le premier lot de rapports et recommandations attendus doit être appréhendé dans ce contexte. **Par conséquent, les recommandations resteront sous la forme de projet afin de pouvoir les moduler en fonction de l'incidence potentielle des résultats fixés pour 2015 ; leur finalisation interviendra ensuite.** Par exemple, les travaux relatifs aux aspects des prix de transfert qui se rapportent aux biens incorporels contiennent des sections qui figurent encore entre crochets, car elles ne pourront pas être finalisées avant la mise en œuvre des Actions 9 et 10 du Plan d'action.

En outre, la nature très technique des points d'action appelle une mise en œuvre minutieuse, et des orientations devront être élaborées en 2015. C'est par exemple le cas dans le domaine des dispositifs hybrides, où des commentaires sur les dispositions légales nationales recommandées devront être rédigés, et dans celui de l'utilisation abusive des conventions, où des améliorations seront nécessaires pour que les dispositions conventionnelles types et les commentaires correspondants soient adaptés à des économies présentant des caractéristiques très différentes. De la même façon, les aspects pratiques du modèle de déclaration pays par pays, et notamment les modalités de dépôt et de

communication des informations aux administrations fiscales, exigeront d’y consacrer des travaux détaillés cette année et l’année prochaine.

En dépit de la volonté clairement affichée de combattre les pratiques du BEPS, les changements qui seront proposés ne doivent pas être générateurs d’incertitude juridique, ni alourdir le risque de double imposition. Des travaux sont en cours pour accroître l’efficacité des mécanismes de règlement des différends.

Enfin, certains enjeux politiques sont apparus et devront être soigneusement analysés pour empêcher la survenue de dommages collatéraux. De fait, la portée du rapport relatif aux dispositifs hybrides pourrait nécessiter un examen plus approfondi pour éviter d’aller à l’encontre d’objectifs politiques ou de pénaliser indûment des transactions ordinaires sur les marchés financiers, tandis que les dispositions anti-abus ne doivent pas entraver les transactions légitimes, en particulier dans le secteur des fonds d’investissement. D’autres questions stratégiques pourraient également voir le jour à mesure que les travaux relatifs aux rapports et recommandations pour 2015 progresseront.

Le CAF a commencé à travailler sur les résultats attendus pour 2015 et compte les mener à bien dans le respect des délais fixés. Leur réalisation permettra de consolider les différents rapports et recommandations et d’adopter les instruments juridiques nécessaires pour prendre en compte la diversité des participants au Projet BEPS et au-delà.

D. Prochaines étapes

L’ensemble des réalisations prévues pour 2014 au titre du Projet BEPS comprend le présent exposé des actions et les sept résultats attendus en 2014 : deux rapports finaux (Action 1 et Action 15), un rapport intermédiaire (Action 5) et quatre rapports contenant des projets des recommandations (Actions 2, 6, 8 et 13) qui sont approuvés et qui seront complétés par des mesures de mise en œuvre et finalisés au gré de l’avancement des travaux relatifs aux résultats prévus pour 2015, compte tenu des liens qui les unissent.

À court terme, **ce premier ensemble de résultats sera présenté aux ministres des Finances des pays du G20 en septembre 2014 et aux dirigeants des pays du G20 en novembre 2014.** Le CAF accomplira les résultats prévus pour 2015, résoudra les questions techniques en suspens et mettra la dernière main aux mesures de mise en œuvre concernant les résultats attendus pour 2014. De même, l’adoption du Rapport sur l’économie numérique se traduira par l’extension du mandat du Groupe de

réflexion sur l'économie numérique pour lui permettre d'achever ses travaux, à partir des résultats d'autres points d'action finalisés d'ici 2015 qui auront des répercussions significatives sur ces travaux. Un projet de mandat sera soumis à l'examen du CFA en janvier 2015 en vue de négocier une convention multilatérale destinée à simplifier la mise en œuvre du Plan d'action concernant le BEPS.

Le Plan d'action en quinze points couvre trois domaines différents : pratiques exemplaires et dispositions types se rapportant aux mesures législatives nationales, modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et directives de mise en œuvre internationalement acceptées (telles que les Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et les Principes applicables en matière de prix de transfert), et autres rapports. **Une fois finalisées, ces mesures devraient devenir applicables via des modifications des conventions fiscales bilatérales ou en vertu de l'instrument multilatéral, par le biais d'une révision des législations nationales et avec l'appui de lignes directrices internationalement acceptées.**

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Exposé des actions 2014

Endiguer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics des pays du monde entier. En 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un Plan d'action en 15 points, à l'élaboration duquel ils ont œuvré de concert et sur un pied d'égalité, pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

Le Projet BEPS réalisé sous l'égide de l'OCDE et du G20, vise à assurer aux États des recettes budgétaires grâce à une fiscalité en phase avec l'évolution des activités économiques et la création de valeur, mais aussi à créer, dans le domaine de la fiscalité internationale, un ensemble unique de règles faisant l'objet d'un consensus pour combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, et partant, à protéger l'assiette imposable tout en offrant aux contribuables une prévisibilité et une certitude accrues. L'un des axes majeurs de l'effort engagé est l'élimination de la double non-imposition. Les nouvelles règles qui doivent être adoptées à cet effet ne doivent toutefois pas entraîner l'application d'une double imposition, soumettre les contribuables à des obligations trop contraignantes ou instituer des restrictions faisant obstacle à des activités transnationales par ailleurs légitimes.

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