



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

Rapports finaux 2015

Résumés

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

Résumés

Rapports finaux 2015

Crédits photo : Couverture © ninog / Fotolia.com

© OCDE 2015

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.

Table des matières

Action 1	Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique.....	5
Action 2	Neutraliser les effets des dispositifs hybrides.....	9
Action 3	Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées.....	13
Action 4	Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers.....	15
Action 5	Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance	19
Action 6	Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages	23
Action 7	Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable	27
Actions 8-10	Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur	31
Action 11	Mesurer et suivre les données relatives au BEPS	37
Action 12	Règles de communication obligatoire d'informations.....	41
Action 13	Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays	45
Action 14	Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends.....	49
Action 15	L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.....	51

Action 1

Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

L'action 1 du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) est consacrée aux défis fiscaux posés par l'économie numérique.

Dans le monde entier, les dirigeants, les médias et la société civile expriment une préoccupation croissante vis-à-vis des pratiques d'optimisation fiscale des entreprises multinationales, qui exploitent les failles provoquées par l'interaction entre les différents systèmes fiscaux pour réduire artificiellement leur bénéfice imposable ou pour transférer des bénéfices vers des pays à faible fiscalité dans lesquels leur activité économique est très modeste, voire inexistante. Pour répondre à cette préoccupation, et à la demande du G20, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié en juillet 2013 un *Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (le Plan d'action, OCDE, 2013). L'action 1 du Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices appelle à engager des travaux pour relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique.

Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE auquel des pays du G20 non membres de l'OCDE participent en qualité d'associés, au même titre que les pays de l'Organisation, a été créé en septembre 2013 et chargé de rédiger pour septembre 2014 un rapport permettant de recenser les problèmes fiscaux soulevés par l'économie numérique et de proposer des solutions détaillées permettant de les résoudre. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique a consulté largement les parties prenantes et analysé les contributions écrites émanant de représentants des entreprises, de la société civile, du monde universitaire et des pays en développement. Il a publié un rapport intermédiaire en septembre 2014 avant de poursuivre ses activités en 2015 et rendre ses conclusions sur l'économie numérique, les questions relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et aux défis fiscaux plus larges soulevés dans ce cadre, ainsi que sur les mesures ultérieures qu'il préconise dans le présent rapport final.

L'économie numérique est le résultat d'un processus de transformation découlant des technologies de l'information et de la communication devenues moins chères, plus puissantes et largement standardisées qui ont permis d'améliorer les processus commerciaux et de favoriser l'innovation dans tous les secteurs de l'économie.

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. L'économie numérique et ses nouveaux modèles d'affaires présentent cependant quelques caractéristiques principales qui peuvent être pertinentes d'un point de vue fiscal. Ces caractéristiques concernent la mobilité, l'importance accordée aux données, les effets de réseau, le développement des modèles

d'affaires multi-face, une tendance vers le monopole ou l'oligopole et la volatilité. Les divers types de modèles d'affaires recouvrent différentes formes de commerce électronique, les sites de vente d'applications en ligne, la publicité en ligne, l'informatique en nuage (« infonuagique »), les plateformes participatives en réseau ou les transactions à grande vitesse sans oublier les services de paiement en ligne. L'économie numérique a également contribué à accélérer et modifier le développement des chaînes de valeur globale au sein desquelles les multinationales intègrent leurs activités internationales.

Problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices soulevés dans le contexte de l'économie numérique

Si l'économie numérique et ses modèles d'affaires ne soulèvent pas de questions d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices qui lui soient propres et exclusives, certaines de ses caractéristiques fondamentales accentuent ces risques d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices qui ont été identifiés; et les travaux sur les actions pertinentes du Projet sur la base d'imposition et du transfert de bénéfices ont été informés de ces révélations et en ont tenu compte afin de s'assurer que les solutions proposées répondent pleinement aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique. Par conséquent:

- Il a été convenu de modifier la liste d'exceptions à la définition d'établissement stable (ES) afin de veiller à ce que chaque exception concernée se limite aux activités considérées autrement comme "préparatoires ou auxiliaires" et mettre en place de nouvelles règles contre la fragmentation afin de s'assurer qu'il n'est pas possible de bénéficier de ces exceptions grâce à la fragmentation des activités commerciales parmi des entreprises étroitement liées. Par exemple, la maintenance d'un immense entrepôt employant un nombre important de salariés à des fins de stockage et de livraison de biens vendus en ligne à des clients grâce à un revendeur en ligne de produits corporels (dont le modèle d'affaires se base sur la proximité avec les clients et le besoin de livraison rapide aux clients) constituerait un ES pour ce revendeur selon la nouvelle norme.
- Il a également été convenu de modifier la définition d'ES pour répondre aux cas où les montages factices relatifs aux ventes de biens ou de services d'une société à un groupe international débouchent effectivement sur la conclusion de contrats de sorte que les ventes seraient traitées comme si elles avaient été réalisées par cette société. Par exemple, lorsque les forces de vente d'une filiale locale d'un revendeur de produits corporels en ligne ou un fournisseur de services publicitaires en ligne jouent habituellement un rôle essentiel dans la conclusion avec d'éventuels gros clients de contrats concernant lesdits produits ou services et ces contrats sont d'ordinaire conclus sans modification substantielle de la société mère, cette activité se traduirait par la création d'un ES de ladite société mère.
- Les principes révisés en matière de fixation des prix de transfert démontrent clairement que la propriété légale seule ne donne pas nécessairement droit à tous les éventuels profits générés par l'exploitation de biens incorporels mais que les sociétés du groupe assumant les fonctions importantes, contribuant aux actifs importants et contrôlant les risques importants d'un point de vue économique, tels qu'ils sont définis dans le cadre de la transaction en cours, auront droit à une rémunération appropriée. Des directives spécifiques permettront également de s'assurer que

l'analyse du prix de transfert n'est pas biaisée par les distorsions d'informations entre l'administration fiscale et le contribuable quant aux biens incorporels difficilement estimables ou recourant à des relations contractuelles spéciales comme un accord de répartition des coûts.

- Les recommandations relatives à la création d'une société étrangère contrôlée prennent en considération une définition des revenus de ladite société qui recouvrira les revenus typiquement dégagés dans l'économie numérique afin de permettre leur imposition dans la juridiction où se trouve la société tête de groupe.

La mise en œuvre de ces mesures ainsi que d'autres mesures décidées dans le cadre du Projet BEPS (c'est-à-dire une norme minimale permettant d'enrayer les mécanismes abusifs de chalandage fiscal, les meilleures pratiques en matière de conception de règles nationales sur les intérêts et autres paiements financiers déductibles, l'application aux régimes de propriété intellectuelle d'une exigence d'activité substantielle avec une approche de lien), apporteront des réponses significatives aux problèmes de BEPS qui sont exacerbés par l'économie numérique tant au niveau de la juridiction du marché concerné qu'au niveau de la juridiction de la société mère ultime, avec l'objectif de mettre un terme au phénomène desdits revenus apatrides.

Défis plus larges soulevés par l'économie numérique

L'économie numérique soulève également des défis fiscaux plus larges pour les responsables de la politique fiscale. Ces problèmes ont trait en particulier aux questions de lien, de données et de caractérisation des bénéficiaires dans le cadre de la fiscalité directe qui, souvent, se chevauchent. L'économie numérique soulève également des défis quant à la collecte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), notamment lorsque les biens, les services et les biens incorporels sont acquis par des particuliers auprès de fournisseurs installés à l'étranger. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique s'est intéressé à cette question et a étudié un certain nombre d'options possibles afin de faire face à ces défis, notamment grâce à une analyse de leur impact économique avant de conclure que:

- La possibilité de modifier les exceptions au statut d'ES permettant de s'assurer qu'elles ne sont disponibles que pour les activités de nature préparatoire ou accessoire adoptée suite aux travaux de l'action 7 du Projet BEPS devrait être mise en place de façon synchronisée et efficace dans le cadre du réseau de conventions fiscales actuel grâce à la conclusion d'un accord multilatéral modifiant les conventions fiscales bilatérales selon l'action 15.
- La collecte de la TVA/TGS sur les opérations transfrontalières, notamment entre sociétés et consommateurs, est une question cruciale. Il est ainsi recommandé aux pays d'appliquer les recommandations des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TGS et de réfléchir à la mise en place de mécanismes de collecte qui devraient y être inclus.
- Aucune des autres options étudiées par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, à savoir (i) un nouveau lien sous forme de présence économique significative, (ii) une retenue à la source sur certaines transactions numériques et (iii) un prélèvement d'égalisation, ont été à ce stade recommandées. La raison, parmi d'autres, est qu'il est attendu que les mesures mises en place par le projet BEPS auront un impact considérable sur les problèmes de BEPS précédemment identifiés dans l'économie numérique, que certaines mesures relatives au BEPS

atténueront certains aspects des défis fiscaux plus large, et que les impôts sur la consommation seront effectivement prélevés dans le pays du marché.

- Les pays peuvent toutefois introduire une de ces autres options dans leur législation nationale en tant que garde-fou supplémentaire contre le BEPS à condition qu'ils respectent les dispositions des traités actuels ou leurs traités fiscaux bilatéraux. Leur adoption comme mesure interne nécessitera un calibrage supplémentaire permettant de préciser certains détails, ainsi que leur adaptation afin de s'assurer de leur conformité avec les engagements juridiques internationaux existants.

Prochaines étapes

Compte tenu du fait que ces conclusions sont susceptibles d'évoluer sous l'effet du développement de l'économie numérique, il est essentiel de poursuivre les travaux sur ces questions et de suivre l'évolution de l'économie numérique au fil du temps. À cet effet, les travaux se poursuivront une fois achevés les autres travaux de suivi du Projet BEPS. Ces futurs travaux seront effectués en consultation avec les nombreuses parties prenantes et selon un mandat détaillé qui sera finalisé au cours de l'année 2016 dans le cadre de la définition d'un processus inclusif de suivi de l'après-BEPS. Un rapport sur les résultats de ces travaux portant sur l'économie numérique devrait être publié d'ici 2020.

Action 2

Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

Les dispositifs hybrides exploitent les différences de traitement fiscal d'une entité ou d'un instrument entre les législations de deux pays ou plus en vue d'obtenir une double exonération, y compris un report à long terme de l'impôt. Ces dispositifs, dont l'utilisation est répandue, conduisent à une importante érosion des bases d'imposition dans les pays concernés. Ils ont également des incidences négatives sur la concurrence, l'efficacité, la transparence et l'équité.

Pour renforcer la cohérence des règles fiscales en matière d'imposition des bénéficiaires des sociétés à l'échelle internationale, le Projet BEPS mené par l'OCDE et par le G20 prévoit d'élaborer des recommandations relatives à la conception de règles nationales ainsi que des dispositions conventionnelles types visant à neutraliser les effets fiscaux asymétriques des dispositifs hybrides. Ce rapport présente les recommandations correspondantes: la première partie expose les recommandations qui se rapportent aux législations nationales; la deuxième partie présente les modifications pouvant être apportées au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Une fois transposées dans la législation nationale et dans les conventions fiscales, ces recommandations neutraliseront les asymétries hybrides en mettant fin aux déductions multiples d'une même charge, aux déductions sans imposition correspondante ou aux crédits d'impôt multiples pour un seul montant d'impôt payé à l'étranger. En neutralisant l'asymétrie des résultats fiscaux, ces règles empêcheront l'utilisation de ces dispositifs à des fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires, sans entraîner d'effets négatifs sur le commerce et l'investissement à l'international.

Ce rapport remplace le rapport préliminaire intitulé *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides* (OCDE, 2014) qui faisait partie du premier ensemble de documents publiés en septembre 2014 dans le cadre du Projet BEPS. Depuis l'élaboration du rapport préliminaire, les recommandations exposées dans la première partie du présent document ont été assorties d'orientations complémentaires et d'exemples concrets qui présentent plus en détail le fonctionnement des règles. De nouveaux travaux ont en outre été consacrés à certaines opérations de transfert d'actifs (comme le prêt de titres et les prises en pension), aux dispositifs hybrides importés et au traitement d'un paiement inclus dans les revenus en vertu d'un régime relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). Ce rapport présente les solutions de consensus qui se sont dégagées sur ces questions. Comme indiqué dans le rapport de septembre 2014, les pays sont libres d'opter ou non pour l'utilisation des règles applicables aux dispositifs hybrides afin de traiter les asymétries qui surviennent en lien avec des fonds propres réglementaires hybrides au sein d'un groupe. Le fait qu'un pays choisisse de ne pas appliquer les règles de neutralisation d'une asymétrie hybride à un certain instrument de fonds propres réglementaires n'affecte en rien la possibilité pour un autre pays d'appliquer ces règles à l'instrument concerné.

Partie I

La première partie du rapport formule des recommandations en vue d'adopter des règles visant à remédier aux asymétries des résultats fiscaux concernant des paiements effectués au titre d'un instrument financier hybride ou des paiements effectués par une entité hybride ou en sa faveur. Elle recommande également l'adoption de règles permettant de remédier aux asymétries indirectes qui surviennent lorsque les effets d'un dispositif hybride sont importés dans un pays tiers. Ces recommandations prennent la forme de règles d'association qui alignent le traitement fiscal d'un instrument ou d'une entité dans une juridiction sur le traitement fiscal dans la juridiction de la contrepartie, sans fausser pour le reste les résultats économiques. Les règles s'appliquent automatiquement, selon un ordre préétabli puisqu'il existe une règle principale et une règle dite secondaire ou défensive. Cela évite que plusieurs pays n'appliquent la même règle à un même dispositif, tout en écartant le risque de double imposition.

Selon la règle principale préconisée, les pays devraient refuser une déduction à un contribuable au titre d'un paiement lorsque celui-ci n'est pas inclus dans le revenu imposable du bénéficiaire dans la juridiction de la contrepartie ou lorsqu'il est également déductible dans la juridiction de la contrepartie. Si la règle principale n'est pas appliquée, la juridiction de la contrepartie peut le plus souvent utiliser une règle défensive, en prévoyant l'inclusion du paiement déductible dans le revenu, ou en refusant la double déduction, selon la nature de l'asymétrie.

Le rapport reconnaît l'importance de la coordination dans la mise en œuvre des règles relatives aux asymétries hybrides pour assurer l'efficacité de ces règles et pour minimiser les coûts de conformité et d'administration pour les contribuables et les autorités fiscales. À cette fin, il propose un socle commun de principes de conception et de termes définis qui assureront la cohérence dans l'application des règles.

Partie II

La deuxième partie du rapport est consacrée aux solutions possibles pour que les instruments et entités hybrides, comme les entités à double résidence, ne puissent pas permettre d'obtenir indûment les avantages prévus par les conventions, et pour que les conventions fiscales ne fassent pas obstacle à la mise en œuvre des modifications de la législation nationale recommandées dans la première partie.

La première question étudiée dans cette partie est celle des entités à double résidence, à savoir les entités qui sont résidentes de deux États à des fins fiscales. Le rapport souligne que les travaux conduits dans le cadre de l'action 6 répondront en partie aux risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices induits par les entités à double résidence, en disposant que les cas de double résidence doivent être réglés au cas par cas plutôt qu'en appliquant la règle actuelle fondée sur la localisation du siège de direction effective des entités. Toutefois, ce changement ne permettra pas de régler tous les problèmes posés par les entités à double résidence, et des modifications devront être apportées à la législation nationale afin de neutraliser d'autres stratégies d'évitement qui s'appuient sur une double résidence.

La partie II traite aussi de l'application des conventions fiscales aux entités hybrides, à savoir les entités qui ne sont pas considérées comme un contribuable par l'un ou l'autre des États ayant conclu une convention, ou par les deux (c'est le cas des sociétés de personnes dans de nombreux pays). Le rapport propose d'ajouter au *Modèle de*

Convention fiscale de l'OCDE (OCDE, 2010) une nouvelle disposition et un commentaire détaillé de telle sorte que les avantages des conventions fiscales soient accordés uniquement lorsque les circonstances le justifient, tout en évitant qu'ils soient accordés lorsqu'aucun des États ne traite, aux termes de son droit interne, le revenu d'une entité comme étant le revenu de l'un de ses résidents.

Enfin, la deuxième partie examine les problèmes que les recommandations formulées dans la première partie sont susceptibles de poser au regard des conventions fiscales. Le rapport examine alors les questions conventionnelles soulevées par des règles qui pourraient conduire au refus d'une déduction ou à l'inclusion du paiement dans le revenu ordinaire: l'analyse conclut que les conventions fiscales ne feraient pas, en règle générale, obstacle à l'application de telles règles. Sont ensuite examinés les effets des recommandations formulées dans la partie I sur les règles prévues par les conventions fiscales afin d'éliminer la double imposition; le rapport souligne que des problèmes pourraient apparaître en cas de conventions fiscales bilatérales qui prévoient l'utilisation de l'approche d'exonération des dividendes reçus d'entreprises étrangères. Ce rapport contient des propositions de modifications à apporter aux conventions afin de résoudre ces problèmes. Enfin, la deuxième partie étudie les incidences possibles que les règles figurant dans les conventions fiscales en matière de non-discrimination pourraient avoir sur les recommandations formulées dans la première partie; l'analyse conclut que, si les règles nationales adoptées pour mettre en œuvre ces recommandations sont rédigées de manière appropriée, elles ne devraient pas entrer en conflit avec les dispositions relatives à la non-discrimination.

Action 3

Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées

Les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) sont définies pour éviter qu'un contribuable détenant une participation de contrôle dans une filiale étrangère puisse éroder la base d'imposition dans son pays de résidence voire, dans certains cas, dans d'autres pays, en recourant à un transfert de revenu vers une SEC. En l'absence de telles règles, les SEC offrent des possibilités de transfert de bénéfices et de report à long terme de l'impôt.

Les premières règles applicables aux SEC sont entrées en vigueur en 1962 et, depuis lors, le nombre de juridictions ayant choisi d'en adopter n'a cessé d'augmenter. À ce jour, 30 des pays qui participent au Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) disposent de telles règles, et de nombreux autres pays se sont déclarés intéressés par leur adoption. Cependant, les règles existantes n'ont pas évolué au même rythme que l'environnement commercial mondial, et nombre d'entre elles présentent, dans leur conception, des caractéristiques qui ne permettent pas de mettre en échec les pratiques de BEPS.

En réponse aux difficultés rencontrées dans l'application des règles actuelles, le *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices* (le Plan d'action, OCDE, 2013) a prévu que des recommandations soient formulées concernant la conception de règles applicables aux SEC. Jusqu'à présent, l'OCDE n'avait pas mené de travaux significatifs dans ce domaine, et ce rapport souligne que les pays peuvent, par leur coopération, répondre aux inquiétudes en matière de compétitivité et établir des règles du jeu équitables.

Les recommandations formulées dans ce rapport sont présentées sous la forme de composantes. Ces recommandations ne constituent pas des normes *a minima*, mais ont été conçues pour que les juridictions qui les mettent en œuvre disposent de règles efficaces empêchant les contribuables de transférer des revenus vers des filiales étrangères. Ce rapport propose six composantes pour l'élaboration de règles efficaces à l'égard des SEC:

- **Définition d'une SEC** – Les règles relatives aux SEC sont généralement applicables à des SEC par des actionnaires établis dans la juridiction de la société mère. Le rapport présente des recommandations sur la manière de vérifier que des actionnaires disposent d'une influence suffisante sur une société étrangère pour conclure que cette dernière est une SEC. D'autres recommandations sont également fournies pour faire en sorte que les entités non constituées en société et leur revenu entrent bien dans le champ d'application des règles.
- **Exonérations et critères de seuil applicables aux SEC** – À ce jour, il est fréquent que les règles relatives aux SEC ne s'appliquent qu'après d'autres

mesures telles que des exonérations fondées sur le taux d'imposition, des règles anti-évasion fiscale ou des seuils d'exonération. Le rapport recommande que les règles relatives aux SEC ne soient appliquées qu'à des SEC soumises à des taux effectifs d'imposition sensiblement inférieurs à ceux en vigueur dans la juridiction de la société mère.

- **Définition du revenu** – Bien que, dans certains pays, les règles en vigueur relatives aux SEC traitent la totalité du revenu d'une SEC comme un « revenu de SEC » qui est attribué aux actionnaires dans la juridiction de la société mère, de nombreuses règles ne s'appliquent à certaines catégories de revenus. Le rapport recommande que les règles définissent la notion de « revenu de SEC » et propose à cet égard une liste non exhaustive d'approches pouvant être utilisées isolément ou associées entre elles.
- **Calcul du revenu** – Le rapport recommande d'utiliser les règles de la juridiction de la société mère pour calculer le revenu d'une SEC devant être attribué aux actionnaires. Il recommande également de limiter la possibilité de compenser les pertes d'une SEC, celles-ci pouvant être imputées uniquement aux bénéficiaires de la même SEC ou d'autres SEC situées dans la même juridiction.
- **Attribution du revenu** – Le rapport recommande que, chaque fois que possible, le seuil d'attribution soit lié au seuil de contrôle et que la part de revenu à attribuer soit calculée à proportion de la participation détenue ou de l'influence exercée.
- **Mesures visant à éviter et à éliminer la double imposition** – L'un des objectifs fondamentaux de la conception des règles relatives aux SEC est de faire en sorte qu'elles n'entraînent pas de double imposition. Le rapport souligne par conséquent l'importance d'éviter et d'éliminer la double imposition et recommande, par exemple, aux juridictions adoptant de telles règles d'accorder un allègement au titre des impôts étrangers effectivement payés, y compris tout impôt mis à la charge de sociétés mères intermédiaires dans le cadre d'un régime applicable aux SEC. Il recommande en outre d'envisager la suppression de la double imposition dans le cas des dividendes versés par une SEC et des plus-values de cession de parts de SEC dès lors que le revenu de la SEC a déjà été imposé dans le cadre d'un régime applicable aux SEC.

Les objectifs assignés aux politiques fiscales étant différents selon les pays, les recommandations offrent la latitude requise pour l'adoption de règles applicables aux SEC qui permettent de lutter efficacement contre les pratiques de BEPS, sans aller à l'encontre du cadre fiscal de chaque pays et des obligations internationales qui lui incombent. En particulier, ce rapport souligne que les recommandations doivent être suffisamment souples pour être compatibles avec le droit de l'Union européenne, et propose des options que les États membres de l'Union Européenne pourraient retenir lors de l'élaboration de leurs règles. Les pays ayant mis en œuvre ces recommandations pourront disposer de règles relatives aux SEC permettant de lutter efficacement contre les pratiques de BEPS.

Action 4

Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers

Il est incontestable que l'argent est à la fois mobile et fongible. Par conséquent, les groupes multinationaux peuvent aisément obtenir des résultats fiscaux favorables en jouant sur le montant de la dette au sein d'une entité du groupe. L'influence des règles fiscales sur la localisation de la dette au sein de groupes multinationaux est attestée par un certain nombre d'études et il est bien connu que les groupes peuvent très facilement gonfler le montant de la dette au niveau des différentes entités qui les composent au moyen du financement intragroupe. Ils peuvent également recourir à des instruments financiers pour procéder à des paiements qui sont économiquement équivalents à des intérêts mais qui ont une forme juridique différente, échappant ainsi aux limites de déductibilité des intérêts. Les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfiques (BEPS) dans ce domaine peuvent survenir dans les trois principaux cas de figure suivants:

- Les groupes recourent davantage à des emprunts auprès de tierces parties dans des pays à fiscalité élevée.
- Les groupes utilisent des prêts intragroupe pour générer des déductions d'intérêts supérieures à leurs charges d'intérêts réelles envers des tierces parties.
- Les groupes recourent à l'emprunt auprès de parties liées ou aux prêts intragroupes pour financer la production d'un revenu exonéré d'impôt.

Pour neutraliser ces risques, l'action 4 du *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques* (le Plan d'action, OCDE, 2013) demande d'élaborer des recommandations de bonne pratique concernant la conception de règles destinées à empêcher l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir des charges d'intérêts. Ce rapport analyse plusieurs bonnes pratiques et recommande une approche qui traite directement les risques évoqués ci-dessus. L'approche recommandée est basée sur une règle fondée sur un ratio déterminé qui limite les déductions nettes d'une entité au titre d'intérêts et de paiements économiquement équivalents à des intérêts à un certain pourcentage de son résultat avant charges d'intérêts, impôts, amortissement et provisions (EBITDA). Cette règle devrait s'appliquer au minimum aux entités membres de groupes multinationaux. Pour faire en sorte que les pays appliquent un ratio déterminé à un niveau suffisamment bas pour pouvoir contrer les pratiques de BEPS, tout en reconnaissant que les pays ne sont pas tous dans la même situation, l'approche recommandée prévoit une fourchette de ratios compris entre 10 % et 30 %. Le rapport présente également des facteurs dont les pays devraient tenir compte lorsqu'ils fixent leur ratio dans cette fourchette. L'approche peut être complétée par une règle fondée sur un ratio à l'échelle du groupe mondial qui autorise une entité à dépasser cette limite dans certaines circonstances.

Reconnaissant que certains groupes recourent davantage à l'emprunt auprès de tierces parties pour des raisons non fiscales, l'approche recommandée propose d'utiliser une règle fondée sur un ratio de groupe parallèlement à la règle fondée sur un ratio déterminé. Cette règle autoriserait une entité qui dépasse le ratio de référence à déduire des dépenses d'intérêts jusqu'à concurrence du ratio intérêts nets/EBITDA de son groupe mondial. Les États peuvent également appliquer une majoration pouvant atteindre 10% des charges d'intérêts nettes du groupe envers des parties tierces afin d'empêcher la double imposition. La règle fondée sur un ratio de groupe basé sur le résultat peut aussi être remplacée par d'autres règles, comme la clause de sauvegarde (qui compare le niveau des fonds propres et des actifs d'une entité à celui de son groupe) actuellement en usage dans certains pays. Un pays peut aussi choisir de ne pas introduire de règle fondée sur un ratio de groupe. Dans ce cas, il doit appliquer la règle fondée sur un ratio déterminé aux entités appartenant à des groupes multinationaux et nationaux, sans discrimination indue.

L'approche recommandée touchera principalement les entités qui affichent à la fois un haut niveau de charges nettes d'intérêts et un ratio intérêts nets/EBITDA élevé, en particulier lorsque le ratio de l'entité est supérieur à celui de son groupe mondial. Cette approche est simple à appliquer et garantit que les déductions d'intérêts d'une entité sont directement liées au bénéfice imposable généré par son activité économique. Une caractéristique importante de la règle fondée sur un ratio déterminé est qu'elle limite uniquement les déductions nettes d'intérêts d'une entité (celles qui dépassent ses produits d'intérêts). La règle ne restreint pas la capacité d'un groupe multinational à centraliser ses emprunts auprès de tierces parties dans le pays et dans l'entité qui sont les plus efficaces, compte tenu de facteurs non fiscaux tels que la note de crédit, la devise et l'accès aux marchés financiers, puis à rétrocéder les fonds empruntés à l'intérieur du groupe, là où ils serviront à financer ses activités économiques.

Par ailleurs, l'approche recommandée autorise également un pays à compléter la règle fondée sur un ratio déterminé et la règle fondée sur un ratio de groupe par d'autres dispositions qui atténuent l'impact des règles sur les entités ou les situations qui posent moins de risques de BEPS, par exemple:

- Un seuil monétaire qui exclut les entités dont le niveau des charges nettes d'intérêts est faible. Lorsqu'un groupe compte plusieurs entités dans un pays, le seuil devrait s'appliquer au total des dépenses d'intérêts nettes de l'ensemble du groupe local.
- Une exclusion au titre des intérêts payés à des tiers créanciers sur des prêts utilisés pour financer des projets d'intérêt public, sous certaines conditions. Dans ces circonstances, une entité peut être fortement endettée mais, en raison de la nature des projets et du lien étroit avec le secteur public, le risque de BEPS est réduit.
- Le report en avant de charges d'intérêts n'ouvrant pas droit à déduction et/ou d'une capacité inutilisée à déduire des intérêts (lorsque les déductions nettes d'intérêts effectives d'une entité sont inférieures au maximum autorisé) pour utilisation lors d'exercices futurs. Cette faculté atténuera l'impact de la volatilité du résultat sur la capacité d'une entité à déduire des charges d'intérêts. Le report en avant de charges d'intérêts n'ouvrant pas droit à déduction aidera également les entités qui encourent des charges d'intérêts sur des investissements à long terme qui ne généreront un bénéfice imposable que des années plus tard, et permettra aux entités enregistrant des pertes de demander des déductions d'intérêts lorsqu'elles renouent avec les bénéfices.

Le rapport recommande également que l'approche soit étayée par des règles ciblées visant à empêcher qu'elle ne soit contournée, par exemple en réduisant artificiellement le niveau des charges nettes d'intérêts. En outre, les pays sont invités à envisager de mettre en place des règles destinées à neutraliser les risques spécifiques de BEPS qui ne sont pas couverts par l'approche recommandée, par exemple lorsqu'une entité sans charges nettes d'intérêts abrite des produits d'intérêts.

Enfin, le rapport reconnaît que les secteurs de la banque et de l'assurance présentent des caractéristiques spécifiques qui doivent être prises en compte et qu'il est donc nécessaire d'élaborer des règles adaptées et spécifiques portant sur les risques de BEPS dans ces secteurs.

Des travaux techniques supplémentaires seront entrepris sur des aspects spécifiques de l'approche recommandée, notamment sur le fonctionnement détaillé de la règle fondée sur un ratio à l'échelle du groupe mondial et sur des règles spécifiques visant à neutraliser les risques posés par les groupes exerçant leurs activités dans les secteurs de la banque et de l'assurance. Ces travaux devraient être achevés en 2016.

Le montant des intérêts intragroupes et des paiements économiquement équivalents à des intérêts est également affecté par les règles relatives aux prix de transfert. Les révisions du chapitre I des Principes directeurs applicables en matière de prix de transfert qui se rapportent aux actions 8 à 10 du Plan d'action concernant le BEPS (OCDE, 2013), contenues dans le rapport intitulé *Faire en sorte que les prix de transfert calculés sont conformes à la création de valeur*, limitent le montant des intérêts payables aux sociétés d'un groupe qui n'ont pas une substance suffisante au seul rendement sans risque généré par le financement octroyé et prévoient que les synergies de groupe doivent être prises en compte lors de l'évaluation des paiements financiers intragroupe. Des travaux supplémentaires sur les aspects des transactions financières qui touchent aux prix de transfert seront entrepris en 2016 et en 2017.

Une mise en œuvre coordonnée de l'approche recommandée réduira la capacité des groupes multinationaux à recourir à l'endettement pour se livrer à des pratiques de BEPS. Pour que l'approche recommandée reste un instrument efficace de lutte contre les pratiques de BEPS qui font intervenir des intérêts, la mise en œuvre, le fonctionnement et l'effet de l'approche recommandée feront l'objet d'un suivi dans la durée, qui débouchera si nécessaire sur un réexamen complet et éclairé.

Action 5

Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

Plus de 15 ans se sont écoulés depuis la publication du Rapport de 1998 de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) *Concurrence Fiscale Dommageable: Un problème mondial* et les inquiétudes en matière de politique exprimées alors restent toujours aussi pertinentes. Les préoccupations actuelles concernent principalement les régimes préférentiels risquant d'être utilisés à des fins de transfert artificiel des bénéficiaires et le manque de transparence relatif à certaines décisions. L'importance continue du travail sur les pratiques fiscales dommageables est soulignée par l'intégration du présent document au *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires* (le Plan d'action, OCDE, 2013), dont l'action 5 engage le forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) à:

Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire d'information sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, ainsi qu'à l'obligation de requérir une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel. Une approche globale sera suivie afin d'évaluer les régimes fiscaux préférentiels dans le contexte de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiaires. Ces travaux engendreront un dialogue avec les pays non membres de l'OCDE en s'appuyant sur le cadre existant et pourront éventuellement réviser ou compléter ce cadre.

En 2014, le FHTP a publié un rapport initial, que le présent rapport final incorpore et remplace. Dans ses activités, la priorité du FHTP est la conclusion et l'application d'une méthodologie visant à définir les exigences en matière d'activité substantielle en vue d'évaluer les régimes préférentiels, en examinant d'abord ceux relatifs à la propriété intellectuelle (PI), avant de se consacrer à l'ensemble des autres types de régimes préférentiels. Les travaux portent également sur l'amélioration de la transparence à travers l'échange spontané obligatoire de renseignements afférents à certaines décisions, dont l'absence pourrait donner lieu à des inquiétudes en matière de BEPS.

Exigence d'une activité substantielle pour l'instauration de régimes préférentiels

Les pays ont convenus que l'exigence d'une activité substantielle en vue d'évaluer les régimes préférentiels doit être renforcée afin de réaligner l'imposition des bénéficiaires avec leurs activités substantielles à leur origine. Un grand nombre d'approches ont été envisagées et le consensus s'est porté sur l'« approche nexus ». Cette approche a été développée en lien avec les régimes de la propriété intellectuelle et permet à un contribuable de bénéficier d'un régime de la propriété intellectuelle dans la seule mesure

où ledit contribuable a lui-même engagé les dépenses de recherches et développement autorisées ayant généré les revenus de la propriété intellectuelle. L'approche nexus considère les dépenses comme indicatives de l'activité et se fonde sur le principe suivant : les régimes de la propriété intellectuelle ayant vocation à encourager les activités de R&D et à stimuler l'emploi et la croissance, une exigence en matière d'activité substantielle doit assurer que les contribuables bénéficiant de ces régimes se trouvent bien à la source desdites activités et ont engagé des dépenses réelles à l'égard de celles-ci. Le même principe peut être appliqué aux autres régimes préférentiels afin que les bénéfices accordés par ceux-ci au contribuable soient liés à une exigence d'activité substantielle, ce qui implique que ledit contribuable a procédé aux principales activités génératrices de revenus requises pour produire le type de revenus couverts par lesdits régimes préférentiels.

Amélioration de la transparence

Dans le domaine de la transparence, il a été convenu d'un cadre couvrant l'ensemble des décisions pouvant entraîner des inquiétudes en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices en l'absence d'échanges spontanés obligatoires de renseignements. Le cadre couvre six catégories de décisions: (i) les décisions liées aux régimes préférentiels; (ii) les accords préalables en matière de prix de transfert ou toute autre décision unilatérale relative aux prix de transfert; (iii) les décisions permettant un ajustement à la baisse des profits; (iv) les décisions relatives aux établissements stables; (v) les décisions en matière d'intermédiaires; et (vi) tout autre type de décision au sujet duquel le FHTP convient ultérieurement qu'il est susceptible de donner lieu à des inquiétudes en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en l'absence d'échange de renseignements. Cela ne signifie pas que lesdites décisions soient par essence préférentielles ou qu'elles vont seules donner lieu à un phénomène de BEPS. Toutefois, le cadre souligne que le manque de transparence dans le fonctionnement d'un régime ou d'une procédure administrative peut donner lieu à des disparités dans le traitement fiscal et à des cas de double non-imposition. Pour les pays disposant des structures juridiques adéquates, l'échange de renseignements en vertu dudit cadre commencera le 1er avril 2016 pour les décisions futures. Les échanges concernant certaines décisions passées devront avoir été effectués au 31 décembre 2016. Le rapport présente également les meilleures pratiques pour les décisions transnationales.

Évaluation des régimes préférentiels

Un total de 43 régimes préférentiels ont été évalués, dont 16 régimes de la PI. Le rapport contient les résultats de l'application des facteurs mentionnés au rapport de 1998, ainsi que des facteurs d'activité substantielle et de transparence, aux régimes préférentiels des pays membres et associés. Toutefois, le facteur d'activité substantielle a été jusqu'à présent uniquement appliqué aux régimes de la PI. Eu égard à l'activité substantielle, il a été déterminé que l'ensemble des régimes de la PI évalués sont, partiellement ou en totalité, contraires à l'approche nexus, telle que mentionnée dans le présent rapport. Cela montre que, contrairement à d'autres aspects des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables, les modalités de cette approche n'ont été décidées que lors du projet BEPS, alors que les régimes ont été mis en place antérieurement. Les pays disposant desdits régimes vont procéder à un examen des possibles modifications à apporter aux dispositions concernées. Les travaux d'évaluation des régimes préférentiels du FHTP se

poursuivront, en gardant à l'esprit que les régimes évalués avant la mise en place du critère d'activité substantielle peuvent avoir besoin d'être réévalués.

Prochaines étapes

Le Rapport énonce les éléments d'une stratégie visant à agir avec les pays qui ne sont ni membres, ni associés, en vue de définir des règles de jeu équitables et d'éviter le risque que les travaux sur les pratiques fiscales dommageables déplacent les régimes concernés dans des pays tiers. En outre, le statut des discussions sur les révisions ou les ajouts au cadre existant est également mentionné. Ces aspects des travaux seront poursuivis dans le contexte de l'objectif plus vaste de la conception d'un cadre plus inclusif pour soutenir et contrôler la mise en place des mesures BEPS.

Un mécanisme de suivi et d'évaluation continu couvrant les régimes préférentiels, régimes de la PI inclus, ainsi que le cadre de la transparence, sont convenus et vont être à présent mis en place.

Action 6

Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages

L'action 6 du Projet BEPS mené par l'OCDE et le G20 mentionne l'utilisation abusive des conventions fiscales et, en particulier, le chalandage fiscal comme l'une des principales sources de préoccupation dans le domaine de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

Les contribuables qui se livrent au chalandage fiscal et à d'autres stratégies d'utilisation abusive des conventions portent atteinte à la souveraineté fiscale en réclamant l'avantage de conventions dans des situations où ces avantages ne devraient pas être accordés, ce qui prive les pays de recettes fiscales. Aussi, les pays ont décidé d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions anti-abus, y compris une norme minimale visant le chalandage fiscal. Ils ont également reconnu qu'une certaine souplesse dans l'application de la norme minimale est requise, car ces dispositions doivent être adaptées à la situation spécifique du pays et aux circonstances qui entourent la négociation des conventions bilatérales.

La section A de ce rapport contient de nouvelles règles anti-abus qui offrent une protection contre l'utilisation abusive de dispositions conventionnelles et ménagent une certaine souplesse quant aux moyens d'y parvenir.

Ces nouvelles règles anti-abus concernent en premier lieu les stratégies par lesquelles une personne qui n'est pas résidente d'un État tente d'obtenir les avantages qu'une convention fiscale conclue par cet État accorde aux résidents de cet État, par exemple en créant une société boîte aux lettres dans cet État. L'approche suivante est recommandée pour faire face à ces stratégies:

- Premièrement, faire figurer dans les conventions fiscales une mention indiquant clairement que les États, lorsqu'ils concluent une convention, souhaitent éviter de créer des possibilités de non-imposition et d'imposition réduite résultant de comportements de fraude ou d'évasion fiscale et, en particulier, des possibilités de chalandage fiscal (cette recommandation figure dans la section B du présent rapport).
- Deuxièmement, inclure dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE une règle anti-abus spécifique, la règle de limitation des avantages, qui réserve le bénéfice des avantages des conventions aux entités qui remplissent certaines conditions. Ces conditions, fondées sur la nature juridique, la structure de capital et les activités générales de l'entité, cherchent à garantir l'existence d'un lien suffisant entre l'entité et l'État de résidence. Ces dispositions de limitation des avantages figurent actuellement dans des conventions conclues par quelques pays et se sont avérées efficaces pour prévenir de nombreuses stratégies de chalandage fiscal.

- Troisièmement, pour combattre d'autres formes d'utilisation abusive des conventions fiscales, notamment les situations de chalandage fiscal qui ne seraient pas couvertes par la règle de la limitation des avantages décrite au paragraphe précédent, une règle anti-abus de portée plus générale faisant référence aux objets principaux des montages ou transactions (critère des objets principaux ou « COP ») sera incluse dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. En vertu de cette règle, si l'un des objectifs principaux de transactions ou de dispositifs est d'obtenir les avantages d'une convention, ces avantages seraient refusés sauf s'il est démontré que leur octroi serait conforme à l'objet et à la finalité des dispositions de la convention.

Ce rapport reconnaît que la règle de limitation des avantages et la règle COP ont chacune des atouts et des faiblesses, et peuvent ne pas être adaptées à tous les pays ou être conformes à leur politique conventionnelle. De même, le droit interne de certains pays peut contenir des dispositions qui rendent superflu de combiner ces deux règles pour empêcher le chalandage fiscal.

Compte tenu de la menace que le chalandage fiscal constitue pour les recettes fiscales, les pays se sont engagés à assurer un niveau de protection minimum contre cette pratique (la « norme minimale »). Les pays doivent cependant accepter de faire figurer dans leurs conventions fiscales une déclaration explicite indiquant que leur intention commune est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de comportements de fraude ou d'évasion fiscale, en particulier par le recours à des mécanismes de chalandage fiscal. Les pays concrétiseront cette intention commune en faisant figurer dans leurs conventions: (i) l'approche combinant une règle de limitation des avantages et une règle COP décrite ci-dessus, (ii) la règle COP seule, ou (iii) la règle de limitation des avantages complétée par un mécanisme qui viserait les mécanismes de financement par des sociétés-relais qui ne sont pas déjà traités dans leurs conventions fiscales.

La section A comprend également de nouvelles règles qu'il convient d'intégrer dans les conventions fiscales pour neutraliser d'autres formes d'utilisation abusive des conventions. Ces règles ciblées visent (1) certaines transactions de transfert de dividendes destinées à abaisser artificiellement les retenues d'impôt sur les dividendes; (2) les transactions visant à contourner l'application de la règle conventionnelle qui autorise l'État contractant dans lequel est situé un bien immobilier à imposer les actions de sociétés qui tirent principalement leur valeur de ces biens immobiliers; (3) les situations dans lesquelles une entité est résidente de deux États contractants, et (4) les situations dans lesquelles l'État de résidence exonère les bénéficiaires d'établissements stables situés dans des États tiers et dans lesquelles des actions, créances, droits ou droits de propriété sont transférés vers des établissements stables créés dans des pays qui n'imposent pas le revenu de ces placements ou réservent un traitement préférentiel au revenu de ces actifs.

Le rapport reconnaît que l'adoption de règles anti-abus dans les conventions fiscales ne suffit pas à combattre les stratégies d'évasion fiscale qui cherchent à contourner le droit fiscal interne; il faut pour cela adopter des règles internes anti-abus, notamment des règles susceptibles de résulter des travaux portant sur d'autres aspects du Plan d'action. Ce rapport contient des modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE visant à faire en sorte que les conventions n'empêchent pas involontairement l'application de ces règles internes anti-abus. Ces modifications complètent les parties des Commentaires sur le Modèle qui traitent déjà de cette question et expliquent que l'inclusion de la règle du critère des objets principaux dans les conventions, qui incorporera le principe déjà

reconnu dans les Commentaires sur le Modèle, permettra d'indiquer clairement que les États contractants s'opposent à l'application des dispositions de la convention qu'ils concluent lorsque des montages ou transactions sont exécutés pour obtenir les avantages de ces dispositions dans des circonstances inappropriées.

Le rapport analyse également deux problèmes particuliers liés à l'interaction entre les conventions et les règles anti-abus du droit interne. Le premier concerne l'application de conventions fiscales afin de restreindre le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents. Une nouvelle règle codifiera le principe selon lequel les conventions ne limitent pas le droit d'un État d'imposer ses propres résidents (hormis certaines exceptions). Le second problème concerne les taxes dites de départ ou de sortie, en vertu desquelles l'impôt sur certains types de revenus à percevoir par un résident (personne physique ou morale) devient exigible lorsque ce résident cesse d'être un résident de cet État. Des modifications aux Commentaires figurant dans le Modèle de Convention fiscale préciseront que les conventions n'empêchent pas l'application de ces taxes.

La section B du rapport concerne la partie de l'action 6 qui demande de « préciser que les conventions fiscales ne doivent pas être utilisées pour générer une double non-imposition ». Cette clarification est apportée en reformulant le titre et le préambule du Modèle de Convention fiscale afin de mentionner clairement que l'intention conjointe des signataires d'une convention fiscale est d'éliminer la double imposition sans créer de possibilités d'évasion et de fraude fiscales, notamment par le biais de mécanismes de chalandage fiscal.

La section C du rapport concerne la troisième partie des travaux prescrits par l'action 6, consistant à « cerner les considérations de politique fiscale que les pays doivent, de façon générale, prendre en compte avant de décider de conclure une convention fiscale avec un autre pays ». Les considérations de politique fiscale décrites dans cette section doivent permettre aux pays de justifier plus facilement leur décision de ne pas conclure de convention fiscale avec certains pays à fiscalité faible ou nulle; en outre, ces considérations seront également pertinentes pour trancher la question de savoir si un pays devrait modifier ou non (ou, en dernier ressort, dénoncer ou non) une convention conclue précédemment au cas où un changement dans les circonstances (comme des modifications du droit interne d'un partenaire de la convention) suscite, en lien avec cette convention, des préoccupations en termes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Cette version finale du rapport remplace la version intermédiaire diffusée en septembre 2014. Un certain nombre de modifications ont été apportées aux règles proposées dans le rapport de septembre 2014. Comme il est toutefois précisé au début du rapport, des travaux supplémentaires devront être entrepris afin de prendre pleinement en compte les propositions récemment diffusées par les États-Unis concernant la règle de limitation des avantages et d'autres dispositions figurant dans le rapport. Étant donné que les États-Unis n'envisagent pas de finaliser leur nouveau modèle de convention fiscale avant fin 2015, les dispositions pertinentes contenues dans le présent rapport devront être révisées par la suite et seront donc finalisées au premier semestre de 2016. L'examen des questions liées au droit de certains types de fonds d'investissement de bénéficier des conventions fiscales se poursuivra après septembre 2015 en suivant des délais similaires.

Les diverses règles anti-abus qui figurent dans ce rapport feront partie des modifications à inclure dans l'instrument multilatéral qui mettra en œuvre les résultats des travaux sur les questions conventionnelles demandés par le Projet BEPS OCDE/G20.

Action 7

Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Les conventions fiscales prévoient généralement que les bénéfices d'une entreprise étrangère ne sont imposables dans un État que dans la mesure où l'entreprise possède dans cet État un établissement stable (ES) auquel les bénéfices sont imputables. La définition d'un ES figurant dans les conventions fiscales est dès lors capitale, s'agissant de déterminer si une entreprise non résidente doit s'acquitter de l'impôt sur le revenu dans un autre État.

Le Plan d'action a appelé à une révision de cette définition, afin d'empêcher le recours à certaines stratégies d'évasion fiscale qui sont actuellement utilisées pour contourner la définition existante d'ES comme des accords par lesquels des contribuables remplacent des filiales qui interviennent traditionnellement comme distributeurs par des « accords de commissionnaire », entraînant un transfert de bénéfices en dehors du pays où les ventes ont lieu sans qu'il y ait modification substantielle des fonctions accomplies dans ce pays. Des modifications de la définition d'ES sont également nécessaires pour empêcher l'exploitation des exceptions spécifiques à la définition d'ES actuellement prévues par l'article 5 paragraphe 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, une question particulièrement pertinente dans l'économie numérique.

Le présent rapport reprend les modifications qui seront apportées à la définition d'ES de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, qui est largement utilisée comme référence pour négocier les conventions fiscales suite au travail relatif à l'action 7 du Plan d'action.

Conjointement aux modifications des conventions fiscales proposées dans le rapport relatif à l'action 6 (*Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages*), les modifications recommandées dans le présent rapport rétabliront l'imposition dans un certain nombre de cas où, en l'absence de telles modifications, le revenu tiré d'activités transnationales serait soumis à un taux nul ou très faible suite aux dispositions des conventions fiscales. Ces modifications des conventions fiscales, prises conjointement, permettront aux pays de résoudre les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices qui résultent des conventions fiscales, ce qui était un aspect central du travail prescrit par le Plan d'action.

Évitement artificiel du statut d'établissement stable par l'utilisation d'accords de commissionnaire et de stratégies similaires

Un « accord de commissionnaire » peut se définir brièvement comme un accord par lequel une personne vend des produits dans un État sous son propre nom, mais pour le compte d'une entreprise étrangère qui est la détentrice de ces produits. Ce type d'accord

permet à une entreprise étrangère de vendre ses produits dans un État sans techniquement y posséder un ES auquel ces ventes peuvent être imputées à des fins fiscales et, dès lors, sans que soient imposables dans cet État les bénéfices tirés de ces ventes. Puisque la personne qui conclut les ventes n'a pas la propriété des produits qu'elle vend, elle ne peut être soumise à l'impôt pour les bénéfices qu'elle retire de ces ventes et seule la rémunération qu'elle perçoit pour ces services (généralement, une commission) est imposable. Une entreprise étrangère qui a recours à un accord de commissionnaire n'a pas d'ES parce qu'elle peut éviter l'application de l'article 5(5), dans la mesure où les contrats conclus par la personne agissant en qualité de *commissionnaire* ne sont pas contraignants pour l'entreprise étrangère. Étant donné que l'article 5(5) se fonde sur la conclusion formelle de contrats au nom de l'entreprise étrangère, il est possible d'éviter l'application de cette règle en modifiant les termes du contrat sans qu'il y ait modification substantielle des fonctions accomplies dans un État. Les accords de commissionnaire ont été une préoccupation majeure des administrations fiscales dans beaucoup de pays, comme le montre un certain nombre de cas traitant de ces accords qui ont donné lieu à des procédures dans des pays de l'OCDE. Dans la plupart des cas portés devant les instances judiciaires, les arguments de l'administration fiscale ont été rejetés.

Des stratégies similaires qui évitent l'application de l'article 5(5) concernent des situations dans lesquelles des contrats qui, dans les faits, sont négociés dans un État ne sont pas formellement conclus dans cet État parce qu'ils sont finalisés ou autorisés à l'étranger, ou dans lesquelles la personne qui est ordinairement habilitée pour conclure des contrats constitue un « agent indépendant » auquel s'applique l'exception prévue par l'article 5(6), même si elle est étroitement associée à l'entreprise pour le compte de laquelle elle agit.

Sur le plan de la politique à adopter, lorsqu'il est prévu que les activités qu'un intermédiaire exerce dans un pays doivent donner lieu à la conclusion régulière de contrats à exécuter par une entreprise étrangère, celle-ci devrait être considérée comme ayant une présence imposable dans ce pays, sauf si l'intermédiaire exerce ces activités dans le cadre d'une entreprise indépendante. Les modifications de l'article 5(5) et 5(6) et le commentaire détaillé qui s'y rapporte, tels qu'ils figurent à la section A du présent rapport, règlent la question des accords de commissionnaire et des stratégies similaires en veillant à ce que la formulation de ces dispositions traduisent mieux cette politique sous-jacente.

Évitement artificiel du statut d'établissement stable par le jeu des exceptions spécifiques prévues à l'article 5(4)

Lorsque les exceptions à la définition d'ES qui figurent à l'article 5(4) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ont été initialement instaurées, les activités correspondant à ces exceptions étaient généralement considérées comme revêtant un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Depuis l'instauration de ces exceptions, des changements radicaux sont toutefois intervenus dans la manière d'organiser l'activité des entreprises. Cette évolution est décrite en détail dans le rapport relatif à l'action 1 (Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique). En fonction des circonstances, des activités considérées précédemment comme revêtant uniquement un caractère préparatoire ou auxiliaire peuvent aujourd'hui correspondre au cœur de métier de l'entreprise. Afin d'assurer que les bénéfices tirés de ces activités de base effectuées dans un pays soient imposables dans ce pays, l'article 5(4) est modifié de telle sorte que chacune des exceptions qu'il prévoit

soit limitée aux activités qui, sans cela, revêtent un caractère « préparatoire ou auxiliaire ». Ces modifications figurent à la section B du présent rapport.

Un des vecteurs d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices lié à l'article 5(4) résulte aussi de ce que l'on qualifie d'ordinaire de « fragmentation des activités ». Étant donné la facilité avec laquelle les entreprises multinationales peuvent modifier leurs structures pour obtenir des avantages fiscaux, il importe de préciser qu'il n'est pas possible d'éviter le statut d'ES en fragmentant une activité d'entreprise cohérente en plusieurs activités d'exploitation de taille modeste afin de faire valoir que chaque partie n'effectue que des activités préparatoires ou auxiliaires qui bénéficient des exceptions visées à l'article 5(4). La règle anti-fragmentation proposée à la section B résoudra ces problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Autres stratégies visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

L'exception visée à l'article 5(3), qui s'applique aux chantiers de construction, a donné lieu à des abus par la pratique de la scission de contrats entre des entreprises étroitement apparentées. La règle de la vérification des buts principaux qui sera ajoutée au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE suite à l'adoption du rapport relatif à l'action 6 (*Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages*)¹ règlera les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices liés à ces abus. Afin de clarifier cela, l'exemple figurant à la section C du présent rapport sera ajouté aux Commentaires relatifs à la règle de la vérification des buts principaux. Pour les États qui ne sont pas en mesure de résoudre le problème par des règles nationales anti-abus, une règle plus automatique sera reprise dans les Commentaires en tant que disposition qui devrait figurer dans les conventions qui ne prévoient pas de critère des buts principaux ou en tant que disposition alternative à utiliser par les pays spécifiquement concernés par la scission de la question des contrats.

Suivi, y compris celui des problèmes liés à l'attribution des bénéfices à des établissements stables

Les modifications apportées à la définition d'ES, telles qu'elles figurent dans le présent rapport, compteront parmi des modifications proposées à l'inclusion dans l'instrument multilatéral qui mettra en œuvre les résultats du travail sur les questions liées aux conventions, tel que requis par le plan d'action.

D'autre part, afin d'assurer un plus grand degré de certitude en ce qui concerne la détermination des bénéfices à imputer aux établissements stables, telle qu'elle résultera des modifications apportées dans le présent rapport, et de tenir compte de la nécessité d'instructions complémentaires sur la question de l'imputation de bénéfices aux établissements stables, un travail de suivi sur les problèmes d'imputation de bénéfices liés à l'action 7 sera effectué afin de fournir les orientations requises avant la fin de 2016, qui est l'échéance pour la négociation de l'instrument multilatéral.

¹ Voir le paragraphe 14 des Commentaires relatifs à la règle de vérification des objets principaux figurant à l'annexe 26 de ce rapport.

Actions 8-10

Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur

Pendant plusieurs décennies, dans le contexte de la mondialisation de l'économie, les échanges mondiaux intragroupe se sont développés de manière exponentielle. Les règles relatives aux prix de transfert, qui sont utilisées à des fins fiscales, consistent à déterminer les conditions des transactions, notamment le prix, au sein d'un groupe multinational, pour l'attribution des bénéfices aux sociétés du groupe présentes dans différents pays. L'impact de ces règles est devenu plus significatif pour les entreprises et les administrations fiscales dans un contexte de croissance du volume et de la valeur des échanges intragroupe. Comme l'a souligné le Plan d'action, les normes internationales existantes en matière de règles de prix de transfert peuvent être appliquées à tort et aboutir à des résultats dans lesquels l'attribution des bénéfices ne correspond pas à l'activité économique qui a généré les bénéfices. Les travaux effectués dans le cadre des actions 8 à 10 du Plan d'action se sont concentrés sur ce problème afin de faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur.

Le principe de pleine concurrence est utilisé par les pays comme fondement des règles de prix de transfert. Il est inscrit dans les traités et figure à l'article 9(1) des Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies. Une interprétation de ce principe partagée par bon nombre de ces pays est définie dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (ci-après les "Principes applicables en matière de prix de transfert"), qui ont été publiés initialement dans le Rapport de l'OCDE de 1979 sur les Prix de transfert et entreprises multinationales, révisés et publiés en 1995 sous la forme de Principes et mis à jour une nouvelle fois en 2010. Le principe de pleine concurrence implique que le prix des transactions entre des entreprises associées soit calculé comme si elles étaient indépendantes, opéraient en concurrence et se livraient à des transactions comparables dans les mêmes conditions et circonstances économiques. Lorsque les conditions de la transaction sont différentes de celles applicables à des tiers dans des circonstances comparables, des ajustements des bénéfices peuvent être nécessaires à des fins fiscales. Le principe de pleine concurrence a démontré son efficacité comme norme pratique et équilibrée, pour que les administrations fiscales et les contribuables évaluent les prix de transfert entre des entreprises associées et évitent la double imposition. Toutefois, considérées comme attachant trop d'importance aux attributions contractuelles des fonctions, aux actifs et aux risques, les orientations actuelles sur l'application du principe se sont également révélées susceptibles de manipulations. Ces manipulations peuvent aboutir à des résultats ne correspondant pas à la valeur créée par l'activité économique sous-jacente exercée par les membres d'un groupe multinational. Par conséquent, le Plan d'action appelait à une clarification et à un renforcement du principe de pleine concurrence et, en cas de persistance des risques liés aux prix de transfert après cette clarification et ce renforcement des principes, le Plan d'action prévoyait la

possibilité de mettre en place des mesures spécifiques dans le cadre ou au-delà du principe du prix de pleine concurrence.

Ces travaux consacrés aux prix de transfert dans le cadre du Plan d'action ont privilégié trois domaines d'action principaux. Les travaux réalisés dans le cadre de l'action 8 ont consisté à examiner les aspects des prix de transfert relatifs aux transactions impliquant des actifs incorporels, étant donné qu'une mauvaise attribution des bénéfices produits par des éléments incorporels de valeur a contribué à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Les travaux réalisés dans le cadre de l'action 9 ont consisté à examiner l'attribution contractuelle des risques et la répartition des bénéfices en résultant, en fonction de ces risques, qui sont susceptibles de ne pas correspondre aux activités effectivement exercées. Les travaux réalisés dans le cadre de l'action 9 ont également consisté à traiter le niveau de rendement des fonds fournis par un membre d'un groupe multinational détenant une part importante du capital, lorsque ces rendements ne correspondent pas au niveau de l'activité exercée par la société ayant fourni les fonds. Les travaux réalisés dans le cadre de l'action 10 étaient axés sur les transactions à haut risque, notamment sur l'importance accordée au traitement des attributions de bénéfices résultant de transactions qui ne sont pas commercialement rationnelles pour les entreprises individuelles concernées (requalification), à l'utilisation des méthodes de prix de transfert selon des modalités aboutissant au détournement des bénéfices des activités économiquement les plus importantes d'un groupe multinational et à l'opposition à certains types de paiements entre les membres d'un groupe multinational (comme les frais de gestion et les frais de siège) ayant pour effet d'éroder la base d'imposition en l'absence de conformité avec la création de valeur.

Le présent rapport propose une révision des principes qui répond à ces problèmes et s'assure que les règles en matière de prix de transfert aboutissent à des calculs selon lesquels les bénéfices opérationnels sont attribués aux activités économiques qui les ont générés. Il s'agit d'un accord entre les pays de l'OCDE et du G20 participant au projet BEPS. En ce qui concerne les pays qui souscrivent formellement aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les orientations du présent Rapport se présentent sous la forme d'amendements des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. En conséquence, le présent rapport reflète également la façon dont ces modifications seront intégrées à ces Principes².

Pour atteindre cet objectif, les principes révisés nécessitent une délimitation prudente de la transaction réelle entre des entreprises associées, en analysant les relations contractuelles entre les parties par rapport à leur comportement. Le comportement complètera ou remplacera les dispositions contractuelles si les contrats sont incomplets ou ne sont pas confirmés par le comportement. Parallèlement à l'application adéquate des méthodes de calculs de prix selon des modalités interdisant l'attribution de bénéfices à des sites qui n'ont pas contribué à ces bénéfices, cela permettra d'affecter les bénéfices aux entreprises qui exercent l'activité correspondante. Dans les cas où la transaction entre

2 Le Brésil propose, dans le cadre de sa législation nationale, une approche utilisant les marges fixes dérivées des pratiques industrielles et la considère conforme au principe de pleine concurrence. Le Brésil continuera à appliquer cette approche et utilisera les orientations de ce Rapport dans ce contexte. Lorsque les conventions fiscales du Brésil contiennent le paragraphe 1 de l'article 9 des modèles de conventions de l'OCDE et de l'UE et si un cas de double imposition est visé par cette disposition de la convention, le Brésil donnera accès à la procédure amiable conformément à la norme minimale de l'action 14.

les entreprises associées est dépourvue de rationalité commerciale, les principes autorisent toujours la disqualification de la transaction aux fins des prix de transfert.

Cette révision des principes comprend deux éclaircissements importants relatifs aux risques et aux actifs incorporels.

Les risques sont définis comme l'effet de l'incertitude sur les objectifs d'une entreprise. Dans toutes les activités d'une entreprise, dans chacune des mesures prises pour tirer parti des opportunités, chaque fois qu'une entreprise dépense de l'argent ou génère un revenu, l'incertitude existe et un risque est supporté. Les entreprises sans but lucratif prennent des risques commerciaux sans espérer réaliser de profit. Cette notion économique selon laquelle des risques plus élevés garantissent des profits supérieurs ont incité les groupes multinationaux à adopter des stratégies de planification des risques reposant sur les réaffectations contractuelles des risques, parfois sans changer les opérations commerciales. Pour tenir compte de cette situation, le présent rapport établit que les risques supportés contractuellement par une partie qui ne peut exercer, dans les faits, un contrôle significatif et précisément défini des risques ou qui n'a pas la capacité financière de supporter les risques, seront pris en charge par la partie qui exerce ce contrôle et qui a la capacité financière d'assumer les risques.

Pour les actifs incorporels, les principes précisent que la seule propriété légale ne donne pas nécessairement droit à la totalité (ou même à une partie) du rendement généré par l'actif incorporel. Les membres de groupes multinationaux qui exercent des fonctions importantes, qui contrôlent des risques économiquement significatifs et fournissent des actifs, selon la définition clairement délimitée de la transaction réelle, seront en droit de percevoir un rendement approprié reflétant la valeur de leurs contributions. Les Principes spécifiques veilleront à ce que l'analyse ne soit pas affaibli par des asymétries de l'information entre l'administration fiscale et le contribuable en cas d'actifs incorporels difficiles à valoriser, ou par l'application de liens contractuels spécifiques, tels qu'un accord de répartition des coûts.

Les Principes révisés traitent également des circonstances dans lesquelles un membre du groupe détenteur de capital apporte des fonds mais exerce peu d'activités. Si cette entreprise associée ne contrôle pas en réalité les risques financiers liés à ses fonds (notamment parce qu'elle n'apporte de l'argent que lorsque cela lui est demandé, sans évaluer si la partie recevant l'argent est solvable), les bénéfices associés à ces risques financiers ne lui seront alors pas attribués et elle ne devra pas s'attendre à mieux qu'à un rendement sans risque, notamment si la transaction n'est pas commercialement rationnelle, le principe de non-reconnaissance s'appliquant alors dans ce cas.

Enfin, les Principes font en sorte que les méthodes de prix de transfert attribuent les bénéfices aux activités économiques les plus importantes. Il ne sera plus possible d'affecter les avantages synergiques résultant de l'appartenance à un groupe à d'autres membres que ceux qui ont contribué à ces avantages synergiques. Par exemple, les remises obtenues sur le volume de marchandises commandé par plusieurs sociétés d'un groupe devront être affectées aux sociétés du groupe concernées. Ce rapport comprend un mandat de poursuite des travaux relatifs à la méthode transactionnelle du partage des bénéfices, qui sera effectué en 2016 et finalisé au premier semestre 2017. Ces travaux aboutiront à des principes détaillés sur les moyens d'appliquer cette méthode de manière concluante et appropriée, afin que le calcul des prix de transfert soit conforme à la création de valeur, y compris dans les cas de chaînes de valeur mondiales intégrées.

Les Principes sont globalement liés à d'autres actions BEPS. Comme indiqué ci-dessus, ces Principes veillent à ce que les entités qui détiennent du capital mais n'exercent pas d'autres activités économiques pertinentes (« cash boxes ») ne soient pas autorisées à se voir attribuer des bénéfices excessifs. Les bénéfices que la « cash box » est en droit de conserver ne dépasseront pas un rendement sans risque. En outre, si ce rendement donne droit à un intérêt ou à un paiement économiquement équivalent, ces bénéfices déjà marginaux seront alors également visés par les règles de déductibilité des intérêts de l'Action 4. Par ailleurs, il sera extrêmement difficile de structurer les paiements dans le pays dans lequel la « cash box » a sa résidence fiscale, de manière à éviter les retenues à la source, en raison des instructions formulées concernant l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6). Enfin, une « cash box » exerçant des activités économiques limitées ou nulles est susceptible d'être visée par les règles relatives aux SEC (Action 3). En conséquence, l'approche globale adoptée par le Plan d'action fera en sorte d'avoir un effet dissuasif sur le rôle des « cash boxes » dans les stratégies BEPS.

L'approche globale de prise en compte du comportement dans le Plan BEPS est soutenue par les exigences de transparence adoptées au titre de l'Action 13. L'analyse des prix de transfert dépend de l'accès aux informations pertinentes. L'accès à la documentation sur les prix de transfert prévu par l'Action 13 permettra l'application pratique des principes prévus par ce rapport, reposant sur les informations significatives du fichier principal et du fichier local sur les opérations mondiales et locales. En outre, la déclaration pays par pays permettra de meilleures pratiques en matière d'évaluation des risques en fournissant des informations sur l'affectation globale des revenus, bénéfices, taxes et activités économiques des groupes multinationaux.

En plus de faciliter l'accès aux informations significatives sur les prix de transfert dans le cadre de l'Action 13, ce rapport contient des orientations relatives aux transactions de marchandises et aux services intragroupe à faible valeur ajoutée. Étant donné que le BEPS représente des enjeux supplémentaires en matière de prix de transfert pour les pays en développement et que ces derniers ont jugé ces deux domaines comme étant extrêmement importants, ces Principes seront complétés par d'autres travaux commandés par le Groupe de travail du G20 pour le développement, qui fournira les connaissances, les meilleures pratiques et les outils nécessaires pour que ces pays en développement puissent mieux calculer les prix des transactions de portant sur des matières premières et puissent éviter l'érosion de leur bases fiscales par les types courants de paiements.

Les prix de transfert dépendent en réalité de l'analyse des faits et circonstances et peuvent impliquer des interprétations subjectives de ces faits et circonstances. Pour prendre en compte le risque de double imposition, les travaux réalisés dans le cadre de l'Action 14 visant à améliorer l'efficacité des mécanismes de résolution des différends comprennent un nouveau standard minimum prévoyant l'accès à la procédure d'accord amiable prévue par l'article 25 du modèle de convention fiscale applicable à toutes les situations de prix de transfert. En outre, les 20 pays qui se sont engagés à respecter les règles d'arbitrage obligatoires de l'Action 14 ont précisé qu'ils vont autoriser l'arbitrage dans les cas de prix de transfert afin d'éliminer la double imposition.

Les travaux réalisés dans le cadre des Actions 8 à 10 du Plan d'action veilleront à ce que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur du groupe multinational concerné. Par ailleurs, le caractère global du Plan d'action fera en sorte que le rôle des entités qui détiennent le capital et n'exercent que peu d'activités, devienne moins pertinent. Par conséquent, les objectifs fixés par le Plan d'action dans le cadre du

développement des règles relatives aux prix de transfert ont été atteints sans qu'il soit nécessaire de mettre au point des mesures spécifiques en dehors du principe de pleine concurrence. D'autres travaux seront consacrés aux répartitions des bénéfices et aux transactions financières. Ce rapport accorde une attention particulière aux besoins des pays en développement. Les nouveaux principes seront complétés par d'autres travaux commandés par le Groupe de travail du G20 pour le développement et par les rapports suivants de l'OCDE sur l'impact de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices dans les pays en développement. Enfin, l'interaction avec l'Action 14 relative à la résolution des différends veillera à ce que les mesures relatives aux prix de transfert proposées dans ce rapport n'aboutissent pas à des situations de double imposition.

Action 11

Mesurer et suivre les données relatives au BEPS

Les effets économiques et budgétaires néfastes de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (BEPS) ont, depuis l'origine, été au cœur du Projet BEPS G20/OCDE. Si des observations ponctuelles ont montré que les activités de planification fiscale de certaines entreprises multinationales consistent à dissocier les bénéfices imposables de l'activité créatrice de valeur qui les a générés, les auteurs du rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (OCDE, 2013) reconnaissent qu'on manque d'éléments pour apprécier l'ampleur des retombées négatives du phénomène sur l'activité économique et les recettes publiques à l'échelle mondiale.

Même si en mesurer l'étendue se révèle être une tâche ardue compte tenu de la complexité du processus et des limites de l'exercice inhérentes aux données, nous savons aujourd'hui que le phénomène BEPS a un impact budgétaire non négligeable. Les conclusions des travaux réalisés depuis 2013 donnent une idée de l'ordre de grandeur qu'il peut atteindre puisque, selon les estimations, il occasionne des pertes de recettes représentant entre 4 % à 10 % du montant total des recettes publiques collectées dans le monde grâce à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre USD 100 et 240 milliards par an. Parce que les pays en développement sont davantage tributaires des recettes tirées de l'imposition des bénéfices des sociétés, les estimations de l'impact du phénomène BEPS, exprimé en pourcentage du PIB, sur ces pays excèdent celles concernant les pays développés.

En dehors des pertes de recettes fiscales considérables qu'elles entraînent, les pratiques BEPS ont d'autres effets économiques préjudiciables, notamment parce qu'elles créent un déséquilibre dans les conditions de concurrence en faveur des entreprises multinationales se livrant à une planification fiscale agressive, parce qu'elle amplifient la tendance des entreprises à privilégier le financement en ayant recours à l'endettement, parce qu'elles faussent le déploiement de l'investissement direct étranger et enfin parce qu'elles obèrent les financements disponibles pour des infrastructures publiques pourtant nécessaires.

Six indicateurs de l'existence de pratiques BEPS permettent de déceler des comportements qui en relèvent à l'aide de différentes sources de données et de différentes mesures, et par l'examen des différents canaux par lesquels transitent les bénéfices. Combinés et présentés sous la forme d'un tableau de bord, ces indicateurs peuvent servir à confirmer l'existence de pratiques BEPS ainsi que l'augmentation constante de l'ampleur du phénomène au cours des dernières années.

- ***Les taux de profit des filiales d'entreprises multinationales situées dans des pays à faible fiscalité sont supérieurs au taux de profit moyen des groupes à l'échelle mondiale.*** Dans certains cas, les taux de profit déclarés par les filiales

d'entreprises multinationales situées dans des pays à faible fiscalité sont deux fois supérieurs au taux de profit moyens des groupes à l'échelle mondiale.

- ***On estime que les taux d'imposition effectifs auxquels sont soumises les grandes multinationales sont inférieurs de 4 à 8.5 points de pourcentage à ceux appliqués à des entreprises similaires exerçant leurs activités uniquement sur le territoire national***, ce qui fausse les conditions de concurrence au détriment des entreprises locales et des entreprises multinationales pratiquant pas la planification fiscale agressive, même si la situation est peut-être en partie due au fait que les entreprises multinationales utilisent davantage les avantages fiscaux accordés par les pays.
- ***L'investissement direct étranger (IDE) est de plus en plus concentré***. L'IDE a augmenté dans les pays où l'IDE net, exprimé en pourcentage du PIB, excédait 200 %, 38 fois plus vite que dans les autres pays en 2005, et 99 fois plus vite en 2012.
- ***La dissociation entre les bénéfices imposables et la localisation de l'activité créatrice de valeur est particulièrement visible dans le cas des actifs incorporels et le phénomène prend rapidement de l'ampleur***. La valeur des redevances, rapportée aux dépenses consacrées à la recherche et au développement, était par exemple six fois plus élevée dans un groupe de pays à faible fiscalité que le pourcentage moyen calculé pour l'ensemble des autres pays, et ce chiffre a triplé entre 2009 et 2012. Les redevances perçues par des entités situées dans ces pays à faible fiscalité ont représenté 3 % du montant total des redevances, ce qui atteste l'existence de pratiques BEPS sans pour autant permettre de prendre directement la mesure du phénomène.
- ***L'endettement à l'égard des parties liées et à l'égard de tierces parties a tendance à se concentrer dans les filiales d'entreprises multinationales situées dans des pays où le taux d'imposition est plus élevé***. Les filiales de très grandes entreprises multinationales de dimension mondiale implantées dans des pays appliquant un taux d'imposition élevé déclarent des intérêts près de trois fois supérieurs, en pourcentage du bénéfice, à ceux de tierces parties.

Venant compléter des analyses inédites, fondées sur des données d'observation, des effets budgétaires et économiques des pratiques BEPS ainsi que des centaines d'études, étayées par des données factuelles, ayant démontré l'existence de transferts de bénéfices opérés grâce à des manipulations des prix de transfert, à des choix stratégiques de localisation des actifs incorporels et des dettes et à des utilisations abusives de conventions fiscales, ces indicateurs BEPS confirment que des transferts de bénéfices ont bien lieu, qu'ils ont d'ores et déjà une ampleur considérable et qu'ils sont probablement appelés à croître encore et à créer des distorsions économiques. De plus, les analyses fondées sur l'observation donnent à penser que les pratiques BEPS sont préjudiciables à la concurrence entre les entreprises, qu'elles ont des effets néfastes sur le niveau et la localisation de la dette et des investissements en actifs incorporels, et enfin qu'elles entraînent une déperdition de ressources budgétaires pour tous les pays ainsi que des dépenses inefficaces et coûteuses en ingénierie fiscale. L'analyse de données factuelles exposée dans ce rapport, de même que plusieurs études réalisées par des universitaires, confirme que l'application de règles anti-évitement a permis de réduire les transferts de bénéfices dans les pays qui en ont adoptées.

La portée des indicateurs mentionnés précédemment et de toutes les analyses du phénomène BEPS se trouve toutefois nettement restreinte en raison des limites inhérentes aux données actuellement disponibles. Celles-ci ne couvrent pas tous les pays, ni toutes les entreprises, et souvent, ne rendent pas compte du montant des impôts réellement acquittés. En outre, il a été difficile, dans les analyses consacrées jusqu'ici aux transferts de bénéfices, de dissocier les effets des pratiques BEPS des facteurs économiques réels et des retombées des choix de politique fiscale délibérés des États. Pour pouvoir évaluer et observer à l'avenir le phénomène BEPS ainsi que l'impact des mesures élaborées pour le combattre dans le contexte du Plan d'action, il sera essentiel d'améliorer les outils et les données disponibles.

Tout en reconnaissant la nécessité de conserver des mesures de sauvegarde appropriées afin de protéger la confidentialité des renseignements sur les contribuables, les auteurs du présent rapport formulent un certain nombre de recommandations destinées à affiner l'analyse des données disponibles. Certaines des informations requises pour mieux observer et mesurer les pratiques BEPS sont déjà recueillies par les administrations fiscales, mais elles ne sont pas analysées ou rendues accessibles à des fins d'analyse. Les recommandations contenues dans le rapport à cet égard visent principalement à améliorer l'accès aux données et l'analyse des données existantes, et à proposer le recueil de données nouvelles au titre des actions 5 et 13 ainsi que, lorsqu'elle sera mise en œuvre, de l'action 12 du Projet BEPS.

Le rapport préconise que l'OCDE collabore avec les États pour qu'ils recueillent et analysent davantage de statistiques sur l'imposition des entreprises, et qu'ils les présentent de manière cohérente. Les analyses statistiques fondées par exemple sur des données provenant de déclarations pays par pays ouvrent la perspective d'une analyse économique nettement plus instructive des pratiques BEPS. Le fait d'améliorer l'accès aux données permettra aux administrations et aux chercheurs d'être mieux à même, dans le futur, de suivre et de mesurer le phénomène BEPS ainsi que les actions engagées pour l'enrayer.

Action 12

Règles de communication obligatoire d'informations

L'une des principales difficultés rencontrées par les autorités fiscales à travers le monde est l'accès à des informations exhaustives, pertinentes et transmises en temps voulu concernant les stratégies de planification fiscale agressive. L'accès en temps opportun à de telles informations permet aux pays concernés de réagir rapidement face aux risques fiscaux en procédant à une évaluation éclairée de ces risques, à des vérifications ou à des modifications de leurs textes législatifs ou réglementaires. L'Action 12 du *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (Plan d'action, OCDE, 2013) souligne l'intérêt des outils conçus pour améliorer le flux de renseignements sur les risques fiscaux transmis aux administrations et aux responsables de la politique fiscale, et préconise d'élaborer des recommandations concernant la définition d'un régime de communication obligatoire d'informations applicable à des transactions, dispositifs ou structures de nature agressive ou abusive, en tenant compte des coûts administratifs encourus par les autorités fiscales et les entreprises et en se référant à l'expérience du nombre croissant de pays ayant adopté de telles règles.

Ce rapport offre un cadre modulaire qui permet aux pays qui n'ont pas de règles relatives à l'obligation déclarative de définir un régime qui prend en considération leurs besoins d'obtenir des informations en temps opportun qui portent sur les régimes de planification fiscale potentiellement agressifs ou abusifs ainsi que sur leurs utilisateurs. Les recommandations de ce rapport ne représentent pas un standard minimum et les pays sont libres de choisir de mettre en place ou non un régime de communication obligatoire d'informations. Elles offrent à un pays qui souhaite se doter d'un tel régime la flexibilité nécessaire pour concilier le besoin d'obtenir des informations de meilleure qualité en temps opportun et les obligations de discipline incombant aux contribuables. Ce rapport énonce également des recommandations spécifiques portant sur les règles qui ciblent les montages fiscaux internationaux ainsi que sur l'élaboration et la mise en œuvre d'un partage de l'information et d'une coopération plus efficaces entre administrations fiscales.

Principes directeurs et objectifs d'un régime de communication obligatoire d'informations

Les régimes de communication obligatoire d'informations doivent être clairs et faciles à comprendre ; ils doivent trouver un équilibre entre les coûts supplémentaires de mise en conformité pour les contribuables et les gains obtenus par les administrations fiscales ; atteindre leurs objectifs avec efficacité ; recenser précisément les montages qui font l'objet d'une déclaration ; être suffisamment flexibles et dynamiques pour permettre à l'administration fiscale d'apporter au système les correctifs requis pour faire face aux nouveaux risques (ou exclure les risques devenus obsolètes) et garantir une utilisation efficace des informations obtenues.

L'objectif principal des régimes de communication obligatoire d'informations est d'accroître la transparence en fournissant aux administrations fiscales des informations en temps opportun concernant les montages fiscaux potentiellement agressifs ou abusifs et d'identifier les fiscalistes et utilisateurs de ces montages. Un autre objectif est d'ordre dissuasif: les contribuables réfléchiront plusieurs fois avant de s'engager dans un montage si celui-ci doit faire l'objet d'une déclaration. Ces régimes exercent aussi une pression sur le marché de l'évasion fiscale car les fiscalistes et les utilisateurs n'auront qu'un créneau limité pour déployer de tels montages avant qu'ils soient supprimés.

Les régimes de communication obligatoire d'informations complètent les autres types d'obligations de communication et de divulgation, comme les programmes de discipline fiscale fondés sur la coopération, mais s'en démarquent aussi parce qu'ils sont spécifiquement conçus pour détecter les schémas de planification fiscale qui exploitent les faiblesses du système fiscal, tout en offrant aux administrations fiscales la latitude de choisir les seuils, les marqueurs et les filtres qui ciblent les transactions ayant un intérêt particulier et les domaines perçus comme étant à risque.

Caractéristiques fondamentales d'un régime de communication obligatoire d'informations

Les paramètres suivants doivent être pris en compte pour concevoir un régime de communication obligatoire d'informations efficace: qui transmet, quelle information est transmise, quand est-ce que l'information doit être communiquée, et les conséquences en cas de manquement. En référence à ces paramètres de conception, le rapport recommande que les pays qui mettent en place des régimes de communication obligatoire d'informations:

- imposent une obligation déclarative incombant simultanément au fiscaliste et au contribuable; ou à défaut, au premier chef, au fiscaliste ou au contribuable;
- comprennent des marqueurs spécifiques ainsi que des marqueurs généraux, la présence de chacun déclenchant une obligation déclarative. Les marqueurs généraux correspondent à des caractéristiques communes aux montages visant à échapper à l'impôt, comme l'existence d'une clause de confidentialité ou le versement d'une prime de résultat. Les marqueurs spécifiques ciblent des aspects présentant un risque particulier, comme les pertes;
- mettent en place un mécanisme pour suivre les informations communiquées et faire le lien entre les renseignements transmis par les fiscalistes et par les clients, car l'identification des utilisateurs de montages fiscaux constitue un élément essentiel de tout régime de communication obligatoire d'informations. Les régimes existants les identifient au moyen de numéros de référence attribués aux montages et/ou en obligeant les fiscalistes à fournir la liste de leurs clients. En revanche, si un pays décide que l'obligation déclarative concerne, au premier chef, les fiscalistes, il lui est recommandé d'attribuer aux montages des numéros de référence et d'exiger des fiscalistes qu'ils communiquent la liste de leurs clients, dans la mesure où le droit interne l'autorise;
- coordonnent le calendrier de communication des informations avec l'offre du montage aux contribuables lorsque l'obligation incombe au fiscaliste; lient ce calendrier à la mise en œuvre du montage lorsque l'obligation incombe au contribuable;

- introduisent des sanctions (y compris des sanctions non pécuniaires) pour faire respecter le régime de communication obligatoire d'informations conformément aux dispositions générales de leur droit interne.

Montages fiscaux internationaux visés

En raison des différences entre les montages fiscaux transfrontaliers et les montages fiscaux limités à un pays, il est plus difficile de cibler les montages internationaux au moyen de régimes de communication obligatoire d'informations. Certains montages internationaux ont tendance à être spécifiquement conçus pour une transaction ou un contribuable en particulier, et peuvent faire intervenir de nombreuses parties et des avantages fiscaux dans différentes juridictions, ce qui rend ces montages plus difficiles à cibler avec des marqueurs internes. Afin de remédier à ces problèmes, le rapport recommande que :

- les pays développent des marqueurs qui ciblent les pratiques transfrontalières de BEPS qui les préoccupent. Un dispositif ou un montage qui incorpore un tel résultat transfrontalier ne devra toutefois être divulgué que dans le cas où le dispositif comprend une transaction avec un contribuable résident et qu'il a une incidence fiscale significative dans le pays déclarant et si le contribuable avait connaissance ou aurait dû avoir connaissance du résultat transfrontalier;
- les contribuables qui se livrent à des transactions intragroupe ayant des conséquences fiscales significatives doivent entreprendre des démarches raisonnables pour déterminer si la transaction fait partie d'un dispositif qui comprend un résultat transfrontalier devant être spécifiquement déclaré en vertu du régime de communication obligatoire d'informations en vigueur dans leur juridiction d'origine.

Le rapport illustre l'application de ces recommandations par un exemple qui traite d'un dispositif hybride importé du type visé par le rapport intitulé *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides* (OCDE, 2015), dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE et du G20.

Améliorer l'échange d'informations

La transparence est l'un des trois piliers du Projet BEPS et un certain nombre de mesures élaborées au cours du Projet donneront lieu à l'échange d'informations complémentaires avec ou entre les administrations fiscales. Le Réseau JITSIC étendu (Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network), sous l'égide du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, offre une plateforme internationale pour améliorer la coopération entre administrations fiscales fondées sur les instruments juridiques existants, ce qui peut englober la coopération entourant les renseignements obtenus par les pays participants en vertu des régimes de communication obligatoire d'informations.

Action 13

Documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays

Ce rapport contient des normes révisées en matière de documentation des prix de transfert ainsi qu'un formulaire de déclaration pays par pays du chiffre d'affaires, des impôts acquittés et de certaines mesures de l'activité économique.

L'action 13 du *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (le Plan d'action, OCDE, 2013) appelait à l'élaboration de « règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à tous les pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun ».

En réponse à cet appel, une approche normalisée à trois niveaux pour la documentation des prix de transfert a été élaborée.

En premier lieu, les orientations relatives à la documentation des prix de transfert prévoient que les entreprises multinationales doivent communiquer aux administrations fiscales des informations générales concernant leurs activités et leur politique de prix de transfert à l'échelle mondiale, au moyen d'un « fichier principal » qui serait mis à la disposition de toutes les administrations fiscales des pays concernés.

En deuxième lieu, des renseignements sur les prix de transfert axés sur l'aspect transactionnel doivent également être communiqués au moyen d'un « fichier local » spécifique à chaque pays, indiquant les opérations pertinentes entre parties liées, les montants que ces opérations mettent en jeu, et l'analyse par l'entreprise des prix de transfert qu'elle a fixés au titre de ces opérations.

En troisième lieu, les grandes entreprises multinationales sont tenues de déposer chaque année une déclaration pays par pays indiquant pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés et ceux qui sont dus. Elles doivent également y indiquer leur nombre d'employés, leur capital social, leurs bénéfices non distribués et leurs actifs corporels dans chaque juridiction fiscale. Enfin, elles doivent identifier dans cette déclaration chacune des entités du groupe qui exerce des activités dans une juridiction fiscale donnée et, pour chacune d'elles, indiquer la nature de ces activités.

Considérés dans leur ensemble, ces trois documents (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays) imposeront aux contribuables d'exposer de manière cohérente leurs positions en matière de prix de transfert, et procureront aux administrations fiscales

des informations utiles pour évaluer les risques liés aux prix de transfert, déterminer quelle sera l'affectation la plus efficace des ressources disponibles aux fins de contrôle fiscal et, si un contrôle s'impose, donneront des indications pour démarrer et cibler les vérifications. Ces informations devraient permettre aux administrations fiscales de déterminer plus facilement si les entreprises ont fixé des prix de transfert et se sont livrées à d'autres pratiques ayant pour effet de transférer artificiellement des montants substantiels de bénéfices vers des juridictions à fiscalité privilégiée. Les pays qui participent au projet BEPS reconnaissent que ces nouvelles dispositions relatives à la documentation, et la transparence qu'elles favorisent, contribueront à permettre de mieux comprendre, contrôler et combattre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Le contenu spécifique des différents documents traduit la volonté de trouver un juste équilibre entre les besoins d'information des administrations fiscales, les risques d'utilisation inappropriée des informations, et les coûts et contraintes liés au respect de la réglementation qui sont imposés aux entreprises. Certains pays placeraient le curseur différemment en demandant aux entreprises d'inclure, dans leur déclaration pays par pays, des données supplémentaires sur les transactions (en sus de celles figurant dans le fichier principal et dans le fichier local à propos des opérations réalisées par des entités actives sur leur territoire) concernant les paiements d'intérêts entre parties liées, les paiements de redevances et surtout les commissions au titre de services rendus entre parties liées. Les pays en question sont principalement des économies émergentes (Afrique du Sud, Argentine, Brésil, Chine, Colombie, Inde, Mexique et Turquie) qui estiment que ces renseignements supplémentaires leur sont nécessaires pour évaluer les risques et qui jugent difficile de se procurer des informations sur les activités mondiales d'une entreprise multinationale dont le siège se trouve dans une autre juridiction. D'autres pays appuient en revanche les choix qui ont été faits dans ce document. Après avoir analysé l'ensemble de ces points de vue, il a été décidé que les pays participant au projet BEPS examineraient attentivement la mise en œuvre de ces nouvelles normes et détermineraient, fin 2020 au plus tard, s'il convenait de modifier le contenu de ces documents en vue d'exiger la communication de données supplémentaires ou différentes.

La mise en œuvre cohérente et efficace des normes de documentation des prix de transfert et en particulier de la déclaration pays par pays est essentielle. Par conséquent, les pays participant au projet BEPS se sont mis d'accord sur les éléments essentiels de la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays. Cet accord prévoit que le fichier principal et le fichier local soient déposés par les entreprises multinationales directement auprès des administrations fiscales locales. En revanche, les déclarations pays par pays doivent être déposées dans la juridiction de résidence fiscale de l'entité mère ultime du groupe et échangées entre les juridictions par la voie de l'échange automatique d'informations, conformément aux mécanismes d'échange entre États tels que la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions fiscales bilatérales ou les accords d'échange de renseignements fiscaux. Dans des circonstances limitées, des mécanismes secondaires, y compris le dépôt local, peuvent être utilisés comme solution de substitution.

Ces nouvelles exigences en matière de déclaration pays par pays sont à mettre en œuvre pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 et s'appliquent, sous réserve de l'examen prévu en 2020, aux entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est égal ou supérieur à 750 millions d'euros. Il est entendu que certains pays puissent avoir besoin de temps pour suivre leur processus législatif interne notamment afin de procéder aux ajustements nécessaires à la loi.

Afin de faciliter la mise en œuvre de ces nouvelles normes d'information, un dispositif de mise en œuvre a été élaboré lequel est constitué d'une part, d'un modèle de législation dont peuvent s'inspirer les pays pour demander aux entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays, et d'autre part, d'accords entre autorités compétentes pouvant servir à faciliter la mise en œuvre de l'échange de ces déclarations entre les administrations fiscales. Un schéma XML et un guide utilisateur y afférent seront élaborés ultérieurement afin de permettre l'échange des déclarations pays par pays par voie électronique.

Il est reconnu que la nécessité d'améliorer l'efficacité du règlement des différends pourrait s'accroître sous l'effet du renforcement des capacités d'évaluation des risques à la suite de l'adoption et de la mise en œuvre de l'obligation de communiquer les déclarations pays par pays. Cette dimension a été prise en compte lors de la conception des mécanismes d'échange entre États qui seront utilisés pour faciliter l'échange automatique des déclarations pays par pays.

Les juridictions s'efforceront d'introduire, en tant que de besoin, une législation nationale en temps opportun. Elles sont également encouragées à étendre la couverture de leurs accords internationaux d'échange d'information. Des mécanismes seront mis en place afin de s'assurer que les juridictions respectent leurs engagements et d'évaluer l'efficacité des dispositifs de soumission et de diffusion. Les résultats de ce suivi seront pris en considération lors du réexamen prévu en 2020.

Action 14

Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Il est essentiel d'éliminer les possibilités de fraude et d'évasion fiscales internationales et de prévenir efficacement la double imposition pour mettre en place un système fiscal international favorisant la croissance économique et l'émergence d'une économie mondiale résistante. Les pays conviennent que l'adoption de mesures élaborées pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le cadre du Plan d'action ne doit pas être source d'incertitude inutile pour les contribuables qui se conforment à leurs obligations, ni de situations de double imposition involontaires. L'amélioration des mécanismes de règlement des différends fait donc partie intégrante des travaux sur les questions relevant de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices.

L'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit un mécanisme, indépendant des recours juridiques courants inscrits dans le droit interne, permettant aux autorités compétentes des États contractants de résoudre, par voie d'accord amiable, des différends ou des difficultés liés à l'interprétation ou à l'application de la Convention. Ce mécanisme – la procédure amiable – est d'une importance fondamentale pour que les conventions fiscales soient correctement interprétées et appliquées, et notamment pour s'assurer que les contribuables pouvant prétendre aux avantages d'une convention ne sont pas soumis à une imposition, dans l'un ou l'autre des États contractants, qui n'est pas conforme aux dispositions de la convention.

Les mesures élaborées dans le cadre de l'action 14 du Plan BEPS visent à renforcer l'utilisation effective de la procédure amiable et son efficacité. Elles visent à réduire les risques d'incertitude et de double imposition involontaire en garantissant une application cohérente et correcte des conventions fiscales, notamment grâce à un règlement efficace et rapide par la procédure amiable des différends liés à l'interprétation ou à l'application des conventions. Ces mesures sont soutenues par un engagement politique fort à résoudre rapidement et efficacement les différends par la procédure amiable et à continuer à progresser afin de résoudre rapidement les différends.

En adoptant ce rapport, les pays ont accepté d'apporter des modifications importantes à leur propre mode de règlement des différends, en particulier, en élaborant une norme *a minima* en matière de règlement des différends relatifs aux conventions, qu'ils se sont engagés à mettre en œuvre rapidement et efficacement au moyen d'un mécanisme fiable de suivi exercé par les pairs grâce auquel le G20 sera régulièrement informé par l'intermédiaire du Comité des affaires fiscales. La norme *a minima* permettra de:

- s'assurer que les obligations relatives à la procédure amiable prévues par les conventions sont pleinement respectées de bonne foi et que les différends donnant lieu à une procédure amiable sont résolus en temps opportun;

- s'assurer que les processus administratifs favorisant la prévention et le règlement en temps opportun des différends relatifs aux conventions sont effectivement mis en œuvre; et
- s'assurer que les contribuables sont en mesure de recourir à la procédure amiable lorsqu'ils peuvent y prétendre.

La norme *a minima* est complétée par une série de bonnes pratiques. La mise en œuvre de la norme *a minima* fera l'objet d'un suivi qui sera exercé selon des termes de référence et une méthodologie d'évaluation qui seront élaborés en 2016 dans le cadre du projet OCDE/G20 relatif au BEPS.

En dehors de l'engagement à appliquer la norme *a minima* souscrit par tous les pays adhérant aux résultats du projet BEPS, les pays suivants ont pris l'engagement de prévoir une procédure d'arbitrage obligatoire et contraignante dans leurs conventions fiscales bilatérales, à titre de mécanisme garantissant que les différends relatifs aux conventions seront résolus dans un délai déterminé: Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Espagne, États-Unis, France, Irlande, Italie, Japon, Luxembourg, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède et Suisse³. Cela représente une avancée importante car, selon les données recueillies par l'OCDE, ces pays étaient impliqués dans plus de 90 % des cas de différends en cours de règlement par la procédure amiable recensés à la fin de l'année 2013⁴.

3. La Déclaration des Dirigeants publiée à l'issue du Sommet du G7 des 7 et 8 juin 2015 (consultable à l'adresse www.g7germany.de/Content/DE/Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile) mentionnait la fonction d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable:

De plus, nous nous efforcerons d'améliorer les réseaux internationaux existants de renseignements et la coopération transfrontalière en matière fiscale, notamment en prenant l'engagement d'instaurer un arbitrage obligatoire et contraignant de manière à ce que le risque de double imposition ne fasse pas obstacle au commerce et à l'investissement transfrontaliers. Nous soutenons les travaux sur l'arbitrage contraignant dans le cadre du projet BEPS et nous encourageons d'autres pays à se joindre à nous dans cette tâche importante.

4. Voir www.oecd.org/fr/ctp/resolution/statistiques-pa-2013.htm.

Action 15

L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales

L'approbation du *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (le Plan d'action, OCDE, 2013) par les dirigeants des pays du G20 à Saint-Pétersbourg en septembre 2013 témoigne de l'appui politique sans précédent en faveur de l'adaptation du système fiscal international actuel aux défis de la mondialisation. Les conventions fiscales sont fondées sur un ensemble de principes communs visant à éliminer la double imposition susceptible de se produire dans les échanges et les investissements transnationaux. Le réseau actuel de conventions fiscales bilatérales date des années 20 et du premier Modèle de convention fiscale non contraignant élaboré par la Société des Nations. Par la suite, l'Organisation de coopération et de développements économiques (OCDE) et les Nations Unies ont mis à jour les modèles de convention fiscale en s'inspirant de ces travaux. Leur contenu se retrouve dans des milliers d'accords bilatéraux conclus par des juridictions.

La mondialisation a amplifié l'impact des écarts et des frictions entre les systèmes fiscaux des différents pays, rendant nécessaire le réexamen de certaines caractéristiques du système actuel de conventions fiscales bilatérales qui facilitent les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais). Au-delà des défis que le système actuel de conventions fiscales doit relever sur le fond, le grand nombre de conventions bilatérales complique singulièrement la mise à jour du réseau actuel de conventions fiscales. Même lorsqu'une modification du Modèle de convention fiscale fait consensus, il faut beaucoup de temps et de moyens pour la transcrire dans la plupart des conventions fiscales bilatérales. Dès lors, le réseau existant n'est pas bien synchronisé avec les modèles de convention fiscale, et les difficultés qui surgissent au fil du temps ne peuvent pas être rapidement corrigées. En l'absence de mécanisme garantissant une mise en œuvre rapide, les modifications apportées aux modèles ne font que creuser davantage les écarts entre le contenu de ces modèles et celui des conventions fiscales en vigueur. De toute évidence, cette évolution va à l'encontre de l'objectif politique de renforcer le système actuel en mettant fin aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, en partie en modifiant le réseau de conventions bilatérales. Ce travail est nécessaire non seulement pour combattre ces pratiques, mais aussi pour garantir la viabilité du cadre consensuel adopté pour éliminer la double imposition. C'est pourquoi les États ont décidé d'étudier la faisabilité d'un instrument multilatéral qui produirait les mêmes effets qu'une renégociation simultanée de milliers de conventions fiscales bilatérales.

L'Action 15 du Plan d'action concernant BEPS prévoit l'analyse des questions de droit fiscal et de droit international public que pose l'élaboration d'un instrument multilatéral qui permettrait aux pays qui le souhaitent de mettre en œuvre les mesures résultant des travaux sur BEPS, et de modifier les conventions fiscales bilatérales. À

partir de cette analyse, les pays intéressés développeront un instrument multilatéral offrant une approche innovante de la fiscalité internationale tenant compte des transformations rapides de l'économie mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution. L'objectif de l'Action 15 est de rationaliser la mise en œuvre des mesures du Plan d'action relatives aux conventions fiscales. Il s'agit d'une démarche innovante qui est sans véritable précédent dans la sphère fiscale, même si des conventions bilatérales ont déjà été modifiées par un instrument multilatéral dans d'autres domaines du droit international public. En puisant dans les compétences de spécialistes de droit international public et de la fiscalité, le rapport publié en 2014, reproduit ci-après, a examiné la faisabilité technique d'une approche multilatérale contraignante et ses conséquences sur le système actuel de conventions fiscales. Il met en évidence les difficultés que pose l'élaboration d'un tel instrument et analyse les enjeux liés à la fiscalité internationale, au droit international public et aux questions politiques découlant d'une telle approche.

Le rapport publié en 2014 a également conclu qu'un instrument multilatéral est souhaitable et possible, et que les négociations s'y rapportant devraient être rapidement engagées. Sur la base de cette analyse, un mandat relatif à la mise en place d'un Groupe ad hoc (ci-après « le Groupe ») chargé de l'élaboration d'un instrument multilatéral sur les mesures relatives aux conventions fiscales pour combattre BEPS, reproduit ci-après, a été approuvé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE et par les ministres des finances et les gouverneurs de banque centrale des pays du G20 lors de leur réunion de février 2015. Le Groupe est ouvert à tous les pays intéressés sur un pied d'égalité et bénéficie de l'appui du Secrétariat de l'OCDE. Le Groupe a débuté ses travaux en mai 2015 avec pour objectif de les conclure et d'ouvrir l'instrument multilatéral à la signature d'ici au 31 décembre 2016. La participation au développement de l'instrument multilatéral est volontaire et n'engage d'aucune façon les parties à signer l'instrument lorsqu'il aura été finalisé.

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

ctp.beps@oecd.org

Suivez-nous sur Twitter @OECDtax