

### Chapitre 3. Mise en œuvre et impact du paquet BEPS

*Ce chapitre est consacré à la mise en œuvre et à l'impact du paquet de mesures issues du projet BEPS adopté en octobre 2015, et met l'accent sur les Actions du projet BEPS qui sont les plus pertinentes en ce qui concerne la transformation numérique. Il examine l'impact qu'ont déjà eu ces mesures pour appréhender les problèmes de BEPS, et, au-delà de ces questions, les défis fiscaux plus larges posés par la transformation numérique tels qu'identifiés dans le Rapport de 2015 sur l'Action 1 du projet BEPS.*

### 3.1. Synthèse

252. Ce chapitre décrit les progrès accomplis dans la mise en œuvre des mesures issues du paquet BEPS, en mettant l'accent sur les mesures pertinentes au regard de la numérisation de l'économie et leur impact sur le comportement des entreprises à forte composante numérique. Ces mesures englobent celles intéressant la fiscalité directe élaborées au titre de l'Action 7 (Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable), des Actions 8-10 (Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur), de l'Action 3 (Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées (SEC)), de l'Action 5 (Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables) et de l'Action 6 (Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales). Elles comprennent également les nouveaux principes directeurs et mécanismes d'application pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui ont été convenus au titre de l'Action 1 pour assurer l'égalité des conditions de concurrence entre fournisseurs nationaux et étrangers.

253. Dans le domaine des impôts directs, même s'il est encore trop tôt pour tirer des conclusions, on dispose de nombreux éléments démontrant que les pays ont beaucoup progressé pour parvenir à une mise en œuvre à grande échelle des différentes mesures BEPS, et que l'impact se fait déjà sentir. Si le taux d'adoption des dispositions relatives à l'établissement stable (ES) (Action 7) par le biais de la Convention multilatérale reste faible, cette situation ne reflète pas pleinement les progrès réalisés dans la mise en œuvre et l'impact de l'Instrument multilatéral (IM) dans la durée, comme l'indiquent les premières réponses de certaines entreprises multinationales à forte composante numérique (Amazon, E-bay, Facebook, Google, par exemple) qui ont déjà commencé à modifier leurs structures commerciales, en passant d'un modèle de vente à distance à un modèle de revendeur local. Il est tout aussi important de souligner qu'un nombre non négligeable d'entreprises multinationales ont déjà pris des mesures visant à aligner leurs structures organisationnelles sur leur activité économique réelle, en réévaluant leurs positions en matière de prix de transfert, et/ou en transférant certains actifs de valeur (comme les actifs incorporels) vers des juridictions où leurs activités économiques substantielles se déroulent (relocalisation d'actifs ou « *on-shoring* »).

254. Ces observations initiales concernant l'impact et la mise en œuvre de certaines mesures clés issues du projet BEPS sont très prometteuses pour résoudre les problèmes de double non-imposition amplifiés par la numérisation de l'économie. Par exemple, la réforme fiscale récemment adoptée aux États-Unis prévoit la mise en œuvre concertée de règles renforcées sur les SEC (Action 3) et de règles de lutte contre les dispositifs hybrides (Action 2). Des réformes tout aussi importantes concernant le régime des SEC et les dispositifs hybrides ont été mises en place au Japon et dans les États membres l'Union européenne (par le biais des directives du Conseil de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale).

255. Dans le même temps, l'intérêt que présentent les mesures BEPS mises en œuvre et leur impact sont beaucoup moins évidents pour résoudre certains défis plus larges posés par la numérisation de l'économie qui se rattachent à la fiscalité directe (ayant trait notamment à la question du lien, aux données et à la qualification des revenus). Pour un grand nombre de pays, ces défis restent largement non-résolus. Les mesures pertinentes du paquet BEPS ont en effet été conçues avant tout pour traiter des cas de double non-imposition, et non pour répondre aux défis fiscaux plus systématiques posés par la numérisation de l'économie.

256. Concernant la fiscalité indirecte, la réussite et l'impact de la mise en œuvre du projet BEPS sont indéniables. La grande majorité des pays de l'OCDE et du G20 ont adopté des règles de collecte de la TVA sur les ventes B2C (*business-to-consumer*) de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers conformément aux Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS. Les premières données font état d'une augmentation significative des recettes fiscales dans les pays concernés. Par exemple, l'Union européenne (UE) a chiffré le montant total des recettes de TVA déclarées via son régime d'identification simplifié en 2015 (première année d'exploitation) à plus de 3 milliards EUR.

### 3.2. Introduction

257. Le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS concluait que l'économie numérique ne soulève pas de préoccupations qui lui soient propres en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS). Néanmoins, certaines caractéristiques principales des modèles d'affaires à forte composante numérique peuvent aggraver les problèmes de BEPS et engendrer un certain nombre de défis fiscaux plus larges<sup>1</sup>. En matière de fiscalité directe, ces défis plus larges ont trait en particulier à la question du lien, aux données et à qualification des bénéfices. Dans le contexte de la fiscalité indirecte, ces défis plus larges concernent le recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)<sup>2</sup> sur les transactions transfrontalières, notamment lorsque des particuliers acquièrent des produits, services ou biens incorporels auprès de fournisseurs installés à l'étranger.

258. Au moment où le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS a été adopté, on s'attendait à ce qu'une mise en œuvre cohérente et étendue du paquet BEPS permette de résoudre en grande partie les problèmes de double non-imposition soulevés par la numérisation de l'économie. En l'espèce, les travaux relatifs à l'Action 3 (Concevoir des règles efficaces concernant les Sociétés Étrangères Contrôlées (SEC)), à l'Action 7 (Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable) et aux Actions 8-10 (Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur) ont été reconnus comme particulièrement importants pour contrer les pratiques de BEPS amplifiées par la transformation numérique.

259. En outre, la mise en œuvre de certaines recommandations du paquet BEPS devait atténuer l'ampleur des défis fiscaux plus larges dans le contexte de la fiscalité directe liés à la question du lien, des données et de la qualification des bénéfices (OCDE, 2015<sub>[1]</sub>)<sup>3</sup>. C'est notamment le cas des modifications apportées à la définition de l'ES en vertu de l'Action 7 (sous-section 3.3.1), ainsi que des nouveaux principes directeurs et mécanismes de recouvrement de la TVA convenus au titre de l'Action 1 (sous-section 3.4).

260. Étant donné que la mise en œuvre des principales recommandations n'en est qu'à ses débuts, les données disponibles relatives à l'impact des mesures sont encore peu nombreuses. Aussi, une évaluation systématique de l'effet des différentes mesures du projet BEPS ne sera possible que dans les années à venir, lorsque l'impact complet des réponses et réactions des contribuables commencera à se refléter dans les micro-données et dans les données agrégées et lorsque de nouvelles sources de données couvrant la période post-BEPS seront disponibles<sup>4</sup>.

261. Toutefois, dans le domaine de la TVA, des éléments montrent d'ores et déjà que des pays appliquent les principes recommandés dans le Rapport sur l'Action 1 en matière

de fiscalité indirecte, qui sont désormais intégrés dans les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS (OCDE, 2017<sup>[2]</sup>). Non seulement ces mesures sont actuellement en phase d'adoption par de nombreux pays, mais elles commencent déjà à générer d'importantes recettes fiscales supplémentaires dans la juridiction où se situe le marché dans les cas où ces mesures ont été mises en œuvre.

262. De même, de plus en plus d'éléments montrent que les entreprises commencent à repenser leurs mécanismes d'optimisation fiscale s'agissant de l'imposition des bénéfices des sociétés dans certains pays et certaines régions. Dans certains pays, par exemple, des entreprises internationales qui vendent des produits et des services en ligne ont déjà modifié les structures qui sous-tendent leurs ventes transfrontalières (Amazon, E-bay, Facebook, Google, par exemple)<sup>5</sup> et décidé que la conclusion des contrats commerciaux aura lieu au niveau des entreprises de distribution locales en réponse aux mesures élaborées au titre de l'Action 7 (Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable), même si ces mesures viennent seulement d'être mises en œuvre. Si les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert stipulaient déjà que l'imposition doit tenir compte des fonctions, des actifs et des risques, les mesures mises en œuvre dans le cadre du projet BEPS fournissent des orientations et des précisions supplémentaires à cet égard, et un certain nombre d'entreprises multinationales à forte composante numérique ont déjà pris des mesures visant à aligner leurs structures organisationnelles sur leur activité économique réelle. En témoigne notamment la relocalisation de certains actifs de valeur (comme les actifs incorporels) et de risques de juridictions à faible fiscalité vers d'autres juridictions où des activités économiques substantielles se déroulent (relocalisation d'actifs ou « *on shoring* »)<sup>6</sup>. Ces premières réactions face à la mise en œuvre de certaines mesures BEPS sont prometteuses en ce qu'elles devraient permettre de résoudre certains problèmes de double non-imposition soulevés par la numérisation de l'économie. L'intérêt qu'elles présentent et leur efficacité sont toutefois beaucoup moins évidents pour répondre aux défis fiscaux plus larges en matière de fiscalité directe touchant aux questions d'attribution de bénéfices et du lien, qui, aux yeux de nombreux pays, demeurent largement non-résolues.

263. Ce chapitre décrit les progrès accomplis dans la mise en œuvre du paquet BEPS, en mettant l'accent sur les mesures pertinentes pour la numérisation de l'économie et leur impact sur le comportement des entreprises à forte composante numérique. La structure de ce chapitre est la suivante : après avoir décrit l'avancement de la mise en œuvre des mesures considérées comme les plus pertinentes pour la numérisation de l'économie, il procède à une évaluation préliminaire de l'effet de ces mesures sur les structures fiscales communément utilisées par les entreprises à forte composante numérique et de leurs conséquences sur certains aspects des défis fiscaux plus larges induits par la transformation numérique.

### 3.3. Mise en œuvre du paquet BEPS

264. L'Annexe A contient une description complète de la mise en œuvre des différentes mesures du paquet BEPS, en mettant l'accent, le cas échéant, sur l'importance de ces mesures pour les entreprises à forte composante numérique. Pour sa part, cette section s'attache à décrire les progrès accomplis dans la mise en œuvre des mesures du paquet BEPS particulièrement pertinentes pour lutter contre les pratiques de BEPS aggravées par la transformation numérique, ainsi que pour relever les défis fiscaux plus larges posés par la numérisation de l'économie. Ces mesures englobent les actions entreprises pour appliquer les mesures intéressant la fiscalité directe élaborées au titre de

l'Action 7 (Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable), des Actions 8-10 (Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur) et de l'Action 3 (Concevoir des règles efficaces concernant les SEC). Cette section fait également le point sur la mise en œuvre des nouveaux principes directeurs et mécanismes en matière de TVA qui ont été convenus au titre de l'Action 1 pour assurer l'égalité des conditions de concurrence entre fournisseurs nationaux et étrangers.

### *3.3.1. Mise en œuvre des principales mesures du paquet BEPS en matière de fiscalité directe*

265. Les mesures issues du paquet BEPS les plus pertinentes se rattachant à la fiscalité directe pour les entreprises à forte composante numérique englobent les modifications apportées aux normes internationales – modifications de la définition de l'ES à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (Action 7) et révisions des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert se rapportant à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (Actions 8-10) – et une mesure fiscale de portée nationale – à savoir des orientations reposant sur des bonnes pratiques pour les juridictions qui souhaitent limiter les pratiques de BEPS faisant intervenir les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) (Action 3). D'autres mesures du paquet BEPS sont également examinées en raison de leur impact probable sur les entreprises à forte composante numérique, comme le nouveau standard relatif à l'utilisation abusive des conventions (Action 6) et les mesures visant les pratiques fiscales dommageables (Action 5).

266. Si la plupart de ces nouvelles règles ne constituent pas des standards minimums, leur mise en œuvre est particulièrement pertinente pour les entreprises à forte composante numérique parce qu'elle devrait permettre de mieux aligner l'emplacement des bénéficiaires imposables avec celui des activités économiques sous-jacentes.

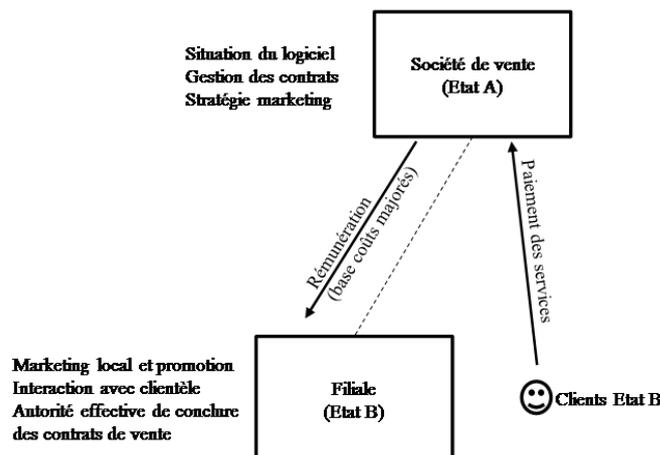
#### *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (Action 7)*

267. La possibilité d'établir une communication avec des clients et d'interagir avec eux à distance, via l'Internet, conjuguée à l'automatisation de certaines fonctions, a considérablement réduit la nécessité de disposer d'infrastructures et de personnels au niveau local pour exercer des activités de vente dans une juridiction donnée (échelle sans masse). Ces mêmes facteurs incitent les entreprises multinationales à desservir des clients à distance, dans de multiples marchés appartenant à des juridictions différentes, à partir d'un point central unique. Dans certains cas, néanmoins, le groupe multinational conserve une certaine présence dans des pays qui représentent d'importants marchés pour ses produits, par exemple en établissant une filiale locale chargée de soutenir et de faciliter les activités de vente (« structure commerciale »). Celle-ci est généralement rémunérée pour les services qu'elle rend sur la base des coûts de revient majorés.

268. Le Graphique 3.1 montre que ces structures peuvent soulever certaines préoccupations de BEPS notamment lorsque les fonctions attribuées au personnel de la filiale locale en vertu d'accords contractuels (assistance technique, marketing et promotion, par exemple) ne correspondent pas aux fonctions qu'il exerce réellement. Par exemple, le personnel de la filiale locale peut participer à d'importantes négociations avec des clients qui aboutissent à la conclusion de ventes. Si la filiale locale n'est pas formellement impliquée dans les ventes des produits ou services spécifiques du groupe

multinational, ces structures de vente évitent généralement la qualification d'ES sous la forme d'un agent dépendant dans la juridiction où se situe le marché.

**Graphique 3.1. Scénario impliquant l'évitement du statut d'établissement stable**



269. Face à ces risques de BEPS, les travaux menés au titre de l'Action 7 ont conduit à la modification de dispositions clefs de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et de ses Commentaires. Ces modifications ont pour but de neutraliser les pratiques visant à éviter artificiellement le statut d'ES, qui est la principale règle conventionnelle de seuil en-dessous duquel le pays où se situe le marché n'est pas autorisé à imposer les bénéfices commerciaux d'un non-résident. En outre, le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS observait que ces modifications pouvaient contribuer à atténuer certains défis plus larges liés à la question du lien, à condition d'être mises en œuvre à grande échelle. Ces attentes étaient surtout pertinentes pour les situations dans lesquelles les entreprises ont une certaine présence physique sur un marché (par exemple, pour s'assurer que leurs ressources principales se trouvent aussi proches que possible de leurs clients) mais sont par ailleurs susceptibles d'éviter de franchir le seuil d'imposition de l'ES.

270. Plus spécifiquement, le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 7 du projet BEPS prévoit la révision de la définition de l'ES agent dépendant en modifiant les articles 5(5) et 5(6) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. L'objectif de ces modifications est de contrer l'utilisation artificielle d'accords de commissionnaire<sup>7</sup> et d'accords négociés d'avance à l'étranger. Certaines structures communes à tous les secteurs de l'économie impliquent le remplacement de filiales locales qui font traditionnellement office de distributeur par des accords de commissionnaire. Cela aboutit à transférer des bénéfices en dehors d'une juridiction sans que les fonctions exercées dans cette juridiction soient fondamentalement transformées. D'autres structures plus spécifiques aux entreprises à forte composante numérique, comme la vente en ligne de services publicitaires, font intervenir la négociation de contrats dans une juridiction où se situe le marché via une filiale locale, alors que la conclusion formelle de ces contrats n'a pas lieu dans cette juridiction. Un système automatisé géré depuis l'étranger par la société mère est responsable de la finalisation de ces contrats. Ces mécanismes permettent à une entreprise d'éviter le statut d'ES sous forme d'agent dépendant visé par l'article 5(5). À

supposer que les recommandations de l'Action 7 soient mises en œuvre, ces structures et mécanismes seraient qualifiés d'ES de la société mère étrangère si les agents commerciaux locaux jouent habituellement le rôle principal conduisant à la conclusion des contrats pour le compte de la société mère (ou prévoyant le transfert de propriété ou la prestation de services par la société mère), et si ces contrats sont ordinairement conclus sans modification substantielle de la société mère.

271. L'Action 7 recommandait également d'actualiser les exceptions applicables à certaines activités spécifiques prévues par l'article 5(4) du Modèle de l'OCDE, selon lesquelles une installation fixe d'affaires utilisée exclusivement pour des activités mentionnées dans ce paragraphe (usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises, ou pour la collecte d'informations par exemple) échappe à la qualification d'ES. La modification proposée a pour effet d'empêcher l'application automatique de ces exceptions en la limitant aux activités revêtant un caractère « préparatoire ou auxiliaire »<sup>8</sup>. Cette révision est particulièrement pertinente pour certaines activités à forte composante numérique, telles que celles liées aux transactions B2C (*business-to-consumer*) en ligne et dans lesquelles certaines activités locales d'entreposage qui étaient considérées précédemment comme revêtant uniquement un caractère préparatoire ou auxiliaire, peuvent en fait correspondre à des activités essentielles de l'entreprise. En vertu de la nouvelle version de l'article 5(4), ces types d'activités locales d'entreposage menées par un non-résident ne bénéficient plus des exceptions généralement prévues par la définition de l'ES dès lors qu'elles ne revêtent pas un caractère préparatoire ou auxiliaire. Tel serait le cas, par exemple, d'un entrepôt de grande taille géré par une entreprise non résidente situé sur le marché d'une juridiction donnée et au sein duquel travaille un nombre important de salariés dans le but principal d'entreposer et de livrer des marchandises appartenant à l'entreprise non résidente ou que celle-ci vend, si cet entrepôt constitue une part essentielle des activités de vente et de distribution de cette entreprise.

272. Les différentes mesures détaillées dans le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 7 du projet BEPS sont actuellement introduites dans un certain nombre de conventions fiscales existantes via la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral, Encadré 3.1), ainsi que dans le cadre de négociations bilatérales. Sur la base des positions provisoires exprimées par les juridictions ayant signé l'Instrument multilatéral<sup>9</sup>, on estime toutefois que les modifications recommandées par l'Action 7 seront appliquées dans un nombre assez limité de conventions bilatérales seulement. Les dernières prévisions sont les suivantes :

- Concernant la définition révisée de l'ES agent dépendant (article 5(5) du Modèle de l'OCDE) : on estime, à partir des positions exprimées à ce jour, que cette définition révisée s'appliquerait à environ 17 % des 1 246 conventions fiscales actuellement couvertes par l'Instrument multilatéral (environ 206 conventions fiscales bilatérales).
- Concernant la version mise à jour des exceptions spécifiques dont bénéficient certaines activités (article 5(4) du Modèle de l'OCDE) : on estime, à partir des positions exprimées à ce jour, que cette disposition révisée s'appliquerait à environ 22 % des conventions (soit environ 277 conventions fiscales bilatérales)<sup>10</sup>.

273. Si ces prévisions initiales révèlent un faible taux d'adoption, elles ne reflètent pas nécessairement toute l'étendue de la mise en œuvre ou de l'impact de l'Instrument

multilatéral dans la durée. Par exemple, il est possible que des juridictions qui ont formulé des réserves concernant les dispositions de l'Instrument multilatéral relatives à l'ES retirent leurs réserves une fois que les travaux menés par le Cadre inclusif sur le BEPS concernant « l'attribution de bénéfices aux établissements stables » seront terminés<sup>11</sup>. En outre, certaines multinationales à forte composante numérique ont déjà commencé à modifier leurs structures commerciales basées sur des modèles de ventes à distance dans certains pays (Amazon, E-bay, Facebook et Google notamment), bien que toutes les juridictions de marché n'aient pas connu et bénéficié d'une telle restructuration dans la même mesure<sup>12</sup>.

274. En outre, le taux d'adoption de la nouvelle définition de l'ES pourrait augmenter au fil du temps, puisque les gouvernements s'appuieront sur le Modèle de l'OCDE de 2017 intégrant ces modifications pour négocier leurs conventions. Le Modèle de l'OCDE sert depuis longtemps de support aux négociations des conventions fiscales bilatérales, et l'on s'attend à ce que les pays continuent de s'en inspirer pour leurs négociations futures<sup>13</sup>.

### **Encadré 3.1. L'Instrument multilatéral pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**

Élaborée par plus de 100 pays et juridictions, la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral) et la Note explicative qui l'accompagne constituent un outil novateur qui permet aux pays de modifier rapidement leur réseau de conventions fiscales bilatérales au moyen d'un seul instrument.

Lors de la cérémonie de signature qui s'est tenue le 7 juin 2017 à l'OCDE, 77 pays et juridictions ont exprimé leur volonté de mettre à jour leurs réseaux de conventions fiscales conformément au paquet BEPS. Parmi eux, 67 ont signé l'Instrument multilatéral, et 9 autres juridictions ont exprimé formellement leur intention de le faire dans un proche avenir<sup>1</sup>. Depuis la première cérémonie de signature, 9 nouvelles juridictions ont signé l'Instrument multilatéral qui couvre actuellement 78 juridictions et d'autres devraient bientôt leur emboîter le pas. Sur la base des signatures obtenues, plus de 1 200 conventions fiscales existantes seront modifiées par l'Instrument multilatéral, et d'autres seront couvertes lorsque de nouvelles juridictions adhéreront à l'Instrument.

L'Instrument multilatéral concerne les standards minimums relatifs aux conventions fiscales qui ont été adoptés dans le cadre du paquet BEPS et que l'ensemble des pays et des juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS ont pris l'engagement d'appliquer. Ces standards portent sur la prévention de l'utilisation abusive des conventions (Action 6)<sup>2</sup> et sur l'amélioration du règlement des différends (Action 14). En outre, l'Instrument multilatéral permet aux signataires de mettre en œuvre toutes les autres mesures se rapportant aux conventions fiscales élaborées au cours du projet BEPS qui ne sont pas des standards minimums. Elles englobent notamment les mesures relatives aux montages hybrides qui régissent l'octroi des avantages prévus par les conventions (dispositions relatives aux sociétés à double résidence ou aux entités fiscalement transparentes, par exemple), les mesures tendant à accroître l'efficacité de la procédure amiable (PA), y compris les dispositions sur l'arbitrage obligatoire (que 28 pays se sont déjà engagés à appliquer) et les mesures contre l'évitement artificiel du statut d'établissement stable par le recours à des accords de commissionnaire. Compte tenu de la nécessité de composer avec des politiques fiscales variées, l'Instrument multilatéral est conçu comme un instrument flexible, quoique solide, offrant la possibilité d'appliquer des dispositions facultatives et/ou alternatives lorsqu'il existe plusieurs solutions pour contrer les pratiques de BEPS, sans toutefois déroger aux standards minimums. De plus, eu égard à l'importance qu'il convient d'accorder à la lutte contre l'utilisation abusive des conventions et à l'amélioration du règlement des différends, certains signataires donnent la priorité à la mise en œuvre des mesures prévues par le standard minimum tout en envisageant d'adopter d'autres dispositions à un stade ultérieur.

Les juridictions qui ont signé l'Instrument multilatéral se préparent désormais à sa ratification selon les procédures en vigueur sur leur territoire. Pour que les modifications apportées par l'Instrument multilatéral prennent effet à l'égard d'une convention fiscale bilatérale existante, les deux parties à la convention devront ratifier l'Instrument multilatéral conformément aux procédures en vigueur sur leur territoire de sorte que le calendrier variera selon les pays. On prévoit que les premières modifications pourraient prendre effet en 2018.

L'OCDE est le dépositaire de l'Instrument multilatéral et continuera à travailler avec les signataires afin de garantir la limpidité de cet instrument et de ses liens avec les conventions existantes de façon à maximiser l'impact des mesures issues du projet BEPS intéressant les conventions.

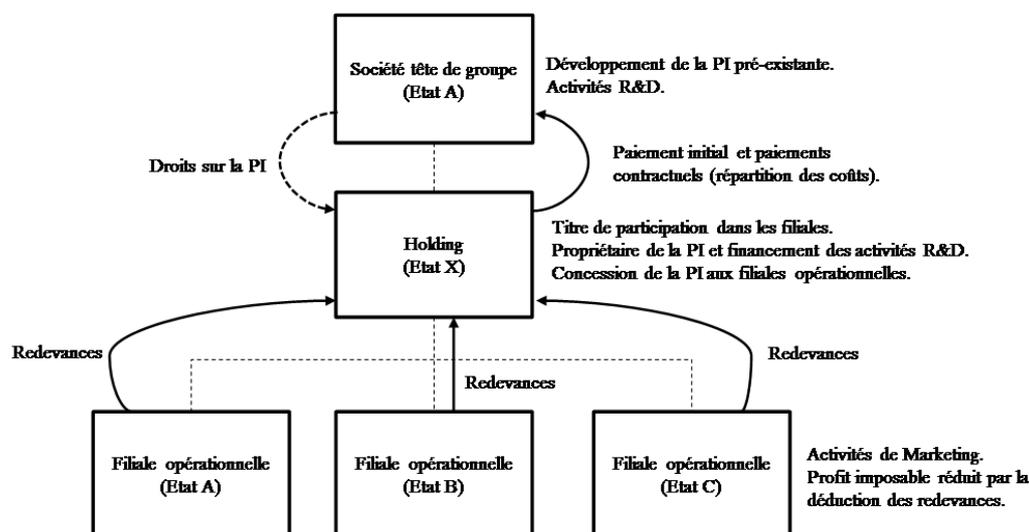
1. La signature de la Chine couvre également Hong Kong, Chine. Les positions provisoires au regard de l'Instrument multilatéral peuvent être consultées en ligne (OCDE, 2018[3]). Les Bermudes ont indiqué qu'elles avaient invité l'ensemble de leurs partenaires de convention de double imposition à aligner leurs conventions sur le standard élaboré par l'Instrument multilatéral.
2. Le Rapport sur l'Action 6 (OCDE, 2015[4]) prévoit une règle simplifiée et une règle détaillée de limitation des avantages. Étant donné que la règle détaillée de limitation des avantages nécessite un important travail d'adaptation au niveau bilatéral, qui serait difficile à mener dans le contexte d'un instrument multilatéral, elle ne figure pas dans l'Instrument multilatéral.

*Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient alignés sur la création de valeur (Actions 8-10)*

275. Le projet BEPS identifiait un certain nombre de structures mises en place par les entreprises multinationales pour séparer des bénéfices des activités économiques sous-jacentes. Par exemple, il est possible de créer des opportunités de BEPS en attribuant contractuellement des actifs et des risques à des entités affiliées situées dans des juridictions à faible fiscalité selon des modalités qui ne correspondent pas parfaitement au comportement effectif des parties. Les modèles d'affaires dans lesquels les actifs incorporels jouent un rôle déterminant pour la rentabilité de l'entreprise, comme ceux propres aux entreprises à forte composante numérique, impliquent généralement le transfert d'actifs incorporels ou des droits associés à des entités situées dans des juridictions à faible niveau d'imposition qui n'ont pas nécessairement la capacité de contrôler ces actifs ou les risques qui leur sont associés. Pour bénéficier d'un taux effectif d'imposition plus faible au niveau du groupe, les filiales situées dans des juridictions peu taxées étaient incitées à sous-évaluer les actifs incorporels (ou d'autres actifs générateurs de revenu difficiles à valoriser) qui leur étaient transférés au moment de la transaction. Dans le même temps, elles pouvaient prétendre qu'une grande partie du revenu du groupe multinational leur revenait parce qu'elles étaient juridiquement propriétaires des actifs incorporels sous-évalués, qu'elles assumaient des risques et qu'elles finançaient des opérations (« *cash boxes* »). À l'inverse, les filiales opérant dans des juridictions à plus forte fiscalité pouvaient être contractuellement protégées du risque, et s'abstenir de revendiquer la propriété d'autres actifs de valeur.

276. Le Graphique 3.2 illustre l'utilisation d'un accord de partage de coûts en vue de transférer les actifs incorporels de valeur développés initialement par un membre d'un groupe multinational à une entreprise associée détenant une part importante du capital (holding PI) située dans une juridiction à faible fiscalité (État X). Ces actifs incorporels sont ensuite cédés sous licence à d'autres filiales d'exploitation engagées dans des activités de commercialisation et de vente, sans que la holding PI s'implique effectivement dans le développement, le renforcement, la conservation, la protection ou l'exploitation (fonctions DEMPE) de ces actifs. Cela permet au groupe multinational de transférer l'essentiel de ses bénéfices dans une « *cash box* ». Il s'agit de la filiale située dans la juridiction à faible fiscalité (holding PI) qui détient le capital finançant les activités du groupe. Cette filiale possède des actifs de valeur supérieure, même dans les situations dans lesquelles cette attribution contractuelle des actifs et des risques ne reflète pas pleinement le comportement effectif des parties.

Graphique 3.2. Scénario impliquant une cash box qui n'exerce pas de fonctions DEMPE



277. Dans le cadre des Actions 8-10 du Plan d'action sur le BEPS, des orientations ont été élaborées en vue de réduire les circonstances dans lesquelles ces structures entraînent des pratiques de BEPS. Ces orientations portent en particulier sur la prévention des pratiques de BEPS faisant intervenir le transfert d'actifs incorporels entre membres d'un groupe (Action 8), la répartition de risques ou d'une fraction excessive du capital entre membres d'un groupe multinational (Action 9) et les transactions auxquelles des parties indépendantes ne se livreraient pas (Action 10). Tous ces axes de travail ont porté une attention particulière aux spécificités des modèles d'affaires à forte composante numérique.

278. Les orientations élaborées au titre des Actions 8-10 du BEPS ont été intégrées dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert en 2016 pour faire en sorte que les prix de transfert calculés soient alignés sur la création de valeur. Bien que ces Principes applicables en matière de prix de transfert jouent un rôle essentiel pour façonner les régimes de prix de transfert des pays membres de l'OCDE et de nombreux pays non membres, la mise en œuvre effective de ces changements dépend de la législation nationale et/ou des pratiques administratives publiées des pays. Si, dans plusieurs juridictions, les modifications ont pris immédiatement effet, d'autres devront prendre des dispositions législatives ou administratives supplémentaires pour les concrétiser. Quoi qu'il en soit, toutes les juridictions membres du Cadre inclusif ont été invitées à remplir un questionnaire qui permettra de connaître l'état d'avancement de la mise en œuvre des orientations élaborées au titre des Actions 8-10 du projet BEPS.

279. Dans l'ensemble, les administrations fiscales sont désormais mieux équipées pour contrer le transfert de bénéfices par les groupes multinationaux faisant intervenir des mécanismes de type :

- Délimitation de la transaction commerciale effective entre les entreprises associées en complétant si nécessaire les conditions du contrat par des éléments illustrant le comportement réel des parties.

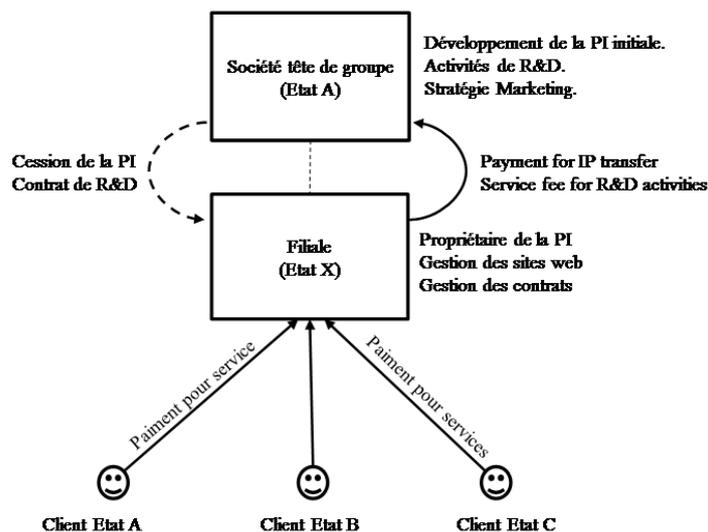
- Cadre analytique afin de déterminer l'entreprise associée qui supporte le risque aux fins du calcul des prix de transfert, l'attribution contractuelle des risques étant respectée uniquement si elle est corroborée par l'exercice effectif de la fonction de prise de décision.
- Instructions visant à déterminer précisément les contributions réelles d'une entreprise associée qui se contente d'apporter du capital sans exercer de fonctions. Si l'apporteur de capital ne contrôle pas en réalité les risques financiers liés à son investissement susceptibles de donner lieu à un rendement supérieur, cette entreprise associée ne devra pas s'attendre à percevoir plus qu'à un rendement sans risque.
- Instructions relatives aux transactions qui impliquent l'utilisation ou le transfert d'actifs incorporels garantissant que la propriété juridique d'un actif incorporel par une entreprise associée ne suffit pas à lui donner le droit de bénéficier des revenus tirés de l'exploitation de cet actif.

280. On dispose déjà d'éléments concrets qui illustrent l'impact de ces outils sur les positions en matière de prix de transfert de certaines entreprises multinationales qui exercent des activités à forte composante numérique (« relocalisation d'actifs » par exemple, voir la sous-section 3.5.1).

#### *Renforcer les règles concernant les SEC (Action 3)*

281. La mobilité et la flexibilité propres aux modèles d'affaires à forte composante numérique permettent à ces entreprises de gérer leurs activités à l'échelle mondiale de façon intégrée, à partir d'un centre de décision qui peut être géographiquement éloigné aussi bien des sites sur lesquels leurs activités ont lieu que de l'endroit où sont établis leurs fournisseurs ou leurs clients. Le Graphique 3.3 montre qu'un groupe multinational peut attribuer une fraction substantielle de ses revenus à une filiale située dans une juridiction à faible fiscalité (État X, la juridiction de la SEC) en y localisant ses principaux actifs incorporels et en les utilisant pour vendre des biens et des services numériques sur Internet à des clients situés dans d'autres juridictions. En général, la filiale dans l'État X dispose d'un personnel limité et n'exerce pas elle-même d'activités commerciales importantes liées aux ventes en ligne (fonctions accomplies par le personnel local, activités de marketing et de promotion pour les clients du pays, service après-vente, par exemple).

Graphique 3.3. Scénario exploitant l'absence de règles efficaces concernant les SEC



282. Dans cette structure, les revenus générés par les ventes à distance ne donnent pas lieu à une charge fiscale dans les juridictions où les clients se situent (États A, B et C), tout en supportant une imposition minimale ou nulle dans la juridiction de la SEC (État X). En outre, les paiements ne seront généralement pas assujettis à l'impôt local au niveau des actionnaires (société mère) dans le pays de résidence ultime (État A). Ce résultat peut être obtenu parce que de nombreuses juridictions sont dépourvues d'un régime de sociétés étrangères contrôlées (SEC), ou sont dotées d'un régime qui ne couvre pas correctement certaines catégories de revenu passif ou très mobile (ventes en ligne de produits et de services à des clients tiers, par exemple), ou disposent d'un régime qui peut être aisément contourné au moyen de dispositifs hybrides. Pour toutes ces raisons, le Rapport sur l'Action 1 de 2015 du projet BEPS indique que l'absence de règles exhaustives et efficaces sur les SEC constitue une lacune importante du cadre existant.

283. Le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 3 du projet BEPS formule des recommandations sous la forme de six composantes, y compris une définition du revenu de la SEC qui dresse une liste non exhaustive d'approches ou qui établit un ensemble d'approches sur lesquelles les règles concernant les SEC pourraient reposer. Une attention particulière est portée à un certain nombre de mesures qui ciblent les revenus engendrés dans une économie numérique, comme les revenus tirés des biens incorporels et les revenus tirés de la vente à distance de biens et de services numériques auxquels la SEC a ajouté une valeur limitée ou nulle. Ces approches englobent les analyses catégorielles, de substance et fondées sur les bénéfices excédentaires qui peuvent être appliquées isolément ou associées les unes aux autres. En appliquant ces approches aux règles concernant les SEC, les revenus mobiles habituellement perçus par les entreprises à forte composante numérique seraient imposés dans la juridiction de la société mère ultime. Cette solution permettrait de contrer les structures « *offshore* » utilisées par de nombreuses entreprises multinationales à forte composante numérique qui exonèrent les revenus de source étrangère (ou reportent indéfiniment leur imposition) dans la juridiction de résidence. Des règles complètes et efficaces sur les SEC dans le pays de

résidence de la société mère ultime réduiraient également l'incitation à transférer des bénéficiaires d'un pays où se situe le marché vers une juridiction à faible fiscalité.

284. Les pays qui s'emploient à modifier leurs règles concernant les SEC ont d'ores et déjà fait part de leur intérêt pour les recommandations intéressant les revenus tirés des ventes de biens et de services en ligne. Par exemple, en vertu de la Directive du Conseil de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale (2016/1164/UE)<sup>14</sup>, tous les 28 Membres de l'UE sont tenus de mettre en place des règles sur les SEC directement inspirées des recommandations de l'Action 3<sup>15</sup>. L'article 7 de cette Directive prévoit deux méthodes pour définir les revenus perçus par une SEC. L'une d'elles repose sur des classifications formelles et couvre un large éventail de catégories de revenu, y compris les « *redevances ou tout autre revenu provenant de la propriété intellectuelle* » et les « *revenus provenant de sociétés de facturation qui tirent des revenus de biens et services achetés et vendus à des entreprises associées* ». Cette méthode peut dans certains cas couvrir les revenus commerciaux générés essentiellement par l'utilisation de droits de propriété intellectuelle sous-jacents (« *redevances incorporées* ») mais ne s'applique pas lorsque la société étrangère contrôlée « *exerce une activité économique substantielle au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinents* ». La deuxième méthode repose sur un test de substance autonome qui vise les revenus « *provenant de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal* ». Conformément aux bonnes pratiques décrites dans le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 3 du projet BEPS, cette méthode examine les fonctions humaines importantes au sein du groupe pour déterminer si la SEC utilise des montages non authentiques. Cette méthode ne capte pas toujours les revenus des services en ligne, lorsque la SEC peut avoir la substance nécessaire pour se conformer aux règles sur les prix de transfert.

285. Plus récemment, dans le cadre d'une vaste réforme fiscale adoptée en 2017, le « *Tax Cuts and Jobs Act* », les États-Unis ont mis en œuvre un certain nombre de mesures clés afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition, ce qui contribuera à éliminer les cas de double non-imposition impliquant des entreprises multinationales dont le siège social est situé aux États-Unis et réduira considérablement l'incitation à transférer des bénéficiaires vers des juridictions à faible fiscalité. La réforme prévoit notamment un nouveau dispositif dans le cadre du régime de sociétés étrangères contrôlées (SEC), reposant sur une analyse des bénéfices excédentaires : la taxe sur les revenus mondiaux générés par des actifs incorporels faiblement imposés (« *GILTI* »)<sup>16</sup>. L'objectif est de faire en sorte que la différence perçue par un actionnaire entre le revenu net de la SEC et une rémunération ordinaire ou habituelle, soit imposée à un taux effectif minimum global (États-Unis et étranger) de 13.125 % (jusqu'en 2026, et de 16.4 % par la suite)<sup>17</sup>. La méthode simplifiée utilisée pour déterminer ces bénéfices excédentaires pourrait inclure des revenus tirés d'actifs incorporels et de transfert de risques perçus à l'extérieur des États-Unis, y compris les revenus issus de la vente de biens et services en ligne, indépendamment la plupart du temps du niveau d'activité dans la SEC. La taxe GILTI est toutefois appliquée à l'échelle mondiale plutôt qu'en procédant pays par pays, ce qui laisse la possibilité de localiser les investissements dans des juridictions à faible fiscalité et de les combiner avec des bénéfices excédentaires provenant de juridictions à faible et à forte fiscalité. Dans le cas des revenus de source étrangère non imposés antérieurement, accumulés à l'étranger jusqu'en 2018, et qui bénéficiaient d'un report d'impôts aux États-Unis en vertu de règles antérieures (tout en supportant potentiellement une imposition minimale ou nulle à l'étranger), la réforme fiscale américaine prévoit également une taxe transitoire ou règle de rapatriement des revenus. Cette taxe transitoire consiste en une

imposition unique des bénéficiaires étrangers reportés depuis 1986, calculée de manière à assurer un taux d'imposition effectif de 15,5 % pour les actifs liquides (revenus réalisés à l'étranger détenus sous forme de trésorerie et d'équivalents de trésorerie) et un taux d'imposition effectif de 8 % pour les actifs non liquides (bénéficiaires non distribués réinvestis dans l'entreprise). Les paiements au titre de ce prélèvement pourront être échelonnés sur une période de huit ans.

286. De la même façon, le Japon a modifié ses règles concernant les SEC en mars 2017 et mis en œuvre de nombreuses recommandations issues de l'Action 3, telles que de nouvelles dispositions relatives à l'imposition des « bénéficiaires anormaux » réalisés par une filiale étrangère. Ces dispositions ont été conçues dans le but de capter les revenus exceptionnels réalisés par une filiale étrangère, et, partant, de répondre aux risques de BEPS soulevés par les incorporels et les ventes en ligne de biens et de services<sup>18</sup>. D'autres pays (Colombie et Chili, par exemple) ont aussi récemment intégré certains aspects des recommandations de l'Action 3 dans leur droit interne, mais ils n'ont pas mis en œuvre les recommandations spécifiques relatives aux revenus tirés des incorporels et des ventes en ligne de biens et de services.

### **3.3.2. Autres mesures pertinentes relatives à la fiscalité directe**

287. La latitude dont disposent de nombreuses entreprises à forte composante numérique pour choisir l'emplacement de leurs ressources essentielles leur permet d'utiliser des sociétés relais situées dans des pays dotés d'un réseau de conventions fiscales favorables afin d'obtenir des avantages fiscaux généralement réservés aux entreprises résidentes (dispositifs de chalandage fiscal). Pour traiter cette problématique de BEPS, un standard minimum a été établi à l'issue des travaux sur l'Action 6 comprenant des dispositions anti-abus que les pays doivent inclure dans leurs conventions<sup>19</sup>. En outre, le standard minimum prévoit une déclaration explicite, insérée dans le préambule de chaque convention, précisant que la convention n'a pas vocation à créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de pratiques d'évasion ou de fraude fiscale (comme les stratégies de chalandage fiscal). Dans leur ensemble, ces exigences permettront au pays de la source d'appliquer son droit interne dans les cas d'évasion fiscale, sans être limité par des règles conventionnelles destinées à empêcher la double imposition.

288. La mise en œuvre du standard minimum de l'Action 6 est bien avancée. Les pays ont commencé à apporter les modifications nécessaires à leurs conventions, soit par le biais de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (l'Instrument multilatéral), soit en mettant à jour leurs conventions fiscales au moyen de négociations bilatérales. À ce jour, l'Instrument multilatéral couvre les conventions fiscales de 78 juridictions, ce qui aboutira à la mise à jour de plus de 1 200 conventions fiscales bilatérales, de sorte qu'un tiers environ des conventions existantes seront rendues conformes au standard minimum de l'Action 6.

289. En outre, les actifs incorporels et le revenu généré par leur exploitation étant, par définition, géographiquement mobiles, les entreprises multinationales à forte composante numérique sont incitées à localiser leurs actifs incorporels dans des juridictions dotées de régimes qui prévoient un traitement fiscal préférentiel en faveur des revenus générés par la propriété intellectuelle (PI). Pour remédier à cette pratique de BEPS, un standard minimum a été convenu au titre de l'Action 5, qui prévoit que les avantages procurés par les régimes fiscaux préférentiels doivent être octroyés uniquement si le contribuable

exerce des activités substantielles (approche du lien). Selon ce standard, les avantages fiscaux peuvent être octroyés aux revenus provenant des actifs de PI uniquement dans la mesure où les activités de recherche et développement (R&D) associées sont menées principalement par le contribuable lui-même ou dans la juridiction qui octroie ces avantages. Comme l'indique le Rapport d'étape 2017 sur les pratiques fiscales dommageables (OCDE, 2017<sub>[5]</sub>)<sup>20</sup>, presque tous les pays de l'OCDE et du G20 dotés de régimes de PI respectent désormais pleinement « l'approche du lien » – soit 19 régimes sur les 21 de ce type. Parmi les nouveaux membres du Cadre inclusif sur le BEPS, 31 régimes de PI ont été recensés ; pratiquement tous – 29 régimes sur 31 – sont potentiellement en contrariété avec l'approche du lien et sont en train d'être supprimés ou modifiés.

290. Enfin, dans le cadre du standard minimum établi au titre de l'Action 5, les membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont engagés en faveur de l'échange obligatoire et spontané de renseignements sur les décisions administratives susceptibles de présenter des risques de BEPS (parfois appelées rescrits fiscaux ou « *rulings* »). Pour la première fois, des informations sur les décisions dans les principales catégories de risque (accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux transfrontaliers, par exemple), y compris certaines décisions administratives émises depuis janvier 2010, seront échangées spontanément avec toutes les juridictions pertinentes, sous réserve que le cadre juridique requis soit mis en place. Le premier rapport annuel sur l'examen par les pairs du cadre de transparence des décisions a été diffusé le 4 décembre 2017. Au 31 décembre 2016, près de 10 000 décisions pertinentes ont été identifiées et près de 6 500 ont été échangées entre administrations fiscales dans le monde, procurant aux autorités des informations utiles sur les risques potentiels pour leur base d'imposition. Munies d'informations supplémentaires et plus à jour, les autorités pourront aussi agir plus efficacement contre les mécanismes de BEPS. Cette coopération internationale renforcée peut exercer une influence considérable sur le comportement des contribuables, y compris des entreprises à forte composante numérique.

### 3.4. Mise en œuvre des solutions recommandées et des options disponibles pour relever les défis relatifs à la TVA soulevés par la numérisation de l'économie

291. Le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS souligne que les entreprises à forte composante numérique peuvent structurer leurs affaires de manière à payer peu de TVA voire aucune TVA sur les actifs incorporels et services rendus à distance. Pour appréhender ces risques de BEPS, le Rapport sur l'Action 1 a conclu que les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS apportent la solution (OCDE, 2017<sub>[2]</sub>)<sup>21</sup>. En particulier, il y est indiqué que l'application des Principes directeurs 3.2 et 3.4 concernant le lieu d'imposition des fournitures de services et de biens incorporels entre entreprises (B2B) réduira ces risques de BEPS et garantira que le droit de percevoir la TVA est attribué à la juridiction où ces services et biens incorporels sont utilisés à des fins commerciales, quelle que soit la structure utilisée pour l'acquisition et la vente des actifs incorporels et des services concernés<sup>22</sup>. Les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS ont été entérinés par plus de 100 pays, juridictions et organisations internationales et servent de référence à un nombre croissant de pays dans le monde pour concevoir et mettre en œuvre une législation à même d'appréhender les risques de BEPS susmentionnés.

292. En outre, le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS a conclu que l'un des défis fiscaux plus larges induits par la numérisation de l'économie est la

collecte de la TVA sur les échanges internationaux de biens, services et actifs incorporels, surtout lorsqu'ils sont acquis par des particuliers auprès de fournisseurs à l'étranger. La numérisation amplifie considérablement ces difficultés car l'évolution de la technologie a multiplié les possibilités, pour les particuliers, de réaliser des achats en ligne et, pour les entreprises, de desservir des clients dans le monde entier sans avoir besoin d'être présentes physiquement ou sous une autre forme dans le pays où sont situés les consommateurs. Considérant aussi qu'un vendeur étranger à forte composante numérique peut s'affranchir de tout lien avec une juridiction où se situe le marché et que cette juridiction peut n'être guère en mesure d'imposer au vendeur étranger qu'il facture et reverse la TVA sur les services et biens incorporels livrés aux consommateurs finaux dans cette juridiction, il s'ensuit que le montant de la TVA perçue sur ces transactions par ces vendeurs est nul ou anormalement bas, ce qui amoindrit les recettes de TVA des pays et engendre des distorsions de concurrence entre les fournisseurs nationaux qui sont soumis à l'obligation de facturer la TVA sur les ventes aux clients locaux, et les fournisseurs étrangers qui peuvent échapper à cette obligation ou à l'égard desquels il peut être difficile de faire respecter les obligations liées à la TVA.

293. Dans ce contexte, de nouveaux principes directeurs et mécanismes de collecte de la TVA ont été approuvés dans le cadre du Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS. Conformément au principe de destination, ils autorisent l'administration fiscale d'une juridiction à recouvrer la TVA sur les services et les biens incorporels vendus à des consommateurs finaux d'autres pays (B2C) dans cette juridiction (c'est-à-dire dans la juridiction où se situe le client). Le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS souligne que le moyen le plus efficace et le plus efficient d'assurer le respect des obligations fiscales par les fournisseurs étrangers consiste à limiter les obligations correspondantes dans la juridiction disposant de la compétence fiscale à ce qui est strictement nécessaire pour assurer le recouvrement effectif de la taxe considérée. Aussi, le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS recommande d'autoriser le fournisseur étranger à s'enregistrer aux fins de la TVA dans la juridiction où se situe le marché en vertu d'un régime administratif et d'identification simplifié. Ce régime simplifié s'applique indépendamment du régime de droit commun d'identification et de collecte, sans s'accompagner des mêmes droits (tels que la récupération de la taxe d'amont) ni des mêmes obligations (telles qu'une déclaration complète). Ces mesures sont désormais intégrées aux Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS.

294. La mise en œuvre de ces mesures permet au pays où se situe le marché de capter les recettes de TVA provenant de ventes numériques B2C auprès des consommateurs du pays où se situe le marché. Elle assure également l'égalité des conditions de concurrence entre fournisseurs nationaux et étrangers parce que ces derniers sont tenus de facturer la TVA sur les ventes aux clients locaux au même titre que les fournisseurs nationaux. En outre, les mécanismes recommandés réduisent les coûts administratifs pour les fournisseurs de contenu numérique à ce qui est strictement nécessaire pour assurer le recouvrement effectif de la taxe considérée.

295. Ces travaux ont d'ores et déjà amélioré sensiblement le respect des obligations fiscales en favorisant une application plus cohérente et efficace des approches convenues.

296. À ce jour, plus de 50 juridictions, y compris la grande majorité des pays de l'OCDE et du G20, ont adopté des règles de collecte de la TVA sur les ventes B2C de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers conformément aux Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS. Ces juridictions

incluent les 28 États membres de l'UE ; l'Afrique du Sud ; l'Albanie ; Andorre ; l'Argentine ; l'Arabie saoudite ; l'Australie ; les Bahamas ; le Bélarus ; le Chili ; la Chine ; la Colombie ; la Corée ; le Ghana ; l'Islande ; l'Inde ; le Japon ; le Kenya ; le Mexique ; la Nouvelle-Zélande ; la Norvège ; la Russie ; la Serbie ; la Suisse ; la Tanzanie et la Turquie. Parmi les juridictions qui n'ont pas encore adopté ces règles, la plupart envisagent désormais d'engager des réformes à la lumière de ces principes. C'est notamment le cas pour le Costa Rica ; l'Indonésie ; Israël ; la Malaisie ; Singapour<sup>23</sup> ; les Philippines ; la Thaïlande ; la Tunisie et plusieurs pays du Conseil de coopération du Golfe. Les colonnes 1 et 2 du tableau à l'Annexe B dressent la liste des juridictions qui ont mis en œuvre ou qui envisagent de mettre en œuvre les solutions recommandées.

297. Les premières données sur l'impact de ces mesures sont très encourageantes. C'est notamment le cas de l'Afrique du Sud où l'application des principes et mécanismes de collecte recommandés a permis de recouvrer des recettes de 585 millions ZAR en 2016/17. L'UE, la première à avoir adopté ces principes, a chiffré à plus de 3 milliards EUR le montant total des recettes de TVA déclarées via son régime d'identification simplifié en 2015, sa première année d'exploitation (Deloitte, 2016<sub>(6)</sub>). Environ 70 % des ventes transfrontières totales B2C de services et de biens incorporels qui relèvent du régime de l'UE sont couvertes<sup>24</sup>. En outre, ce régime permet aux entreprises d'alléger considérablement leurs obligations de conformité, qui selon certaines estimations sont aujourd'hui inférieures de 95 % à ce qu'elles seraient sans ces mesures de simplification<sup>25</sup>.

298. L'expérience commune à diverses juridictions révèle que les éléments essentiels à une mise en œuvre réussie d'un mécanisme de collecte de la TVA incluent : la consultation des milieux d'affaires au stade de la conception du mécanisme ; une stratégie de communication appropriée qui fait connaître la mise en œuvre et explique les principales exigences de mise en conformité ; et l'existence d'orientations claires pour les contribuables.

299. Comme en témoigne le nombre croissant de juridictions qui ont déjà mis en œuvre de tels mécanismes ou qui envisagent de le faire, le déploiement et le fonctionnement efficaces de ces règles et mécanismes sont jugés prioritaires par de nombreux pays dans le monde, pour garantir le paiement effectif de la TVA sur les ventes sans cesse croissantes de services et de produits numériques. Aussi, les pouvoirs publics et les entreprises doivent promouvoir un déploiement et un fonctionnement cohérents et uniformes de ces règles dans toutes les juridictions. Cela permettra non seulement de renforcer le respect des obligations fiscales, mais également de soutenir les capacités des autorités fiscales de faire appliquer ces obligations, notamment en facilitant la coopération administrative internationale.

300. La nécessité de cohérence et d'uniformité dans l'application des règles relatives à la TVA entre les pays a conduit à élaborer des orientations supplémentaires en 2017 visant à aider les pouvoirs publics à adopter les bonnes pratiques pour la conception et l'application du mécanisme de collecte préconisé dans le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 et dans les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS. Ces orientations ont été intégrées dans le rapport « *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition* »<sup>26</sup> (publié le 24 octobre 2017). Il s'appuie sur les recherches, analyses et expériences des juridictions qui ont mis en œuvre un régime d'identification et de collecte simplifié ou qui sont sur le point de le faire, ainsi que sur l'expérience des entreprises qui se sont identifiées sous ces régimes ou envisagent de le faire. Ces nouvelles instructions

de mise en œuvre ont été bien accueillies par les administrations fiscales comme par les milieux d'affaires, qui y voient une étape supplémentaire importante pour renforcer la discipline fiscale tout en limitant les coûts de conformité à la charge des fournisseurs numériques en encourageant une application cohérente et uniforme de ces mécanismes de collecte dans toutes les juridictions.

301. Comme le reconnaît le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS, l'échange de renseignements et la coopération administrative peuvent et doivent jouer un rôle significatif pour surmonter les défis liés à l'exploitation et à la gestion de ces mécanismes de collecte, notamment pour inciter les fournisseurs étrangers à les utiliser et pour mesurer les niveaux de conformité. Il existe un certain nombre de mécanismes de l'OCDE régissant l'échange de renseignements et la coopération administrative mutuelle que les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS jugent potentiellement très utiles pour relever ces défis de mise en œuvre<sup>27</sup>. L'utilisation des instruments existants et la mise en place d'un cadre pour leur application pratique aux fins de la TVA jouent un rôle essentiel à cet égard. La détermination de l'étendue des travaux de l'OCDE dans ce domaine est toujours en cours.

302. Les travaux en cours pour promouvoir un déploiement et un fonctionnement cohérents des règles préconisées dans tous les pays se concentrent sur le rôle des plateformes en ligne et d'autres intermédiaires dans le processus de collecte de la TVA, en mettant l'accent sur la conception et la mise en œuvre de mesures propres à garantir la collecte efficace et efficiente de la TVA sur les transactions générées et traitées par ces plateformes et intermédiaires. Un certain nombre de juridictions ont commencé à collecter la TVA auprès des plateformes numériques et ont signalé des effets positifs sur les recettes fiscales. Certaines juridictions empruntent également cette direction, et d'autres encore devraient le faire à l'avenir.

303. Les administrations fiscales comme les milieux d'affaires ont évoqué le besoin urgent d'élaborer des solutions cohérentes dans ce domaine, qui soient à la fois efficaces et efficientes pour mobiliser des recettes fiscales supplémentaires sans entraîner de coûts administratifs et de conformité trop lourds. Dans ce contexte, le Groupe de travail n° 9 de l'OCDE sur les impôts sur la consommation (GT9), en étroite concertation avec les milieux d'affaires via le Groupe technique consultatif auprès du GT9, analyse actuellement (i) les fonctions exercées par les plateformes numériques dans les ventes en ligne et les chaînes de livraison, et (ii) le rôle que les plateformes exerçant ces fonctions peuvent jouer dans la collecte de la TVA sur les ventes en ligne, y compris un examen des approches suivies ou envisagées par les autorités fiscales dans le monde entier. Ces travaux devraient aboutir à un rapport contenant des instructions et des approches fondées sur des bonnes pratiques. Ces travaux devraient s'achever en 2018 et n'ont pas pour but de retarder ou d'entraver les stratégies actuelles d'élaboration et de déploiement des politiques nationales<sup>28</sup>.

304. En outre, le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS décrit des options permettant de faciliter la collecte de la TVA sur l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne. En s'appuyant sur une baisse ou une suppression des seuils d'exemption de la TVA, ces approches font intervenir des vendeurs en ligne ou d'autres parties impliquées dans la chaîne d'approvisionnement des ventes en ligne, comme les plateformes de commerce électronique ou les transporteurs express. Un certain nombre de pays ont annoncé qu'ils allaient supprimer ou envisageaient de supprimer leurs seuils d'exemption de la TVA pour l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne, au profit d'approches permettant un recouvrement plus efficient de la TVA sur les

importations de faible valeur. Par exemple, les 28 États membres de l'UE ont récemment approuvé les propositions visant à moderniser le régime de TVA applicable au commerce électronique international. Ces propositions prévoient d'étendre le système d'enregistrement MOSS (Mini guichet unique TVA) afin d'englober les importations de biens de faible valeur ainsi que tous les services internationaux rendus aux utilisateurs finaux et de supprimer l'exemption sur les envois de faible valeur à compter de 2021. L'Australie a déjà adopté une législation relative à l'assujettissement à la TPS des biens importés de faible valeur, qui prendra effet le 1<sup>er</sup> juillet 2018. La Suisse va modifier ses règles relatives au traitement des importations de faible valeur à partir 1<sup>er</sup> janvier 2019.

305. Dans le domaine des ventes transfrontalières de services et de biens incorporels notamment, les progrès d'ensemble décrits dans cette section favorisent un meilleur respect des obligations fiscales par les entreprises dans le secteur du commerce électronique en plein essor, et permettent de recouvrer efficacement les impôts sur la consommation dans le pays où a lieu la consommation.

### 3.5. Conclusions préliminaires sur l'impact du paquet BEPS dans le contexte de la transformation numérique

306. Comme expliqué précédemment, une évaluation systématique de l'effet des différentes mesures du projet BEPS ne sera possible que lorsqu'on disposera de micro-données et de données agrégées, y compris sur le comportement des contribuables, réunies par les autorités fiscales, grâce à leurs activités de vérification par exemple, au moyen des déclarations pays par pays ou des déclarations de revenu standard. Néanmoins, cette section procède à une évaluation préliminaire de l'efficacité des mesures BEPS, en analysant séparément leur impact sur les problématiques de BEPS et sur les défis plus larges en matière de fiscalité directe qui se rattachent à la question du lien.

#### 3.5.1. Impact du paquet BEPS sur les problématiques de BEPS

307. Même si la mise en œuvre du paquet BEPS est encore très récente, on dispose déjà d'éléments qui illustrent son effet sur les décisions d'optimisation fiscale et de structuration des groupes multinationaux. L'application des mesures décrites dans cette Partie a pour conséquence qu'un certain nombre de dispositifs transfrontaliers d'optimisation fiscale ne sont plus disponibles ou ne sont plus financièrement intéressants, y compris pour les entreprises à forte composante numérique. Cela permettra de rétablir l'imposition dans le pays de la source et dans le pays de la résidence dans un certain nombre de cas où le revenu transfrontalier ne serait à défaut pas imposé ou serait imposé à des taux très faibles. On s'attend également à ce que cela contribue à favoriser une plus grande égalité des conditions de concurrence puisque les PME nationales et les entreprises multinationales seront soumises à un régime d'imposition identique. Voici des exemples de structures fiscales répandues désormais mises en échec par les mesures BEPS :

- **Les sociétés holding détenant de la PI qui utilisent des régimes fiscaux préférentiels de type « régimes de PI »** (voir l'exemple dans le Graphique 3.A.1 à l'Annexe A). Les avantages fiscaux générés par les régimes de PI ne peuvent être octroyés que dans la mesure où les activités de recherche et de développement sous-jacentes sont menées principalement par le contribuable lui-même ou dans la juridiction qui octroie ces avantages<sup>29</sup>. Il s'agit de la nouvelle approche du « lien ».

- **Structures de chalandage fiscal** (voir l'exemple dans le Graphique 3.A.3 à l'Annexe A). Il est de plus en plus difficile d'établir des sociétés écrans et/ou des sociétés de portefeuille ad hoc dans des juridictions à faible fiscalité dans le but de se soustraire aux retenues à la source sur des revenus passifs. En outre, toute décision administrative ou tout accord similaire des autorités fiscales ayant pour effet de minimiser l'imposition effective des contribuables doit désormais être communiquée.
- **L'utilisation de « cash boxes »** (voir l'exemple dans le Graphique 3.2). Une entité disposant de liquidités abondantes implantée dans une juridiction à faible fiscalité qui finance le développement d'actifs incorporels de valeur mais qui n'a pas la capacité de contrôler les risques liés à son investissement ne devra pas s'attendre à plus qu'à un rendement sans risque sur ses fonds, conformément aux règles révisées sur les prix de transfert.
- **L'utilisation de « structures commerciales » fondées sur un modèle de ventes à distance** (voir l'exemple dans le Graphique 3.1). Lorsque la définition révisée de l'ES agent dépendant (Action 7) aura été pleinement appliquée, il sera plus difficile pour une entreprise à forte composante numérique de vendre des produits et/ou des services en ligne sur un marché sans créer un ES agent dépendant dans ce pays, si les agents commerciaux d'une filiale locale jouent habituellement le rôle principal aboutissant à la conclusion des contrats, et si ces contrats sont ordinairement conclus sans modification substantielle apportée par le fournisseur à l'étranger. Le nouveau seuil relatif à l'ES agent dépendant peut désormais être franchi par le fournisseur à l'étranger même si la filiale locale ne conclut pas formellement ces contrats, et même si ces contrats sont des contrats types. Il peut également être plus difficile d'éviter la constitution d'un ES sous forme d'installation fixe d'affaires en relation avec les stratégies de BEPS impliquant la vente à distance de biens physiques par l'intermédiaire de plateformes en ligne. Lorsque la nouvelle liste des exceptions applicables à certaines activités spécifiques concernant la définition de l'ES sera adoptée, il pourrait devenir difficile pour une entreprise non résidente d'établir un entrepôt de grande taille dans un pays où se situe le marché en évitant le seuil de l'ES dans ce pays, sauf si les activités locales exercées par cet entrepôt sont de nature préparatoire ou auxiliaire. Enfin, il convient de noter que la mise en œuvre réussie des mécanismes recommandés visant à faire en sorte que la TVA soit acquittée sur les échanges internationaux de services et de produits numériques aura pour effet de supprimer une autre incitation importante pour les fournisseurs en ligne de vendre depuis l'étranger aux clients locaux en supprimant l'écart qui existait entre les obligations imparties aux entreprises nationales et aux fournisseurs étrangers s'agissant de ventes aux clients locaux.

308. Dans le prolongement de l'adoption du paquet BEPS, il était attendu que les entreprises multinationales prennent des mesures pour aligner leurs structures organisationnelles avec leur activité économique réelle. Plusieurs entreprises, y compris certaines à forte composante numérique, se sont déjà engagées dans cette voie. Ces mesures incluent des restructurations ou une révision de leurs positions en matière de prix de transfert, généralement en réévaluant la localisation des fonctions humaines, de prise de risque et de gestion des risques<sup>30</sup>. C'est ce que confirment des informations publiquement disponibles sur la relocalisation d'actifs de valeur (comme les actifs incorporels) et de risques de juridictions à faible fiscalité vers d'autres juridictions où des activités économiques substantielles se déroulent, notamment en termes de fonctions

humaines (relocalisation d'actifs ou « *on-shoring* »)<sup>31</sup>. On devrait obtenir des données supplémentaires à l'avenir, notamment à partir des déclarations pays par pays dont l'échange débutera en juin 2018. Ces tendances devraient s'affirmer à mesure que de nouveaux pays adopteront la législation nationale pour transposer les diverses mesures contenues dans le paquet BEPS.

309. D'autres réactions face au paquet BEPS font état d'un nombre croissant de cas où des entreprises multinationales à forte composante numérique ont réexaminé ou sont en train de réexaminer leurs structures commerciales (Amazon, E-bay, Facebook, Google, par exemple)<sup>32</sup>, généralement en passant d'un modèle de ventes à distance à un modèle commercial dans lequel les ventes en ligne à des clients locaux sont confiées à une entité locale (un distributeur local par exemple)<sup>33</sup>. Certains pays où de telles restructurations se sont opérées ont connu un élargissement de la base de l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où le contribuable local du groupe multinational n'est plus considéré comme un fournisseur de services de routine rémunéré sur la base des coûts de revient majorés. Au contraire, les revenus tirés des ventes auprès de clients locaux sont comptabilisés au niveau du contribuable local (filiale ou ES) après déduction des dépenses correspondantes (coût direct des marchandises vendues, coûts directs des ventes et de la prestation de service, activités locales de commercialisation et de promotion). Conformément au principe de pleine concurrence, cette transition s'accompagne habituellement du passage, dans le pays du marché, d'une rémunération basée sur un rendement par rapport aux coûts à une rémunération fondée sur les ventes et conduit vraisemblablement à une plus grande exposition au risque associé aux opportunités commerciales (rendements positifs ou négatifs plus élevés). Dans d'autres pays, cependant, des restructurations similaires ont eu lieu sans un élargissement de la base de l'impôt sur les sociétés (ou alors avec un élargissement minime), mettant en évidence l'incertitude qui entoure actuellement l'attribution de bénéfices à une présence imposable locale (c'est-à-dire un ES ou une filiale). Par exemple, dans les cas où la conclusion du contrat est en grande partie automatisée et n'implique pas de gestion des stocks (logiciel-service), il est difficile de savoir si la rémunération versée à la filiale locale de plein exercice ou à l'ES (après la restructuration) sera, dans la pratique, sensiblement supérieure à celle qui était versée à une filiale locale exerçant des fonctions de soutien relatives à des ventes similaires conclues à l'étranger (avant la restructuration).

310. Il faut aussi reconnaître que toutes les juridictions du marché n'ont pas bénéficié des résultats positifs produits par ces restructurations. La raison en est principalement que le faible taux d'adoption de la nouvelle définition de l'ES agent dépendant et de la nouvelle liste des exceptions applicables aux activités spécifiques dans le contexte de l'Instrument multilatéral a eu peu d'effet sur l'incitation à adopter des structures commerciales fondées sur un modèle de ventes à distance dans un grand nombre de pays. Toutefois, la récente mise en œuvre de règles plus efficaces concernant les SEC dans certains pays clés devrait réduire considérablement l'incitation à transférer des bénéfices tirés des ventes en ligne vers des juridictions à faible fiscalité.

### ***3.5.2. Impact du paquet BEPS sur les défis fiscaux plus larges liés à la fiscalité directe***

311. Le manque de données disponibles freine l'évaluation de l'impact du paquet BEPS sur les défis plus larges touchant la fiscalité directe soulevés par la numérisation. Toutefois, en matière de TVA, des informations utiles et fiables commencent à émerger de l'application à grande échelle des nouveaux principes directeurs et mécanismes de collecte qui facilitent l'imposition des échanges internationaux de services et de produits

numériques, conformément au principe de destination. Comme indiqué précédemment, les premières données font état d'une augmentation significative des recettes fiscales recouvrées par les juridictions qui appliquent les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS. Les estimations de l'UE et de l'Afrique du Sud montrent clairement que les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS augmentent fortement les capacités des pays adhérents à mobiliser des recettes. Non seulement les Principes directeurs et les travaux afférents contribuent à capter des recettes supplémentaires, mais ils jouent aussi un rôle décisif pour alléger les obligations de mise en conformité à la charge des entreprises, certaines estimations indiquant une baisse sensible des coûts administratifs par rapport à une situation où ces mesures de simplification n'auraient pas été mises en œuvre<sup>34</sup>. Une réduction des coûts de mise en conformité se traduit souvent par une diminution du coût du capital et, partant, par un surcroît de ressources consacrées à l'investissement et à la croissance.

312. Par ailleurs, l'application des autres mesures du paquet BEPS n'a eu qu'un impact limité sur les défis plus larges touchant la fiscalité directe. Certes, un certain nombre de pays ont tiré d'amples avantages de la relocalisation d'actifs et de la réorganisation des structures commerciales, ce qui peut générer un surcroît de revenus à la fois dans le pays de source et dans celui de résidence. Néanmoins, ces avantages se manifestent jusqu'à présent dans un petit nombre de juridictions seulement. Surtout, il apparaît de plus en plus que les mesures BEPS n'ont pas systématiquement relevé les défis fiscaux qui ont des effets plus larges et se rapportent principalement à la répartition de la compétence fiscale entre différentes juridictions (en particulier le lien, les données, et la qualification des revenus à des fins fiscales). Deux principaux facteurs expliquent cet état de fait. En premier lieu, les mesures recommandées dans le cadre du projet BEPS ont été élaborées dans le but de corriger les lacunes et les décalages du système fiscal ayant rendu possible des situations de double non-imposition (évasion fiscale), et non pour répondre aux défis plus larges liés à la fiscalité directe soulevés par la transformation numérique. Ainsi, aucune des mesures du paquet BEPS se rapportant à la fiscalité directe n'était conçue pour traiter les circonstances dans lesquelles l'entreprise étrangère n'a pas de présence physique dans le pays où les clients se situent (c'est-à-dire la question du lien), et/ou pour rééquilibrer l'impact de l'échelle opérationnelle sans masse sur la répartition des droits d'imposition. De même, aucune des mesures BEPS n'a été conçue pour préciser le traitement possible et la valeur relative des données et de la participation des utilisateurs (c'est-à-dire la question de l'attribution des bénéfices). De plus, la définition de l'ES révisée ne se traduira pas nécessairement par un élargissement de la base d'imposition dans la juridiction où se situe le marché afin de tenir compte de la dépendance accrue de certaines entreprises à forte composante numérique envers la collecte de données et la participation des utilisateurs. En second lieu, le faible niveau d'adoption de certaines mesures essentielles de lutte contre les problématiques de BEPS amplifiées par l'économie numérique – dispositions conventionnelles relatives aux ES notamment – n'a eu qu'un impact limité sur la réduction de la pression qui s'exerce sur les recettes fiscales du pays de source du fait de l'essor des échanges internationaux de produits et de services numériques.

313. La capacité des règles fiscales internationales à relever les défis fiscaux plus larges soulevés par la numérisation est examinée plus en détail dans le chapitre 5. Faute d'une réforme plus fondamentale au niveau international, plusieurs pays ont pris des dispositions afin de mettre en œuvre des mesures qui sont potentiellement pertinentes pour la numérisation de l'économie, comme exposé au chapitre 4.

### Annexe 3.A. Mise en œuvre des mesures se rapportant à la fiscalité directe contenues dans le paquet BEPS

314. Le projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») a été lancé à la suite d'une demande formulée en juin 2012 par les dirigeants des pays du G20 qui souhaitaient que soient mis au jour les principaux problèmes conduisant à des pratiques de BEPS. Le Rapport *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* publié en février 2013 par l'OCDE a constitué le point de départ du Plan d'action sur le BEPS en 15 points qui a été entériné par le Conseil de l'OCDE ainsi que par les dirigeants des pays du G20 réunis en Sommet à Saint-Petersbourg en juillet 2013.

315. Le projet BEPS, s'articulant autour de trois axes, avait pour objectifs (i) de renforcer la cohérence des règles d'imposition des bénéfices des sociétés à l'échelle internationale, (ii) de réaligner la fiscalité sur la substance des activités économiques et (iii) d'améliorer la transparence. Au terme d'un programme de travail ambitieux mené à bien en seulement deux ans, un ensemble de mesures issues du projet BEPS constituant un Plan d'action en 15 points a vu le jour en octobre 2015.

316. En 2016, le Cadre inclusif sur le BEPS a été mis en place, avec pour mission générale d'assurer une mise en œuvre cohérente, généralisée et efficace du paquet BEPS qui avait été diffusé en octobre 2015. À ce jour, 113 pays et juridictions représentant plus de 93 % du PIB mondial ont rejoint le Cadre inclusif et œuvrent en vue de corriger les lacunes et les asymétries dans les législations fiscales qui ont facilité les pratiques de BEPS.

317. Concernant les quatre standards minimums<sup>35</sup>, leur mise en œuvre repose sur un cadre rigoureux de suivi et d'examen par les pairs<sup>36</sup>, et les procédures de suivi établies sont déjà bien avancées. Hormis les quatre standards minimums, de nombreux pays ont commencé à déployer d'autres composantes du paquet BEPS qui sont susceptibles de transformer radicalement le paysage de la fiscalité internationale des entreprises (la révision des Principes applicables en matière de prix de transfert effectuée au titre des Actions 8-10, les règles de lutte contre les montages hybrides adoptées dans le cadre de l'Action 2 ou les règles de limitation des intérêts visées par l'Action 4). Enfin, les efforts d'établissement de normes<sup>37</sup> et la diffusion de guides pratiques constituent des éléments clés des travaux en cours menés par les membres du Cadre inclusif pour faire en sorte que l'ensemble des pays et des juridictions, pays en développement compris, bénéficient d'un soutien pour la mise en œuvre des mesures.

318. Tous les membres du Cadre inclusif se sont engagés à appliquer les standards minimums. Ces standards minimums ont été adoptés pour lutter contre l'évasion fiscale dans les cas où l'inaction de certains pays aurait des répercussions négatives (notamment sur la compétitivité) dans d'autres pays, ainsi que des conséquences plus larges sur le niveau et la répartition du bien-être entre les pays. Pour garantir une mise en œuvre cohérente de ces standards, les membres du Cadre inclusif ont décidé d'engager un processus d'examen par les pairs sur la période 2016-20<sup>38</sup>. Les examens par les pairs des

Actions 5, 13 et 14 sont en cours, et celui relatif au standard minimum établi par l'Action 6 débutera en 2018.

319. Les standards minimums sont structurés autour de trois piliers :

- **Mieux aligner l'imposition des bénéficiaires sur la création de valeur**, ce qui recouvre l'exigence d'activité substantielle pour les régimes préférentiels (Action 5) et les mesures visant à empêcher le chalandage fiscal (Action 6) ;
- **Accroître la transparence**, ce qui englobe les déclarations pays par pays (Action 13) et l'échange de renseignements sur certaines décisions (Action 5) ;
- **Renforcer la sécurité juridique**, ce qui inclut les mesures destinées à améliorer l'efficacité du règlement des différends (Action 14)<sup>39</sup>.

320. Le chapitre 3 du présent rapport contient une description détaillée de la mise en œuvre des mesures du paquet BEPS qui sont les plus pertinentes dans le contexte de la numérisation (Action 7, Actions 8-10 et Action 3), ainsi qu'une évaluation de leur impact sur le comportement des entreprises à forte composante numérique. En outre, étant donné que les mesures BEPS font partie d'un ensemble cohérent dont tous les aspects sont supposés avoir un impact, la présente annexe décrit les progrès accomplis dans la mise en œuvre des mesures du paquet BEPS qui ne sont pas spécifiquement abordées dans le chapitre 3, à savoir les standards minimums relatifs aux pratiques fiscales dommageables (Action 5), à l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6) et aux déclarations pays par pays (Action 13), ainsi que les dispositions dans le droit interne autres que les règles sur les SEC (Actions 2, 4 et 12). La réflexion sur ces dispositions porte, le cas échéant, sur l'importance qu'elles revêtent pour les entreprises numériques.

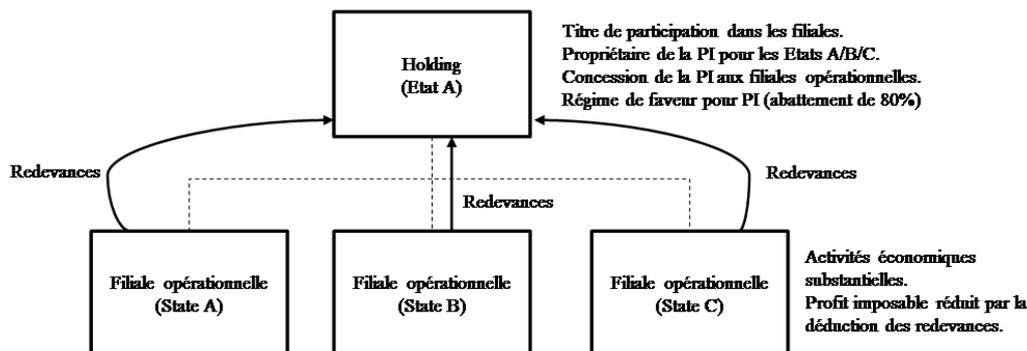
## 1. Mise en œuvre des standards minimums

### *Un cadre réglementaire applicable aux régimes fiscaux préférentiels (Action 5)*

321. Comme l'explique le chapitre 2, les actifs incorporels jouent généralement un rôle essentiel dans le processus de création de valeur des entreprises numériques. En outre, les actifs incorporels et le revenu généré par leur exploitation sont, par définition, géographiquement mobiles. Dans ce contexte, la volonté d'attirer l'investissement et d'offrir un environnement fiscal compétitif a conduit un nombre croissant de pays à mettre en place des régimes qui prévoient un traitement fiscal préférentiel en faveur de certains revenus générés par l'exploitation de la propriété intellectuelle (PI), en général sous la forme d'une déduction allant de 50 à 80 % ou d'une exonération de ces revenus.

322. Les entreprises multinationales sont donc incitées à localiser leurs actifs incorporels dans des juridictions qui offrent un régime préférentiel aux revenus provenant de la PI<sup>40</sup>. Cette incitation est généralement renforcée par la capacité de déduire les paiements de redevances liées à l'utilisation de la PI. Il en résulte que les bénéficiaires des entités affiliées qui exercent des activités économiques substantielles peuvent être considérablement minorés, tandis que la filiale où la PI se situe supporte une charge fiscale minimale voire nulle (Graphique annexe 3.A.1).

## Graphique annexe 3.A.1. Scénario impliquant un régime de PI préférentiel



323. Le standard minimum établi par l’Action 5 relatif aux régimes fiscaux préférentiels visant à contrer les pratiques fiscales dommageables constitue un pilier du paquet BEPS et a pour objectif de combattre les dispositifs employés pour obtenir une imposition nulle ou minimale des revenus générés par les actifs incorporels. Pour réaligner l’emplacement des bénéfices imposables sur celui des activités économiques sous-jacentes et de la création de valeur, le Rapport de 2015 établi au titre de l’Action 5 du projet BEPS prévoit que les avantages procurés par les régimes fiscaux préférentiels doivent être octroyés uniquement si le contribuable exerce des activités substantielles. Selon l’approche du lien, les avantages fiscaux peuvent être octroyés aux revenus provenant des actifs de PI uniquement dans la mesure où les activités de recherche et développement (R&D) associées sont menées principalement par le contribuable lui-même ou dans la juridiction qui octroie ces avantages<sup>41</sup>.

324. L’impact de l’Action 5 est considérable et englobe tous les régimes préférentiels, bien au-delà des régimes de PI. Néanmoins, du fait de son orientation sur l’économie numérique, ce chapitre se concentre sur les régimes de PI. Dans ce contexte, d’importants progrès ont d’ores et déjà été accomplis. Comme l’indique le Rapport d’étape 2017 sur les pratiques fiscales dommageables (OCDE, 2017<sup>[5]</sup>), à l’exception de deux pays, tous les pays de l’OCDE et du G20 dotés de régimes de PI respectent désormais « l’approche du lien » – soit 19 régimes sur les 21 de ce type. Parmi les nouveaux membres du Cadre inclusif, 31 régimes de PI ont été recensés. Pratiquement tous – 29 régimes sur 31 – ne respectent pas l’approche du lien et sont en train d’être supprimés ou modifiés<sup>42</sup>.

### *Transparence des décisions administratives (Action 5)*

325. Les décisions administratives en matière fiscale peuvent contribuer utilement à accroître la certitude pour les contribuables. Néanmoins, la transparence entourant les décisions administratives est indispensable pour mettre en lumière les asymétries possibles qui favorisent les pratiques de BEPS dans différentes juridictions et assurer ainsi l’égalité des règles du jeu entre différentes entreprises. Par exemple, certaines structures utilisées par des entreprises à forte composante numérique recourent à des accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert (APP) dans une ou plusieurs

juridictions pour créer ou exploiter des asymétries dans le traitement de transactions intragroupes transfrontières aux fins de l'établissement des prix de transfert.

326. Pour que le traitement fiscal des entreprises multinationales dans certaines situations transfrontières soit plus transparent, un aspect de la transparence des standards minimums concerne l'échange de renseignements sur certains types de décisions fiscales. Dans le cadre de l'Action 5, les membres du Cadre inclusif se sont engagés en faveur de l'échange obligatoire et spontané de renseignements sur les décisions fiscales susceptibles de présenter des risques de BEPS (Graphique 3.A.2). Pour la première fois, des informations sur les décisions dans les principales catégories de risque, y compris certaines décisions émises depuis janvier 2010, seront échangées spontanément avec toutes les juridictions pertinentes, sous réserve que le cadre juridique requis soit mis en place.

327. Toutes les juridictions membres du Cadre inclusif consacrent d'importantes ressources à identifier, préparer et débiter l'échange de renseignements sur les décisions conformément au cadre établi. Dans certains cas, les juridictions ont dû adopter des modifications législatives et réglementaires spécifiques pour autoriser l'échange spontané des décisions administratives. Pour les 28 États membres de l'UE, une Directive sur l'échange de renseignements sur les décisions a été adoptée en 2015 (Directive 2011/16/UE amendée relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal).

328. Le premier rapport annuel sur l'examen par les pairs du cadre de transparence des décisions a été diffusé le 4 décembre 2017. Au 31 décembre 2016, près de 10 000 décisions pertinentes ont été identifiées et près de 6 500 ont été échangées entre administrations fiscales dans le monde, procurant aux autorités des informations utiles sur les risques potentiels pour leur base d'imposition. Munies d'informations supplémentaires et plus à jour, les autorités pourront aussi agir plus efficacement contre les pratiques de BEPS. Cette coopération internationale renforcée peut exercer une influence considérable sur le comportement des contribuables, y compris des entreprises à forte composante numérique.

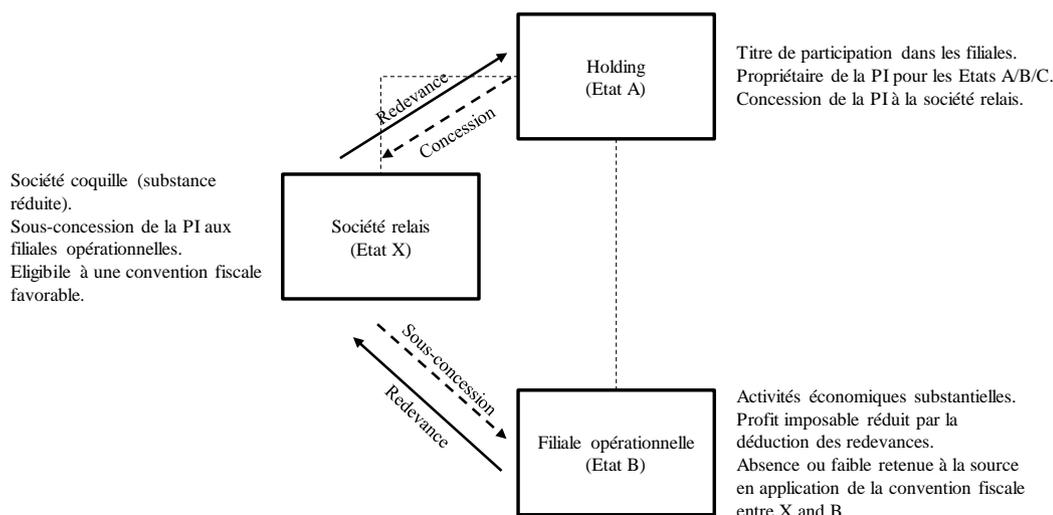
## Graphique annexe 3.A.2. Cadre régissant les échanges de décisions fiscales

Champ de l'échange spontané obligatoire de renseignements relatifs aux résumés des décisions administratives	
Catégories de décisions administratives	Pays recevant les renseignements
<ol style="list-style-type: none"> <li>Décisions administratives propres à un contribuable intéressant des régimes préférentiels</li> <li>Accords préalables transfrontaliers et unilatéraux sur les prix de transfert et autres décisions administratives unilatérales (tels que les décisions administratives complexes) couvrant des prix de transfert ou l'application de principes de prix de transfert</li> <li>Décisions administratives transfrontalières donnant lieu à un ajustement unilatéral à la baisse du profit imposable pour le contribuable qui n'est pas directement reflété dans les comptes financiers/ commerciaux du contribuable</li> <li>Décisions administratives concernant un établissement stable</li> <li>Décisions administratives concernant une partie liée</li> <li>Tout autre type de décision administrative qui, en l'absence d'échange spontané, soulève des problématiques de BEPS (si et quand décidé par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables et le Cadre inclusif)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Pour les décisions administratives 1 à 3: pays de résidence de l'ensemble des parties liées avec lesquelles le contribuable entre dans une transaction pour laquelle une décision administrative est accordée ou qui donne lieu à un revenu de la part des parties liées bénéficiant d'un régime préférentiel; et pays de résidence de la société mère directe et de la société mère ultime</li> <li>Pour les décisions administratives concernant un établissement stable, le siège ou bien le pays de l'établissement stable ; et le pays de résidence de la société mère directe et de la société mère ultime</li> <li>Pour les décisions administratives relatives à des intermédiaires, le pays de résidence de n'importe quelle partie liée qui verse des paiements à l'intermédiaire (directement ou indirectement) ; et le pays de résidence du bénéficiaire effectif ultime des paiements versés à l'intermédiaire ; et le pays de résidence de la maison mère directe et de la maison mère ultime</li> </ol>
S'applique aux décisions administratives anciennes et nouvelles	

**Mesures visant à empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6)**

329. Les entreprises du numérique sont, très souvent, moins tributaires du personnel et des actifs corporels locaux pour exercer leurs activités. La mobilité des chaînes de valeur mondiales des entreprises multinationales s'en trouve accrue, et grâce à cette mobilité, certaines entreprises multinationales peuvent choisir plus facilement l'emplacement de leurs ressources essentielles, comme les actifs de PI<sup>43</sup>, en fonction du taux d'imposition appliqué dans telle ou telle juridiction. Ces entreprises peuvent ainsi, en procédant à des paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition tels que les redevances, réduire considérablement leurs bénéfices dans des filiales où les activités économiques substantielles se déroulent (voir le Graphique 3.A.1). En général, des retenues d'impôt s'appliquent sur les paiements sortants au titre de redevances ou d'intérêts. Pour minorer ces impôts, les entreprises multinationales ont parfois recours à une société relais située dans un pays doté d'un réseau de conventions fiscales favorables afin d'obtenir des avantages fiscaux généralement réservés aux entreprises résidentes (dispositifs de chalandage fiscal). Le Graphique 3.A.3 montre que ces stratégies fiscales font habituellement intervenir une société relais qui s'interpose entre les filiales d'un groupe multinational. L'objectif est de s'arroger les avantages d'une convention sur la double imposition (entre les États X et B) qui est plus favorable que celle qui s'appliquerait en l'absence de la société relais (convention entre l'État A et l'État B).

## Graphique annexe 3.A.3. Scénario impliquant un mécanisme de chalandage fiscal



330. Le paquet BEPS reconnaît que l'utilisation abusive des conventions fiscales, et en particulier le chalandage fiscal, soulève des préoccupations de BEPS parmi les plus sérieuses. Le standard minimum établi au titre de l'Action 6 comprend des dispositions anti-abus que les pays se sont engagés à inclure dans leurs conventions<sup>44</sup>. En outre, le standard minimum établi par l'Action 6 prévoit une déclaration explicite, insérée dans le préambule de chaque convention, précisant que la convention n'a pas vocation à créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite résultant de pratiques d'évasion ou de fraude fiscale (y compris par le biais de dispositifs de chalandage fiscal). Ces dispositions anti-abus et les principes d'interprétation permettront de refuser les avantages de la convention dans des circonstances dans lesquelles l'octroi de ces avantages ne serait pas conforme à l'objet et à la finalité de la convention. Cela permettra au pays où se situe le marché d'appliquer son droit interne dans les cas d'évasion fiscale, sans être limité par des règles conventionnelles destinées à empêcher la double imposition.

331. Les règles anti-abus de l'Action 6 auront un champ d'application assez large pour pouvoir englober les dispositifs de chalandage fiscal des entreprises à forte composante numérique et les préoccupations de BEPS. Deux exemples permettent d'illustrer leur intérêt potentiel pour les entreprises à forte composante numérique. Premièrement, la règle du critère des objets principaux (COP) peut, dans certains cas, apporter une réponse efficace aux mesures prises par une entreprise étrangère pour éviter artificiellement le statut d'ES, surtout si la convention concernée n'a pas été mise à jour de manière à intégrer les modifications élaborées au cours des travaux sur l'Action 7. Deuxièmement, la règle COP peuvent être utilisées pour cibler les situations dans lesquelles il existe de fait une présence imposable sous la forme d'un ES ou d'une société du groupe, mais que le revenu imposable correspondant est minoré par des paiements intra-groupe déductibles tels que des intérêts et/ou des redevances. Lorsque ces paiements sont artificiellement perçus par l'intermédiaire d'une société écran ou relais implantée dans une juridiction partie à la convention (par le biais par exemple d'un dispositif de chalandage fiscal) et que les paiements déductibles seraient soumis à un impôt prélevé à la source en vertu du

droit interne, la nouvelle règle COP permet au pays de la source d'appliquer cette retenue d'impôt sans être limité par la convention.

332. La mise à jour du standard minimum visé par l'Action 6 est bien avancée. Les pays ont commencé à apporter les modifications nécessaires à leurs conventions, soit par le biais de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales afin de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral), soit en mettant à jour leurs conventions fiscales au moyen de négociations bilatérales. À ce jour, l'Instrument multilatéral couvre les conventions fiscales de 78 juridictions, ce qui aboutira à rendre conforme au standard minimum de l'Action 6 plus de 1 200 conventions fiscales. Ce chiffre augmentera avec l'adhésion d'autres juridictions à l'Instrument multilatéral.

### *Transparence au moyen de la déclaration pays par pays (Action 13)*

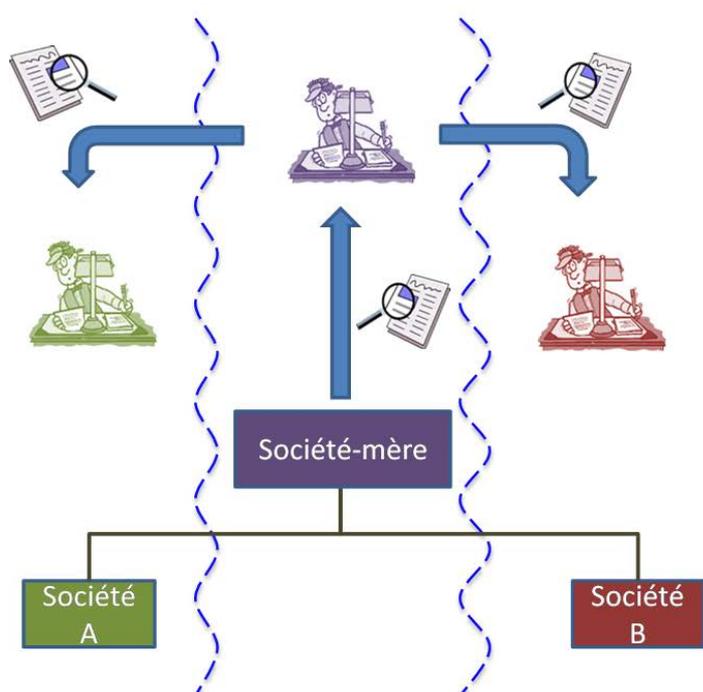
333. Dans le passé, les administrations fiscales disposaient de peu d'informations sur le lieu où les entreprises multinationales réalisaient leurs bénéfices et sur les modalités d'imposition de ces bénéfices dans certaines juridictions étrangères. L'obligation impartie à toutes les entreprises multinationales de grande taille de déposer des déclarations pays par pays (Action 13) constitue une composante essentielle de la transparence selon les standards minimums<sup>45</sup>. Le modèle de déclaration pays par pays avait pour finalité de soutenir les capacités d'évaluation des risques des administrations fiscales, surtout lorsqu'elles sont mobilisées en lien avec d'autres sources d'informations telles que le fichier principal et le fichier local qui font partie de la documentation adoptée dans le cadre de l'Action 13 du BEPS (mais pas des standards minimums). Les déclarations pays par pays constitueront une ressource importante pour l'évaluation des risques posés par les entreprises numériques qui, du fait du caractère incorporel de leurs activités, de la mobilité consécutive de leurs bénéfices et de l'intégration de leurs chaînes de valeur mondiales, ont davantage de possibilités de concentrer artificiellement une fraction importante de leurs bénéfices imposables dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle où elles exercent peu d'activités économiques, voire aucune.

334. La plupart des membres du Cadre inclusif ont désormais adopté les textes législatifs requis pour donner corps aux déclarations pays par pays, et cette législation couvre environ 95 % des entreprises multinationales visées par les obligations déclaratives<sup>46</sup>. Les premières déclarations pays par pays ont été déposées fin 2017 et seront échangées d'ici à juin 2018. À partir de cette date, les administrations fiscales seront en mesure de mieux comprendre les activités mondiales des entreprises multinationales. Elles seront donc mieux à même d'évaluer les risques fiscaux en jeu, ce qui favorisera une utilisation plus efficace et mieux ciblée de leurs ressources.

335. En dehors de la mise en place, au niveau national, du cadre juridique requis pour imposer l'établissement des déclarations pays par pays<sup>47</sup>, les juridictions ont également agi rapidement pour faire en sorte que ces déclarations puissent être échangées automatiquement entre les administrations fiscales (Graphique 3.A.4). Les échanges s'effectueront sur une base confidentielle conformément à un instrument international adéquat (par exemple, une convention de double imposition, un accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale ou la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale). À ce jour, 68 juridictions<sup>48</sup> ont signé l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange de déclarations pays par pays qui a vocation à permettre la concrétisation de l'échange de déclarations pays par pays entre des juridictions parties à la Convention multilatérale concernant l'assistance

administrative mutuelle en matière fiscale. En janvier 2018, plus de 1 400 accords bilatéraux couvrant les échanges étaient activés dans le cadre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de déclarations pays par pays dans les juridictions qui se sont engagées à échanger des déclarations pays par pays. Certaines juridictions ont signé des accords bilatéraux entre autorités compétentes afin de rendre l'échange des déclarations pays par pays opérationnel avec des juridictions spécifiques en vertu d'une convention de double imposition ou d'un accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale<sup>49</sup>.

Graphique annexe 3.A.4. Dépôt et échange des déclarations pays par pays



C'est à la société-mère effective d'un groupe qu'il devrait incomber d'établir la déclaration pays par pays et de la déposer auprès de l'administration fiscale du pays dont elle est résidente.

L'administration fiscale procédera à des échanges de déclarations pays par pays avec les administrations fiscales d'autres pays en vertu des dispositions relatives à l'échange automatique de renseignements prévues par les conventions fiscales ou les accords d'échange de renseignements fiscaux et en s'appuyant, en outre, sur des accords entre autorités compétentes.

Ce mécanisme fonctionne à condition que tous les pays appliquent le standard minimum, disposent d'instruments permettant l'échange automatique de renseignements et aient conclu des accords entre autorités compétentes.

## 2. Mise en œuvre de mesures nationales de lutte contre le phénomène BEPS dans le contexte de la numérisation de l'économie

336. Le paquet BEPS préconisait également la mise en œuvre de façon coordonnée d'un certain nombre de mesures nécessitant la modification des législations nationales. Ces mesures ont été présentées comme des approches communes envers la limitation de la déduction excessive d'intérêts (Action 4) et la neutralisation des montages hybrides (Action 2). D'autres mesures constituent des orientations inspirées des bonnes pratiques à l'intention des juridictions qui œuvrent à limiter les pratiques de BEPS au moyen de règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC, Action 3) et à accroître la transparence grâce à des règles de communication obligatoire d'informations (Action 12). Les déductions excessives d'intérêts, les instruments hybrides, les entités hybrides et le transfert de bénéfices vers des filiales faiblement taxées et dépourvues de substance sont

des stratégies d'optimisation fiscale agressive largement employées. Les progrès concernant la mise en œuvre des règles sur les SEC ayant déjà été décrits au sein du chapitre 3, cette section se concentre sur les autres mesures nationales adoptées par les pays.

337. L'Action 2 du paquet BEPS formule diverses recommandations<sup>50</sup> pertinentes concernant l'élaboration de règles nationales et de dispositions conventionnelles visant à neutraliser les effets d'instruments et d'entités hybrides. Les travaux menés au titre de l'Action 4 sont également importants dans le contexte des entreprises à forte composante numérique. Ils ont abouti à un cadre de bonnes pratiques visant à réduire les possibilités de BEPS faisant intervenir les intérêts ou d'autres paiements financiers déductibles. Enfin, une autre composante importante de la panoplie est le rapport sur l'Action 12 de 2015 du projet BEPS, qui contient un aperçu des régimes de communication obligatoire d'informations<sup>51</sup> et qui formule des recommandations en vue d'établir un cadre destiné aux pays qui souhaitent adopter des règles nouvelles ou modifier leurs règles actuelles de communication obligatoire d'informations pour obtenir plus rapidement des informations sur les montages fiscaux agressifs ou abusifs et sur leurs utilisateurs. Considérées dans leur ensemble, ces mesures auront pour effet de compliquer la tâche des entreprises multinationales ayant recours à des pratiques d'optimisation fiscale agressive, car elles permettront aux pays d'identifier ces montages et de les appréhender en temps voulu.

338. De nombreux pays ont commencé à appliquer les recommandations relatives aux mesures fiscales nationales visant à neutraliser les effets d'instruments et d'entités hybrides. La Directive du Conseil de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale (2016/1164/UE)<sup>52</sup>, amendée par la Directive 2017/952/UE<sup>53</sup>, impose à l'ensemble des 28 États membres de l'UE d'adopter des règles basées sur l'Action 2 (montages hybrides) d'ici au 31 décembre 2019<sup>54</sup>. Certains États membres de l'UE ont déjà transposé ces dispositions dans leur droit interne<sup>55</sup>. De la même façon, les États-Unis ont récemment adopté – dans le cadre du « *Tax Cuts and Jobs Act* » – des dispositions en vue de lutter contre les dispositifs hybrides (montages hybrides), conformément aux recommandations de l'Action 2<sup>56</sup>. Six autres pays (Afrique du Sud, Corée, Japon, Liechtenstein, Mexique et Norvège) ont déjà partiellement transposé les recommandations de l'Action 2 dans leur droit interne, et certains autres s'emploient activement à réexaminer leurs règles dans l'optique d'une mise en œuvre complète des mesures établies au titre de l'Action 2 dans leur droit interne (Australie, Malaisie et Nouvelle-Zélande notamment). Au total, plus de 35 pays ont transcrit dans leur droit interne (ou sont sur le point de le faire), en tout ou partie, les règles relatives aux montages hybrides et aux asymétries hybrides impliquant des succursales préconisées par l'Action 2.

339. Les recommandations au titre de l'Action 4 (déductibilité des intérêts) suscitent aussi un intérêt croissant de la part des pays. Les États membres de l'UE se sont engagés, conformément à la Directive 2016/1164/UE, à transposer les dispositions qui limitent le montant des intérêts nets intra-groupe qu'une entreprise est autorisée à déduire de ses revenus imposables, calculé sur la base d'un ratio déterminé de son résultat (résultat avant charges d'intérêts, impôts, amortissements et provisions (EBITDA))<sup>57</sup>. Les États-Unis ont mis en place une limitation comparable de la déductibilité des intérêts excédant 30 % du bénéfice imposable ajusté d'une entreprise (équivalent à l'EBITDA). Plusieurs autres pays ont déjà adopté des mesures législatives similaires (Afrique du Sud, Argentine, Corée du Sud, Inde, Vietnam, par exemple) ou ont entrepris d'aligner leur droit interne avec les recommandations de l'Action 4 (Japon, Malaisie, Norvège et Turquie, par exemple).

340. Un certain nombre de pays contemplent également la mise en œuvre des orientations portant sur les règles de communication obligatoire d'informations (Action 12). En plus des pays qui disposent déjà de règles de communication obligatoire d'informations visant les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif (Afrique du Sud, Canada, États-Unis, Irlande, Israël, Mexique, Portugal et Royaume-Uni, par exemple), la Commission européenne a récemment présenté un projet de loi s'inspirant de certaines des meilleures pratiques contenues dans le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 12 du projet BEPS<sup>58</sup>, et d'autres pays ont entamé des examens internes et des processus de consultation publique (Australie, Japon, Pologne et Suède, par exemple).

## Annexe 3.B. Mise en œuvre des solutions et options disponibles couvertes par le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS<sup>1</sup>

**Tableau annexe 3.B.1. Mise en œuvre des solutions et options disponibles couvertes par le Rapport établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS**

Juridiction	Mise en œuvre des principes directeurs B2C <sup>2</sup>	Mise en œuvre des régimes administratifs et d'identification simplifiés <sup>3</sup>	Mise en œuvre de mécanismes de collecte de la TVA/TPS sur l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne	Données disponibles sur l'impact de la mise en œuvre des solutions recommandées et des options disponibles <sup>4</sup>
Afrique du Sud	Oui (au 1 <sup>er</sup> juin 2014)	Oui	Non	Données disponibles pour 2016/17 : 223 identifications en tant que vendeurs en ligne ; 585 millions ZAR de recettes perçues.
Albanie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Allemagne	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Andorre	Oui (en janvier 2013)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Arabie saoudite	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2018)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	N/C
Argentine	Oui (au 1 <sup>er</sup> février 2018)	Non (mécanisme de retenue à la source)	Non	-
Australie	Oui (au 1 <sup>er</sup> juillet 2017)	Oui	Oui (au 1 <sup>er</sup> juillet 2018)	Non disponible
Autriche	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Bahamas	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Belarus	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2018)	Oui	Non	Non disponible

Juridiction	Mise en œuvre des principes directeurs B2C <sup>2</sup>	Mise en œuvre des régimes administratifs et d'identification simplifiés <sup>3</sup>	Mise en œuvre de mécanismes de collecte de la TVA/TPS sur l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne	Données disponibles sur l'impact de la mise en œuvre des solutions recommandées et des options disponibles <sup>4</sup>
Belgique	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Les recettes de TVA collectées sont passées de 1.5 millions EUR (3 <sup>e</sup> trimestre 2015) à 2.0 millions EUR (2 <sup>e</sup> trimestre 2016)
Bulgarie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Effet net du fonctionnement du mini Guichet unique (MOSS) en 2016 : 5.1 millions EUR
Canada	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 1991)	Non (mécanisme d'auto liquidation par le client)	Non	Non disponible
Chine	Oui (en 2009)	Non (mécanisme de retenue à la source)	Non	Non disponible
Colombie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2018)	Non (mécanisme de retenue à la source)	Non	Non disponible
Corée	Oui (au 1 <sup>er</sup> juillet 2015)	Oui	Non	Non disponible
Costa Rica	À l'étude	À l'étude (mécanisme de retenue à la source en cours d'examen)	Non	N/C
Croatie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Danemark	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Estonie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Espagne	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Finlande	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
France	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Ghana	Oui (en 2013)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible

Juridiction	Mise en œuvre des principes directeurs B2C <sup>2</sup>	Mise en œuvre des régimes administratifs et d'identification simplifiés <sup>3</sup>	Mise en œuvre de mécanismes de collecte de la TVA/TPS sur l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne	Données disponibles sur l'impact de la mise en œuvre des solutions recommandées et des options disponibles <sup>4</sup>
Grèce	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Hongrie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Islande	Oui (au 1 <sup>er</sup> novembre 2011)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Inde	Oui (au 1 <sup>er</sup> juillet 2017)	Oui	Non	Non disponible
Indonésie	À l'étude	N/C	Non	N/C
Irlande	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Israël	À l'étude	N/C	Non	N/C
Italie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Japon	Oui (au 1 <sup>er</sup> octobre 2015)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Kenya	Oui (au 2 septembre 2013)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Lettonie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Lituanie	Oui (au 1 <sup>er</sup> juillet 2002)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Luxembourg	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Malaisie	À l'étude	N/C	Non	N/C
Malte	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Mexique	Oui (en 1980)	Non (mécanisme d'autoliquidation par le client)	Non	Non disponible

Juridiction	Mise en œuvre des principes directeurs B2C <sup>2</sup>	Mise en œuvre des régimes administratifs et d'identification simplifiés <sup>3</sup>	Mise en œuvre de mécanismes de collecte de la TVA/TPS sur l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne	Données disponibles sur l'impact de la mise en œuvre des solutions recommandées et des options disponibles <sup>4</sup>
Nouvelle-Zélande	Oui (au 1 <sup>er</sup> octobre 2016)	Oui	Non	Non disponible
Norvège	Oui (au 1 <sup>er</sup> juillet 2011)	Oui	Non	Non disponible
Pays-Bas	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Philippines	À l'étude	N/C	Non	N/C
Pologne	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Portugal	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
République slovaque	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
République tchèque	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Roumanie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Royaume-Uni	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Russie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2017)	Oui	Non	Non disponible
Serbie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2017)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Singapour	Yes <sup>59</sup>	Yes <sup>60</sup>	À l'étude	N/C
Slovénie	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Suède	Oui (au 1 <sup>er</sup> janvier 2015)	Oui	À l'étude au niveau de l'UE	Voir les données disponibles pour tous les pays de l'UE dans l'étude d'évaluation de novembre 2016 <sup>5</sup>
Suisse	Oui (en 2001)	Non (mécanisme d'identification standard)	À l'étude	Non disponible

Juridiction	Mise en œuvre des principes directeurs B2C <sup>2</sup>	Mise en œuvre des régimes administratifs et d'identification simplifiés <sup>3</sup>	Mise en œuvre de mécanismes de collecte de la TVA/TPS sur l'importation de biens de faible valeur vendus en ligne	Données disponibles sur l'impact de la mise en œuvre des solutions recommandées et des options disponibles <sup>4</sup>
Tanzanie	Oui (au 1er juillet 2015)	Non (mécanisme d'identification standard)	Non	Non disponible
Thaïlande	À l'étude	À l'étude (mécanisme de retenue à la source en cours d'examen)	Non	N/C
Tunisie	À l'étude	N/C	Non	N/C
Turquie	Oui (au 1er janvier 2018)	Oui (en cours)	Non	Non disponible

1. Ce tableau regroupe les pays qui ont mis en place un système de TVA/TPS et qui ont mis en œuvre les solutions et les options proposées dans les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS ou qui envisagent de le faire, selon les informations actuellement disponibles.

2. Mise en œuvre des approches recommandées par les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS concernant l'application du principe de destination aux ventes numériques à distance aux consommateurs (B2C).

3. Mise en œuvre de mécanismes basés sur des régimes administratifs et d'identification simplifiés pour la collecte effective de la TVA/TPS sur les ventes B2C. Un régime simplifié s'applique indépendamment du régime de droit commun d'identification et de collecte, sans s'accompagner des mêmes droits (tels que la récupération de la taxe d'amont) ni des mêmes obligations (telles qu'une déclaration complète). Voir OCDE (2017), Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, chapitre 3, C.3.2.

4. Élaboration d'options permettant de relever les défis relatifs à la TVA/TPS posés par l'économie numérique.

5. L'UE a chiffré le montant total des recettes de TVA déclarées *via* son régime d'identification simplifié (Mini guichet unique TVA – MOSS) en 2015, sa première année d'exploitation, à plus de 3 milliards EUR. Environ 70 % des ventes transfrontières totales B2C de services et de biens incorporels qui relèvent de ce régime sont couvertes par ce régime simplifié. En outre, l'existence du MOSS permet aux entreprises qui l'utilisent d'alléger considérablement leurs obligations de conformité, qui selon certaines estimations sont aujourd'hui inférieures de 95 % à ce qu'elles seraient sans ces mesures de simplification (le MOSS a fait économiser aux entreprises qui l'utilisent quelque 500 millions EUR de coûts de mise en conformité). Source : étude de Deloitte sur les « *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation Final report – Lot 3 – Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop* » (novembre 2016) disponible sur le site Internet de la Commission européenne ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf)).

## Notes

<sup>1</sup> Les caractéristiques majeures des entreprises à forte composante numérique sont également décrites dans le chapitre 2 portant sur la transformation numérique, les modèles d'affaires et la création de valeur. Ces caractéristiques, fréquemment observées, sont les suivantes : échelle internationale sans masse ; rôle essentiel des actifs incorporels, y compris la propriété intellectuelle (PI) ; données, participation des utilisateurs et les synergies qu'elles produisent en lien avec la propriété intellectuelle.

<sup>2</sup> Dans un souci de simplification, les termes « taxe sur la valeur ajoutée » et « TVA » sont utilisés pour désigner tout impôt national qui, indépendamment des dénominations ou acronymes utilisés, comme taxe sur les produits et services (TPS), possède les caractéristiques fondamentales d'une taxe sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire d'un impôt sur la consommation finale reposant sur une assiette large, perçu auprès des entreprises, mais en principe non supporté par elles, selon un processus de paiement fractionné, quelle que soit la méthode suivie pour déterminer le montant de la taxe à acquitter (méthode soustractive indirecte ou méthode soustractive directe).

<sup>3</sup> Les défis fiscaux plus larges touchant la fiscalité directe soulevés par la numérisation font l'objet d'une description plus détaillée dans le chapitre 7 du Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS. Ils sont aussi précisés dans le présent rapport au chapitre 5 *Adapter le système fiscal international aux défis soulevés par la numérisation de l'économie*.

<sup>4</sup> On trouvera également d'importantes informations sur la réaction des entreprises aux mesures BEPS dans les déclarations pays par pays qui ont été déposées fin 2017 et seront échangées en juin 2018. Sous l'effet du Rapport sur l'Action 11 du projet BEPS (OCDE, 2015<sub>[24]</sub>), les pays s'emploient actuellement à définir une approche commune pour assurer la disponibilité de données anonymisées et agrégées des déclarations pays par pays à l'échelle de l'OCDE, bien que ces données ne devraient pas être diffusées avant 2019. En outre, certains pays commencent à avoir accès à de nouvelles sources de données, comme celles relatives aux entités à vocation spéciale et à l'investissement direct étranger par pays d'investissement immédiat et ultime, qui viendront appuyer des analyses complémentaires de l'utilisation de structures intermédiaires telles que les sociétés relais.

<sup>5</sup> Voir notamment le communiqué de presse publié par Facebook en décembre 2017 annonçant le passage à un système de structures commerciales locales dans les pays où l'entreprise possède un bureau de promotion des ventes auprès des annonceurs locaux (Wehner, 2017<sub>[8]</sub>). Cet impact est examiné plus en détail ci-après aux paragraphes 309 et 310.

<sup>6</sup> Cet impact est examiné plus en détail au paragraphe 308.

<sup>7</sup> Un « accord de commissionnaire » désigne un accord en vertu duquel une personne vend des produits dans un État donné en son propre nom mais pour le compte d'une entreprise étrangère qui possède ces produits. Par le biais d'un tel accord, une entreprise étrangère est en mesure de vendre ses produits dans un État sans y avoir techniquement un établissement stable auquel ces ventes pourraient être attribuées à des fins fiscales, et échappe ainsi à l'impôt dans cet État sur les bénéfices générés par ces ventes. Étant donné que la personne qui conclut les ventes ne possède pas les produits qu'elle vend, elle ne peut pas être imposée sur les bénéfices générés par ces ventes et ne peut l'être que sur la rémunération qu'elle perçoit pour ses services (généralement une commission).

<sup>8</sup> L'Action 7 (OCDE, 2015<sub>[25]</sub>) recommandait également d'ajouter à l'article 5(4) une clause anti-abus spécifique visant à empêcher les groupes multinationaux de fragmenter leurs opérations dans un pays (entre des emplacements distincts et/ou des entreprises étroitement liées) dans le but de bénéficier indûment des exceptions au statut d'établissement stable prévues par l'article 5(4).

<sup>9</sup> Voir (OCDE, 2017<sub>[33]</sub>).

<sup>10</sup> Ces estimations ont été effectuées le 24 janvier 2018 sur la base d'informations provenant de la « Base de données sur l'Instrument multilatéral – Matrice des options et des réserves » (OCDE, 2017<sub>[28]</sub>).

<sup>11</sup> Le Rapport final sur l'Action 7 prévoyait l'élaboration d'orientations supplémentaires sur la manière dont les règles de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE s'appliqueraient aux ES à la suite des modifications apportées par le Rapport, en particulier aux ES qui n'appartiennent pas au secteur financier. Un nouveau document pour consultation contenant les orientations supplémentaires relatives à l'attribution de bénéficiaires aux établissements stables a été publié le 22 juin 2017 (OCDE, 2017<sub>[27]</sub>) et examiné lors de la consultation publique sur les sujets relatifs aux prix de transfert qui s'est tenue les 6 et 7 novembre 2017. Une approbation définitive des orientations est attendue le 12 février 2018.

<sup>12</sup> E-bay a indiqué à ses clients dans un certain nombre de pays que la partie contractante a changé, passant d'une entreprise étrangère à une entreprise locale (eBay Canada Limited, 2017<sub>[9]</sub> ; eBay Inc, 2017<sub>[10]</sub>). Des faits similaires concernant Amazon dans l'Union européenne ont été signalés dans la presse (Scott, 2015<sub>[12]</sub> ; Zeit Online, 2015<sub>[11]</sub>). Plus récemment, Facebook a annoncé sa décision de passer à un système de structures commerciales locales dans les pays où l'entreprise possède un bureau de soutien des ventes auprès des annonceurs locaux (Wehner, 2017<sub>[8]</sub> ; Johnston, 2017<sub>[13]</sub>). Des faits similaires concernant Google en Nouvelle-Zélande ont été signalés dans la presse (Johnston, 2018<sub>[20]</sub>). Cet impact est examiné plus en détail ci-après aux paragraphes 309 et 310.

<sup>13</sup> Le Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale a adopté des modifications du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions qui tiennent compte des principales recommandations du paquet BEPS, y compris celles de l'Action 7 concernant la définition de l'ES, ainsi que du standard minimum relatif à l'utilisation abusive des conventions visé par l'Action 6. L'adoption à grande échelle des recommandations du projet BEPS se rapportant aux conventions fiscales par le Comité d'experts des Nations Unies témoigne du large soutien dont bénéficient les recommandations relatives aux conventions fiscales élaborées au cours du projet BEPS, et favorisera l'adoption rapide et cohérente de ces recommandations à l'échelle mondiale.

<sup>14</sup> (Conseil de l'UE, 2016<sub>[29]</sub>).

<sup>15</sup> La Commission européenne a, dans le cadre de sa proposition de Directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, proposé d'aller plus loin dans le renforcement des règles concernant les SEC dans les pays de l'UE. Cette proposition prévoit que la règle de l'exception fondée sur la réalité économique ne s'applique qu'à une société étrangère contrôlée qui est résidente ou située dans un État membre ou dans un pays tiers qui est partie à l'accord EEE. L'exception ne s'appliquera donc pas aux sociétés étrangères contrôlées dans les pays tiers, ce qui aura pour effet d'alourdir considérablement la charge fiscale des SEC dans ces pays. En outre, la méthode du test de substance autonome figurant à l'article 7(2), point b de la Directive du Conseil de l'UE pour lutter contre l'évasion fiscale (2016/1164/UE) n'a pas été reprise dans la proposition de Directive concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés. En conséquence, les pays de l'UE ne pourraient plus limiter l'imposition des SEC aux seuls revenus « *provenant de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal* ».

<sup>16</sup> Public Law N° 115-97, 22 décembre 2017, article 14201 (a) introduisant l'art. 951A dans la sous-partie F de la partie III du sous-chapitre N du chapitre 1 de l'*Internal Revenue Code* de 1986 (US Congress, 2017<sub>[14]</sub>).

<sup>17</sup> Le taux d'imposition effectif global de 13.125 % s'applique lorsque le contribuable américain peut prétendre à des crédits d'impôt étrangers. Dans les cas où le contribuable américain ne peut pas bénéficier de crédits d'impôt étrangers (par exemple lorsque la SEC est basée dans une

juridiction où l'impôt sur les sociétés n'existe pas), le taux d'imposition effectif peut être réduit à 10.5 %.

<sup>18</sup> Articles 66-6 à 66-9 de la loi sur les mesures spéciales concernant l'imposition ; Articles 39-14 à 39-20 de l'ordonnance d'exécution de la loi sur les mesures spéciales concernant l'imposition.

<sup>19</sup> Les pays bénéficient d'une certaine souplesse pour honorer cet engagement et doivent faire figurer dans leurs conventions (i) l'approche combinant une règle de limitation des avantages et une règle anti-abus de portée plus générale faisant référence aux objets principaux des montages ou transactions (critère des objets principaux ou « COP »), (ii) la règle COP seule, (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.

<sup>20</sup> Le Rapport sur l'Action 5 du projet BEPS spécifie que les juridictions qui ne sont pas des États membres de l'Union européenne peuvent inclure dans la définition des dépenses éligibles toutes les dépenses éligibles au titre d'activités de recherche et développement effectuées par des parties liées, à condition que ces parties liées soient résidentes dans la juridiction qui octroie l'avantage fiscal (voir la note de bas de page 16 du chapitre IV du Rapport, (OCDE, 2015<sub>[26]</sub>)).

<sup>21</sup> Les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS présentent un certain nombre de principes concernant le traitement TVA des types de transactions internationales les plus courants, en mettant l'accent sur les échanges de services et de biens incorporels, dans le but de réduire les incertitudes et les risques de double imposition et d'absence involontaire d'imposition induits par les incohérences dans l'application de la TVA dans un contexte transnational. Les Principes directeurs s'inspirent du dialogue international entre les membres de l'OCDE, les pays partenaires et d'autres parties prenantes. Ils ont été intégrés dans la Recommandation du Conseil sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les produits et services aux échanges internationaux de services et de biens incorporels. Cette Recommandation du Conseil est le premier instrument juridique de l'OCDE dans le domaine de la TVA ainsi que le premier cadre approuvé au niveau international pour l'application de la TVA au commerce international aspirant à une couverture mondiale.

<sup>22</sup> Précisément, la mise en œuvre des Principes directeurs 3.2 et 3.4 permettra de minimiser les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices liés aux fournitures d'actifs incorporels et de services vendus à distance à des entreprises exonérées, notamment les entités exonérées qui exercent leur activité par l'intermédiaire d'établissements (« succursales ») dans plusieurs juridictions. Le Principe directeur 3.2 recommande que les droits d'imposition sur les fournitures entre entreprises d'actifs incorporels et de services faisant l'objet d'échanges internationaux soient attribués à la juridiction où le client a établi son établissement d'affaires et que les entreprises clientes soient tenues de déterminer par autoliquidation le montant de la TVA due sur les actifs incorporels ou services acquis à distance auprès de fournisseurs à l'étranger, en appliquant les règles de la juridiction dans laquelle elles sont implantées. Le Principe directeur 3.4 recommande qu'en cas de fourniture à une entreprise établie dans plusieurs juridictions, les droits d'imposition reviennent à la juridiction où se trouve l'établissement du client (succursale) qui utilise l'actif incorporel ou le service considéré.

<sup>23</sup> Singapour a annoncé l'entrée en vigueur de règles relatives à l'imposition des ventes B2C de services numériques transfrontalières à compter du 1er janvier 2020, sous réserve de l'adoption par le Parlement de la législation.

<sup>24</sup> Voir (Deloitte, 2016<sub>[6]</sub>).

<sup>25</sup> Voir (Deloitte, 2016<sub>[6]</sub>).

<sup>26</sup> Ce rapport a été réalisé par l'OCDE avec la participation active d'un grand nombre de juridictions au-delà de l'OCDE ainsi que de la communauté mondiale des entreprises, notamment par l'intermédiaire du Forum mondial de l'OCDE sur la TVA et du Groupe technique consultatif

du Groupe de travail n° 9 de l'OCDE sur les impôts sur la consommation (GTC GT9) (OCDE, 2017<sub>[34]</sub>). Il présente une description générale des questions de fond en matière de politique et de conception relatives à la collecte de la TVA/TPS sur les fournitures de services et de biens incorporels par des fournisseurs étrangers, et propose une vue d'ensemble des questions clés en matière de politique et de conception que les administrations fiscales doivent prendre en compte pour concevoir et mettre en œuvre un régime de collecte fondé sur l'identification du fournisseur, avec ou sans mesures de simplification. Il contient également des orientations plus précises relatives à la conception et à l'application d'un régime d'identification et de collecte simplifié tel qu'il est recommandé par les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS et par le Rapport établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS. Ce rapport ne vise pas à fournir des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les juridictions sont souveraines dans la conception et d'application de leur législation. Il cherche plutôt à présenter les approches possibles et à traiter des questions de politique connexes. Ce rapport est évolutif par nature et son contenu sera revu régulièrement à la lumière des développements rapides dans le domaine de la technologie et des processus de vente et de livraison.

<sup>27</sup> Ces mécanismes sont les suivants : la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ; l'article 26 (échange de renseignements) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ; et le modèle d'accord OCDE sur l'échange de renseignements.

<sup>28</sup> Les évolutions intervenant dans des juridictions qui ont mis en œuvre des mécanismes de collecte via des plateformes (ou qui adoptent de telles mesures), ainsi que les travaux menés par d'autres instances internationales, peuvent se compléter mutuellement dans le cadre de l'échange permanent d'informations.

<sup>29</sup> Le Rapport sur l'Action 5 du projet BEPS spécifie que les juridictions qui ne sont pas des États membres de l'Union européenne peuvent inclure dans la définition des dépenses éligibles toutes les dépenses éligibles au titre d'activités de recherche et développement effectuées par des parties liées, à condition que ces parties liées soient résidentes dans la juridiction qui octroie l'avantage fiscal (voir la note de bas de page 16 du Chapitre IV du Rapport, (OCDE, 2015<sub>[26]</sub>)).

<sup>30</sup> Une enquête réalisée par Thomson Reuters auprès de directeurs fiscaux a constaté que « 66 % anticipent et prennent des mesures basées sur les recommandations issues du projet BEPS ; 22 % attendent que les pays les adoptent ; 7 % attendent que tous les points d'action du projet soient finalisés avant d'agir ; 3 % attendent que leurs pairs agissent ; et 3 % ne font rien du tout ». (Reuters, 2016<sub>[21]</sub>). Voir aussi (KPMG, 2016<sub>[22]</sub>) ; (Deloitte, 2017<sub>[23]</sub>).

<sup>31</sup> Par exemple, un rapport présenté au ministre irlandais des Finances, des Dépenses publiques et de la Réforme (Coffey, 2017<sub>[16]</sub>) contient des données pertinentes indiquant que « *les comptes nationaux de l'Irlande ont été impactés par un certain nombre d'opérations de relocalisation d'actifs incorporels ces dernières années, et les bénéfices générés par ces actifs incorporels sont désormais intégrés dans les mesures brutes du revenu national de l'Irlande. On observe surtout une augmentation du stock d'actifs incorporels en Irlande d'environ 250 milliards EUR au T1 2015, tandis que les Comptes nationaux trimestriels pour le T4 2016 indiquent des investissements au titre de l'acquisition d'actifs incorporels d'environ 25 milliards EUR* ». Le même rapport ajoute qu'en « *valeur nominale, le stock brut de capital de l'Irlande est passé de 756 milliards à 1 088 milliards EUR, soit une progression de 332 milliards EUR. Les variations du stock de capital s'expliquent généralement par l'investissement (acquisitions directes ou développement interne) et par l'obsolescence (mise au rebut) qui donnent lieu à des entrées et à des sorties du stock de capital. Toutefois, en 2015, les investissements en capital se chiffraient à 54.1 milliards EUR. Ainsi, près de 85 % de ces 332 milliards EUR de hausse ne peuvent pas être expliqués par l'investissement. Le tableau 9.8 illustre la composition du stock brut de capital de l'Irlande en 2014 et 2015. Dans les données de 2015, deux catégories ont été supprimées pour des raisons de confidentialité : équipements de transport et recherche et développement. Les catégories reflètent la location d'aéronefs et la relocalisation d'actifs de propriété intellectuelle. Les catégories pour lesquelles des données sont communiquées affichaient une augmentation de*

*42 milliards EUR en 2015, de sorte que les 289 milliards EUR restants s'expliquent par les catégories manquantes des équipements de transport et des actifs incorporels. Il est probable que les actifs incorporels en représentent la majeure partie ».*

<sup>32</sup> E-bay a indiqué à ses clients dans un certain nombre de pays que la partie contractante a changé, passant d'une entreprise étrangère à une entreprise du pays (eBay Canada Limited, 2017<sub>[9]</sub>) (eBay Inc, 2017<sub>[10]</sub>). Des faits similaires concernant Amazon dans l'Union européenne ont été signalés dans la presse (Scott, 2015<sub>[12]</sub>) (Zeit Online, 2015<sub>[11]</sub>). Plus récemment, Facebook a annoncé sa décision de passer à un système de structures commerciales locales dans les pays où l'entreprise possède un bureau d'appui des ventes auprès des annonceurs locaux (Wehner, 2017<sub>[8]</sub>). Des faits similaires concernant Google en Nouvelle-Zélande ont été signalés dans la presse (Johnston, 2018<sub>[20]</sub>).

<sup>33</sup> Le terme « distributeur de plein exercice » désigne un revendeur qui devient propriétaire des biens vendus aux clients locaux. Cela crée un point local de comptabilisation des recettes, car les recettes commerciales générées par les transactions avec des clients locaux seront comptabilisées dans les états financiers et dans la déclaration de revenu de cette entité locale. Un « distributeur de plein exercice » supporte généralement les risques associés à l'achat, à la détention et à la vente des produits. Bien que ces modèles de revendeur soient couramment utilisés pour la distribution de produits, ils sont moins répandus pour la prestation de services, en particulier dans les pays où la législation commerciale ne permet pas la revente de services. En outre, il convient de noter que ces structures commerciales locales peuvent être inefficaces pour les entreprises qui sont potentiellement en mesure de centraliser leurs fonctions au niveau régional et/ou mondial afin de réaliser des économies d'échelle substantielles concernant certaines fonctions liées aux activités de vente d'une entreprise multinationale (par exemple, infrastructure, gestion de la relation client, processus de facturation).

<sup>34</sup> Voir (Deloitte, 2016<sub>[6]</sub>).

<sup>35</sup> Dans le cadre du paquet BEPS, les membres du Cadre inclusif se sont engagés à mettre en œuvre les quatre standards minimums dans les domaines de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables (Action 5), de la prévention du chalandage fiscal (Action 6), de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays (Action 13) et de l'amélioration du règlement des différends (Action 14). Ces standards minimums font l'objet d'un processus de suivi rigoureux (examen par les pairs).

<sup>36</sup> Le mandat du Cadre inclusif soutient la coopération internationale dans quatre domaines : (i) examiner la mise en œuvre des quatre standards minimums ; (ii) réunir des données pour le suivi des autres aspects de la mise en œuvre, y compris au titre des Actions 1 (Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique) et 11 (Mesure et mise en œuvre du BEPS) ; (iii) finaliser les travaux techniques restants en vue de relever les défis posés par les pratiques de BEPS ; et (iv) aider les juridictions à mettre en œuvre le paquet BEPS, y compris en diffusant des orientations supplémentaires sur les standards et en élaborant des guides à l'attention des pays à faibles revenus.

<sup>37</sup> Après la présentation du paquet BEPS, il a été décidé que le Cadre inclusif sur le BEPS poursuivrait les travaux techniques portant sur certains standards qui nécessitaient d'être affinés, notamment : finaliser les instructions sur les prix de transfert relatives à l'application des méthodes transactionnelles de partage des bénéfices et aux transactions financières, et examiner les règles d'attribution des bénéfices aux établissements stables à la lumière des modifications apportées à la définition de l'établissement stable.

<sup>38</sup> Pour assurer une mise en œuvre généralisée et efficiente, des examens par les pairs seront également entrepris pour les « juridictions pertinentes », c'est-à-dire celles qui ne sont pas membres du Cadre inclusif mais qui devront mettre en œuvre un standard minimum en particulier pour garantir une lutte efficace contre les pratiques de BEPS. Les examens par les pairs reposent

sur des termes de référence et sur une méthodologie propres à chaque standard. Pour plus d'informations sur les termes de référence et la méthodologie des examens par les pairs des standards minimums, y compris sur leurs calendriers pour chaque standard minimum, voir l'Annexe C du rapport de l'OCDE « Cadre inclusif sur le BEPS : rapport d'étape », publié le 5 juillet 2017.

<sup>39</sup> L'Action 14 est un pilier essentiel du projet BEPS car elle propose des outils efficaces pour réduire la double imposition, mais elle ne se rattache pas à proprement parler à l'exercice entrepris dans ce rapport. Un standard minimum a été établi au titre de l'Action 14 afin d'améliorer l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, y compris par des actions de prévention et par l'existence de procédures amiables (PA) et l'accès à ces procédures, le règlement des cas soumis à la PA et la mise en application des accords amiables. Tous les éléments relatifs aux conventions fiscales établis par le standard minimum de l'Action 14 peuvent être mis en œuvre en adhérant à l'Instrument multilatéral (voir l'encadré 3.1). L'Instrument multilatéral couvre actuellement 78 juridictions.

<sup>40</sup> Ce paragraphe porte sur les problématiques de BEPS associées aux régimes préférentiels et passe sous silence celles qui peuvent résulter du transfert de PI entre entités affiliées afin d'agir sur les prix de transfert, ou de la détermination du prix des paiements de redevances intra-groupe conformément au principe de pleine concurrence.

<sup>41</sup> Le Rapport sur l'Action 5 du projet BEPS spécifie que les juridictions qui ne sont pas des États membres de l'Union européenne peuvent inclure dans la définition des dépenses éligibles toutes les dépenses éligibles au titre d'activités de recherche et développement effectuées par des parties liées, à condition que ces parties liées soient résidentes dans la juridiction qui octroie l'avantage fiscal (voir la note de bas de page 16 du chapitre IV du Rapport, (OCDE, 2015<sub>[26]</sub>)).

<sup>42</sup> Le Rapport sur l'Action 5 du projet BEPS établit les obligations en matière de suppression de régimes et de clauses de sauvegarde pour les membres existants du Forum sur les pratiques fiscales dommageables : Aucun nouvel adhérent à tout régime de PI existant qui n'est pas cohérent avec l'approche du lien ne sera accepté après le 30 juin 2016 et les clauses de sauvegarde sont autorisées pour une durée maximale de cinq ans (30 juin 2021). Pour les nouveaux membres du Cadre inclusif, la date limite pour les nouveaux adhérents est fixée au 30 juin 2018 et les clauses de sauvegarde sont autorisées jusqu'au 30 juin 2021.

<sup>43</sup> Les paragraphes suivants portent sur les problématiques de BEPS associées aux mécanismes de chalandage fiscal et n'abordent pas les pratiques de BEPS susceptibles de résulter du transfert d'actifs de PI entre entités affiliées afin d'agir sur les prix de transfert, ou de la détermination du prix des paiements de redevances intra-groupe conformément au principe de pleine concurrence.

<sup>44</sup> Les pays bénéficient d'une certaine souplesse pour honorer cet engagement et doivent faire figurer dans leurs conventions (i) l'approche combinant une règle de limitation des avantages et une règle anti-abus de portée plus générale faisant référence aux objets principaux des montages ou transactions (critère des objets principaux ou « COP »), (ii) la règle COP seule, (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.

<sup>45</sup> La mise en place, par les pays, du cadre juridique requis au niveau national pour instituer les déclarations pays par pays est une étape essentielle de la mise en œuvre. Plus de 60 juridictions ont déjà fait obligation aux entreprises multinationales satisfaisant aux critères fixés d'établir des déclarations pays par pays, et plus de 45 d'entre elles ont mené à bien l'ensemble des processus requis sur le plan national pour qu'un cadre juridique complet soit en place. Parmi les juridictions ayant déjà pris des mesures, on compte les 35 membres de l'OCDE, 7 pays du G20 non membres de l'OCDE (Afrique du Sud, Argentine, Brésil, Fédération de Russie, Inde, Indonésie et République populaire de Chine) ainsi que 24 autres juridictions (Bermudes, Colombie, Côte d'Ivoire, Égypte, Gabon, Guernesey, Hong Kong, Îles Caïmans, Île de Man, Jersey, Kenya,

Liechtenstein, Malaisie, Malte, Maurice, Monaco, Nigéria, Pakistan, Pérou, Qatar, Sénégal, Singapour, Uruguay, et Viet Nam). Pour les 28 États membres de l'UE, l'obligation d'imposer l'établissement de déclarations pays par pays a également été consacrée par une directive contraignante (Directive du Conseil 2016/881/UE). En outre, les exigences applicables au fichier principal et au fichier local sont déjà en cours de mise en œuvre dans une quarantaine de juridictions.

<sup>46</sup> Pour consulter la liste à jour des juridictions qui ont signé l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, voir : [www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf](http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf).

<sup>47</sup> Le premier cycle annuel d'examens par les pairs de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, qui couvre tous les membres du Cadre inclusif, a débuté en février 2017. Lorsque le processus d'examen par les pairs met au jour des questions relatives à l'interprétation ou au fonctionnement du standard minimum de l'Action 13, celles-ci peuvent être traitées au moyen d'orientations ou être débattues au moment du réexamen du standard minimum en 2020.

<sup>48</sup> Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm>. Depuis l'adoption du paquet BEPS en octobre 2015, 25 pays ont adhéré à la Convention : Bahamas, Bahreïn, Brunei Darussalam, Burkina Faso, Émirats arabes unis, Îles Cook, les Îles Marshall, Israël, Jamaïque, Kenya, Koweït, le Liban, Malaisie, Nauru, Niue, Ouganda, Pakistan, Panama, Pérou, Qatar, République dominicaine, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Samoa, Sénégal et Uruguay. À ce jour, 117 juridictions participent à la Convention.

<sup>49</sup> Le premier cycle annuel d'examens par les pairs de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, qui couvre tous les membres du Cadre inclusif, a débuté en février 2017. Lorsque le processus d'examen par les pairs met au jour des questions relatives à l'interprétation ou au fonctionnement du standard minimum de l'Action 13, celles-ci peuvent être traitées au moyen d'orientations ou être débattues au moment du réexamen du standard minimum en 2020.

<sup>50</sup> Ce rapport contient également des commentaires détaillés qui expliquent comment les recommandations doivent être mises en pratique.

<sup>51</sup> Les régimes de communication obligatoire d'informations diffèrent des autres initiatives de déclaration et de discipline fiscale habituellement employées par les pays (décisions, communication volontaire, programmes de discipline volontaire par exemple) dans la mesure où ils ont précisément pour vocation d'imposer aux contribuables et aux fiscalistes d'informer de manière précoce l'administration de l'existence de dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ou abusif s'ils relèvent de la définition d'un montage fiscal devant faire l'objet d'une déclaration énoncée dans le cadre de ce régime.

<sup>52</sup> (Conseil de l'UE, 2016<sub>[29]</sub>).

<sup>53</sup> (Conseil de l'UE, 2017<sub>[31]</sub>).

<sup>54</sup> Les dispositions initiales concernant les asymétries résultant des dispositifs hybrides entre les États membres de l'UE contenues dans la Directive 2016/1164/UE ont été étendues par la Directive 2017/952/UE afin de couvrir un plus grand nombre de montages et de dispositifs faisant intervenir des pays tiers. Aujourd'hui, la Directive porte sur les asymétries résultant de doubles déductions, de déductions sans inclusion, de divergences relatives à la qualification des instruments financiers, des paiements et des entités ou de l'attribution des paiements. Elle vise aussi les cas d'asymétrie liés aux établissements stables non pris en compte et à la résidence fiscale. Le préambule de la Directive 2017/952/UE fait explicitement référence à l'Action 2 comme « *une source d'illustration ou d'interprétation, dans la mesure où ils sont conformes aux dispositions de la présente directive et au droit de l'Union* ».

<sup>55</sup> Le Royaume-Uni est l'un des premiers pays de l'UE à avoir appliqué les nouvelles règles de lutte contre les dispositifs hybrides conformément aux Directives 2016/1164/UE et 2017/952/UE. Ces nouvelles règles ont pris effet le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (HM Revenue and Customs, 2016<sub>[17]</sub> ; Sheppard, 2017<sub>[18]</sub>).

<sup>56</sup> La législation prévoit deux mécanismes pour la mise en œuvre des recommandations visées par l'Action 2. Le premier (article 245A(e) de l'*Internal Revenue Code*) interdit l'exonération des « dividendes hybrides » – c'est-à-dire les dividendes dont le versement donne lieu à une déduction (ou à un autre avantage fiscal) dans la juridiction du payeur. Le second (article 267A de l'*Internal Revenue Code*) limite la déductibilité des paiements intragroupe effectués au titre d'un instrument hybride ou en faveur d'une entité hybride – c'est-à-dire les paiements qui ne sont pas pris en compte dans le bénéfice du bénéficiaire en vertu de la législation de son pays de résidence, ou les paiements que le bénéficiaire peut imputer à ce bénéfice en vertu de ces mêmes lois (Wagam, Catalano et Kravitz, 2018<sub>[19]</sub> ; US Congress, 2017<sub>[14]</sub>).

<sup>57</sup> La législation (Conseil de l'UE, 2016<sub>[35]</sub>) prévoit à l'article 4(4) une clause de maintien des droits acquis, ce qui signifie que les emprunts contractés avant le 17 juin 2016 sont exclus du champ d'application de la règle de limitation des intérêts, tout comme les emprunts utilisés pour financer des projets d'infrastructures publiques à long terme. Les États membres de l'UE qui disposent de règles équivalentes peuvent continuer à les appliquer jusqu'à ce que l'OCDE publie un standard minimum relatif à la limitation des intérêts ou jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2024 au plus tard.

<sup>58</sup> Ce projet de loi prévoit que les nouvelles obligations de déclaration entreraient en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 (Commission européenne, 2017<sub>[32]</sub>), mais la date de son application effective est encore en cours de discussion.

<sup>59</sup> Singapour a annoncé que les ventes transfrontières B2C de services numériques seraient taxées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, sous réserve que le Parlement approuve cette mesure.

<sup>60</sup> Singapour a annoncé que les ventes transfrontières B2C de services numériques seraient taxées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, sous réserve que le Parlement approuve cette mesure.

## Références

- BakerMcKenzie (2016), *Japan 2017 Tax Reform Proposal*, [15]  
[http://www.bakermckenzie.co.jp/wp/wp-content/uploads/Newsletter\\_161220\\_TaxReformProposal\\_E.pdf](http://www.bakermckenzie.co.jp/wp/wp-content/uploads/Newsletter_161220_TaxReformProposal_E.pdf) (consulté le 20 December 2016).
- Coffey, S. (2017), *Review Of Ireland's Corporation Tax Code Presented To The Minister For Finance And Public Expenditure And Reform*, <http://www.finance.gov.ie/wp-content/uploads/2017/09/170912-Review-of-Irelands-Corporation-Tax-Code.pdf>. [16]
- Commission européenne (2017), « COM(2017) 335 final », dans *Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/intermediaries-proposal-2017\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/intermediaries-proposal-2017_fr.pdf) (consulté le 21 June 2017). [32]

- Commission européenne (2016), *Proposition de Directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés*, <http://dx.doi.org/2016/0337> (CNS). [30]
- Conseil de l'UE (2017), *Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=EN> (consulté le 29 May 2017), <http://dx.doi.org/2017/952>. [31]
- Conseil de l'UE (2016), *DIRECTIVE (UE) 2016/1164 DU CONSEIL*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN> (consulté le 12 July 2016). [35]
- Conseil de l'UE (2016), *Directive (UE) 2016/1164 du Coseil de l'UE du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur*, <http://dx.doi.org/2016/1164>. [29]
- Deloitte (2017), *The 'Global Tax Reset': Summary Results of the 2017 Annual Multinational Survey*, <http://dx.doi.org/www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-summary-survey-results-2017.pdf>. [23]
- Deloitte (2016), *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf). [6]
- eBay Canada Limited (2017), *We're changing the contracting party for Canadian residents and businesses.*, <http://pages.ebay.ca/seller-centre/news/seller-updates/2017summer/ebay-canada-limited.html> (consulté le November 2017). [9]
- eBay Inc (2017), *Changes to your User Agreement, User Privacy Notice, Billing Agreements and other eBay Agreements*, <http://announcements.ebay.ca/2017/05/09/7983/> (consulté le October 2017). [10]
- Harpaz, J. (2015), *BEPS Rears Its Head In Amazon European Tax Policy Shift*, Forbes, <https://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2015/05/29/beps-rears-its-head-in-amazon-european-tax-policy-shift/#10c8a2423e94>. [7]
- HM Revenue and Customs (2016), *Corporation Tax: anti-hybrids rules*, <https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-anti-hybrids-rules/corporation-tax-anti-hybrids-rules> (consulté le 16 March 2016). [17]
- Johnston, S. (2018), *Google to Book Ad Sales in New Zealand Due to Global Tax Debate*. [20]
- Johnston, S. (2017), « Facebook Restructures Amid Digital Economy Tax Debate », *Tax Notes International*. [13]
- KPMG (2016), *European CEO, Shifting the Rules*, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/shifting-the-rules-jane-mccormick-european-ceo-interview.pdf>. [22]

- OCDE (2018), *signataires et parties à la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf>. [3]
- OCDE (2017), *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS*, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm> (consulté le November 2017). [33]
- OCDE (2017), *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/conception-et-administration-des-mecanismes-pour-la-collecte-de-la-TVA-TPS.pdf>. [34]
- OCDE (2017), *MLI Database - Matrix of options and reservations*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>. [28]
- OCDE (2017), *OECD releases BEPS discussion drafts on attribution of profits to permanent establishments and transactional profit splits*, <http://www.oecd.org/ctp/oecd-releases-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-transactional-profit-splits.htm>. [27]
- OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283961-fr>. [5]
- OCDE (2017), *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264272958-fr>. [2]
- OCDE (2015), *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255227-fr>. [25]
- OCDE (2015), *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278035-fr>. [4]
- OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>. [26]
- OCDE (2015), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282711-fr>. [24]
- OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport* [1]

- final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264252141-fr>.
- Reuters, T. (2016), *2016 Global BEPS Readiness Survey Report*, [21]  
<https://tax.thomsonreuters.com/BEPS/survey-report-2016/>.
- Scott, M. (2015), *Amazon to Stop Funneling European Sales Through Low-Tax Haven*, The New York Times, <https://www.nytimes.com/2015/05/25/technology/amazon-to-stop-funneling-european-sales-through-low-tax-haven.html> (consulté le 24 May 2015). [12]
- Sheppard, L. (2017), « News Analysis: The All-Purpose UK Anti-Hybrid Rules », *Tax Notes*. [18]
- US Congress (2017), *Public Law No. 115-97*, <https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf> (consulté le 22 December 2017). [14]
- Wagam, P., R. Catalano et A. Kravitz (2018), *Tax Reform Implications for US Businesses and Foreign Investments*, Harvard Law School Forum on Corporate Governance and Financial Regulations, <https://corpgov.law.harvard.edu/2018/01/05/tax-reform-implications-for-u-s-businesses-and-foreign-investments/> (consulté le 15 February 2018). [19]
- Wehner, D. (2017), *Moving to a Local Selling Model*, Facebook, <https://newsroom.fb.com/news/2017/12/moving-to-a-local-selling-model/> (consulté le 12 December 2017). [8]
- Zeit Online (2015), *Amazon zahlt jetzt in Deutschland Steuern*, Zeit Online, <http://www.zeit.de/wirtschaft/unternehmen/2015-05/amazon-deutschland-steuer> (consulté le 24 May 2015). [11]





Extrait de :  
**Tax Challenges Arising from Digitalisation –  
Interim Report 2018**  
Inclusive Framework on BEPS

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>

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

OCDE (2018), « Mise en œuvre et impact du paquet BEPS », dans *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 : Inclusive Framework on BEPS*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264301627-5-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

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

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com) ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).