

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

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

ACTION 5 : Rapport d'étape 2014

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

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

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.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2014), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264225305-fr>

ISBN 978-92-64-22529-9 (imprimé)
ISBN 978-92-64-22530-5 (PDF)

Collection : Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
ISSN 2313-2620 (imprimé)
ISSN 2313-2639 (en ligne)

Crédits photo : Couverture © archerix / Fotolia.

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur :
www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OCDE 2014

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

Avant-propos

Enrayer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics partout dans le monde. En 2013, les pays de l'OCDE et du G20, œuvrant sur un pied d'égalité, ont adopté un Plan d'action en 15 points visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Le Plan d'action vise à faire coïncider le lieu d'imposition des bénéfices avec le lieu d'exercice des activités économiques à l'origine de ces bénéfices et de la création de valeur. Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices constitue un impératif pour tous les pays et il convient d'agir rapidement, notamment pour empêcher que ne se défasse le cadre fiscal international existant fondé sur le consensus, ce qui aggraverait l'incertitude pour les entreprises, à l'heure où les investissements internationaux sont plus nécessaires que jamais. Par conséquent, le Plan d'action prévoit 15 mesures à mettre en œuvre d'ici à la fin de 2015 et, pour certaines d'entre elles, dès 2014.

Le Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE, qui réunit 44 pays sur un pied d'égalité (tous les membres de l'OCDE, les pays du G20 et les pays en voie d'adhésion à l'OCDE), a adopté un premier ensemble de sept rapports et recommandations décrits dans le Plan d'action et dus en 2014. Le présent rapport fait partie de ces réalisations et relève de l'Action 5.

Les pays en développement et d'autres économies non membres de l'OCDE ou du G20 ont été largement consultés au cours de nombreuses réunions régionales et d'autres forums mondiaux, et leurs contributions ont été prises en compte dans les travaux. Les représentants d'entreprises, syndicats, organisations de la société civile et universitaires ont également pris une part active au processus, saisissant l'occasion qui leur était donnée de commenter les documents de travail. Plus de 3 500 pages de commentaires ont ainsi été reçues et débattues au cours de cinq réunions publiques de consultation et de trois sessions interactives diffusées sur le Web, qui ont attiré près de 10 000 visiteurs.

Le premier ensemble de rapports et de recommandations, élaborés en 2014, constitue une réponse à sept des quinze points du Plan d'action BEPS

publié en juillet 2013. L'objectif du Plan d'action étant d'offrir des solutions complètes et cohérentes pour lutter contre les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, les mesures proposées, bien qu'approuvées sur le principe, ne sont pas encore finalisées. Elles sont susceptibles d'évoluer au gré de certaines décisions prises au regard des résultats attendus pour 2015, auxquels elles sont étroitement liées. Elles reflètent toutefois le consensus, en date de juillet 2014, qui entoure un certain nombre de solutions adoptées pour mettre un terme à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

L'adoption de ce premier ensemble de rapports et de recommandations et la mise en œuvre des mesures pertinentes par les autorités nationales permettront : de neutraliser les effets des montages hybrides ; de s'attaquer au chalandage fiscal et à d'autres formes d'utilisation abusive des conventions ; de réduire significativement la manipulation des règles de détermination des prix de transfert dans le domaine sensible des biens incorporels ; et de mettre en place des déclarations pays par pays qui donneront aux pouvoirs publics des renseignements sur la répartition mondiale des bénéfices, des activités économiques et des impôts acquittés par les entreprises multinationales. Par ailleurs, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un rapport qui conclut à la faisabilité de la mise en œuvre des mesures arrêtées dans le cadre du Projet BEPS par le biais d'un instrument multilatéral. Ils ont également progressé dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, notamment dans le domaine des régimes de la propriété intellectuelle et des décisions fiscales. Enfin, ils sont parvenus à une compréhension commune des défis posés par l'économie numérique, ce qui leur permettra d'approfondir leurs travaux dans ce domaine où les phénomènes d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont exacerbés.

Par nature, les pratiques d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices appellent des réponses coordonnées. C'est pourquoi les pays consacrent du temps et des ressources à forger des solutions communes à des problèmes communs. Dans le même temps, ils conservent leur souveraineté fiscale et sont libres d'appliquer les mesures selon des modalités différentes, dès lors qu'elles ne vont pas à l'encontre de leurs engagements juridiques internationaux.

Table des matières

<i>Abréviations et acronymes</i>	7
Synthèse	9
Chapitre 1. Introduction et contexte	13
Chapitre 2. Aperçu général des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables	17
Chapitre 3. Cadre prévu par le rapport de 1998 pour déterminer si un régime est un régime préférentiel dommageable	21
Chapitre 4. Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables	27
A. Exigence d'une activité substantielle	27
B. L'amélioration de la transparence par l'échange spontané obligatoire des décisions relatives à des régimes préférentiels	35
Chapitre 5. Examen des régimes des pays membres et pays associés	57
A. Introduction	57
B. Conclusions sur les régimes infranationaux et sur les circonstances dans lesquelles ils relèvent des travaux du FHTP	58
C. Conclusions sur les régimes examinés	59
Chapitre 6. Prochaines étapes	65
Annexe A. Échange spontané de renseignements sur les décisions relatives à des régimes préférentiels - graphique	67
 Tableaux	
Tableau 5.1. Régimes autres que les régimes applicables aux biens incorporels	60
Tableau 5.2. Régimes applicables aux biens incorporels	61
Tableau 5.3. Décisions relatives aux régimes préférentiels et régimes de décisions	62

Abréviations et acronymes

APP	Accords préalables en matière de prix
BEPS	Érosion de la base imposable et transfert de bénéfices <i>(Base erosion and profit shifting)</i>
CAF	Comité des affaires fiscales
ES	Établissement stable
DFA	Décisions fiscales anticipées
FHTP	Forum sur les pratiques fiscales dommageables
NAC	Note d'application consolidée (2004)
OCDE	Organisation pour la coopération et le développement économique
PI	Propriété intellectuelle
R&D	Recherche et développement
SEC	Sociétés étrangères contrôlées

Synthèse

Plus de 15 ans se sont écoulés depuis la publication du Rapport de 1998 *Concurrence Fiscale Dommageable : Un Problème Mondial* mais les préoccupations qui y étaient exprimées concernant la « course au moins-disant » relative à la base imposable mobile ont gardé leur pertinence. Dans certains domaines, elles portent peut-être moins sur le cantonnement traditionnel et davantage sur les baisses généralisées du taux de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés sur certains types de revenu (tels que ceux tirés d'activités financières ou de la fourniture de biens incorporels). Les régimes préférentiels continuent d'être l'un des domaines dans lesquels les pressions sont les plus fortes, comme en témoigne leur inclusion dans le rapport Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (Rapport BEPS) et dans le Plan d'action sur l'érosion de la base imposable (Plan d'action BEPS).

Pour lutter plus efficacement contre les régimes dommageables, en tenant également compte des facteurs tels que la transparence et la substance, l'Action 5 du Plan d'action BEPS appelle le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) à :

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

En vertu de l'Action 5, le FHTP doit atteindre trois objectifs : premièrement, achever l'examen des régimes préférentiels des pays membres, deuxièmement, élaborer une stratégie pour faire participer les

pays non membres de l'OCDE et troisièmement, envisager de réviser ou de compléter le cadre existant.

Le présent rapport fait état des progrès effectués en vue de la réalisation de ces objectifs relatifs à l'Action 5. Il fait état des progrès réalisés et identifie les prochaines étapes en vue de l'achèvement des travaux, en particulier en ce qui concerne le premier objectif. Pour ce qui est de l'examen des régimes préférentiels existants, l'accent a été mis sur (i) l'élaboration d'une méthodologie pour définir la condition d'activité substantielle dans le contexte des régimes applicables aux biens incorporels et (ii) l'amélioration de la transparence par l'échange spontané obligatoire des décisions relatives aux régimes préférentiels. Enfin il fournit un rapport d'étape sur l'examen des régimes des pays membres de l'OCDE et des pays associés au projet BEPS de l'OCDE et du G20 (pays associés)¹.

Les pays ont convenu de la nécessité de renforcer la condition d'activité substantielle et plusieurs approches ont été explorées avec un même objectif de réaligner l'imposition des bénéficiaires avec les activités substantielles. Des discussions se poursuivent pour convenir d'une approche et une fois qu'elle sera adoptée, il sera procédé à l'évaluation des régimes préférentiels identifiés dans le présent rapport. Pour ce qui concerne la transparence, un cadre détaillé a été élaboré et convenu et figure dans le rapport. Le cadre convenu sera appliqué aux régimes préférentiels identifiés dans le présent rapport et à d'autres régimes préférentiels. Enfin le FHTP a commencé à examiner les régimes des pays membres et pays associés. L'examen de régimes des pays associés s'effectuera sur un pied d'égalité avec ceux des pays membres, mais plus de temps sera alloué à la réalisation de leur examen.

Le présent rapport comprend six chapitres. Le chapitre 1 présente l'Action 5 du Plan d'action et le contexte relatif au Rapport de 1998. Le chapitre 2 donne un aperçu général des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables. Le chapitre 3 présente le cadre prévu par le Rapport de 1998 pour déterminer si un régime est un régime préférentiel dommageable. Le chapitre 4 décrit les progrès réalisés par le FHTP concernant les obligations de l'Action 5 de refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en requérant une activité substantielle pour tout régime préférentiel. Il contient également le cadre convenu pour l'amélioration de la transparence, incluant l'échange spontané obligatoire des décisions relatives aux régimes préférentiels. Le chapitre 5 décrit l'état d'avancement de l'examen des régimes des pays membres et les progrès réalisés dans l'examen des régimes préférentiels des pays associés. Enfin le chapitre 6 traite des prochaines étapes.

Note

1. Les pays suivants sont des pays associés au projet BEPS de l'OCDE et du G20 : Afrique du Sud, Arabie Saoudite, Argentine, Brésil, Chine, Colombie, Inde, Indonésie, Lettonie, et Russie.

Chapitre 1

Introduction et contexte

Lors de sa réunion de juin 2013, le Comité des affaires fiscales (le CAF) a approuvé le Plan d'action BEPS (OCDE, 2013a) qui a ensuite été entériné par les ministres des Finances du G20 lors de leur réunion de juillet 2013 et par les dirigeants du G20 lors de leur réunion de septembre 2013. En réponse à la demande figurant dans le Rapport BEPS (OCDE, 2013b) de trouver « des solutions permettant de lutter plus efficacement contre les régimes dommageables, en prenant également en compte des facteurs tels que la transparence et la substance »¹, l'Action 5 du Plan d'action BEPS appelle le FHTP à² :

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

Comme l'indique bien l'Action 5, les travaux dans ce domaine ne sont pas nouveaux. En 1998, l'OCDE a publié un rapport intitulé la *Concurrence Fiscale Dommageable : Un Problème Mondial* (OCDE, 1998). Ce rapport a posé les bases des travaux de l'OCDE dans le domaine des pratiques fiscales dommageables, le FHTP étant créé pour les mener à bien. Il a été publié en réponse à la demande formulée par les Ministres de concevoir des mesures pour contrecarrer les pratiques fiscales dommageables relatives aux activités géographiquement mobiles comme les activités financières et les autres prestations de service, y compris la fourniture de biens incorporels. La nature de ces activités en facilite le transfert d'un pays à l'autre. La

mondialisation et l'innovation technologique ont encore accentué cette mobilité. L'objectif des travaux de l'OCDE dans le domaine des pratiques fiscales dommageables est d'assurer l'intégrité des systèmes fiscaux en traitant les problèmes posés par les régimes appliqués aux activités mobiles qui réduisent de façon inéquitable les bases d'imposition d'autres pays, et qui peuvent fausser la localisation du capital et des services. Ces pratiques peuvent aussi provoquer des transferts non souhaités d'une partie de la charge fiscale vers des bases d'imposition moins mobiles telles que la main-d'œuvre, le patrimoine et la consommation, ainsi qu'accroître les coûts administratifs et les charges qu'entraîne la discipline fiscale pour les administrations fiscales et les contribuables.

Les travaux consacrés aux pratiques fiscales dommageables ne visent ni à promouvoir l'harmonisation générale des impôts sur les revenus ou des structures fiscales au sein ou à l'extérieur de l'OCDE, ni à dicter à un pays quel qu'il soit ce que devrait être le niveau approprié des taux d'imposition. Ils ont pour objet de limiter les distorsions induites par la fiscalité sur la localisation d'activités financières et de prestations de service à caractère mobile, de façon à encourager la création d'un environnement permettant une concurrence fiscale libre et équitable. Cela est indispensable pour avancer vers une « égalisation des conditions de jeu » et la poursuite de la croissance économique mondiale. Il est reconnu depuis longtemps qu'une « course au moins-disant » conduirait à terme à des taux d'imposition nuls sur certaines sources de revenu dans tous les pays, que cela soit ou non l'objectif de tel ou tel d'entre eux, et que la lutte contre les pratiques fiscales dommageables est dans l'intérêt commun des pays membres et non membres de l'OCDE. L'efficacité des actions menées unilatéralement contre ces pratiques est manifestement limitée. En conduisant à un accord sur un ensemble de critères communs et en favorisant la mise en place d'un cadre de coopération, les travaux sur ce thème ne font pas que contribuer à la souveraineté fiscale effective des pays à l'égard de la conception de leurs systèmes d'imposition ; ils leur permettent aussi de mieux réagir contre les pratiques fiscales dommageables des autres.

Plus de 15 ans se sont écoulés depuis la publication du Rapport de 1998, mais les préoccupations qui y étaient exprimées ont gardé leur pertinence. Dans certains domaines, elles portent peut-être moins sur le cantonnement traditionnel et davantage sur les baisses généralisées du taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sur certains types de revenu (tels que ceux tirés d'activités financières ou de la fourniture de biens incorporels). Les régimes préférentiels continuent d'être l'un des domaines dans lesquels les pressions sont les plus fortes, comme en témoigne leur inclusion dans le Rapport BEPS³ et dans l'Action 5 du Plan d'action BEPS⁴.

En vertu de l'Action 5, le FHTP doit atteindre trois objectifs :

- premièrement, achever l'examen des régimes préférentiels des pays membres ;
- deuxièmement, élaborer une stratégie pour faire participer les pays non membres de l'OCDE ;
- troisièmement, envisager de réviser ou de compléter le cadre existant.

Notes

1. Voir le chapitre 5 du rapport BEPS – Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, page 60.
2. Voir l'Action 5 du Plan d'action BEPS – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance, page 19.
3. Voir le chapitre 5 du Rapport BEPS – Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, page 54.
4. Voir l'Action 5 du Plan d'action BEPS – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance, page 19.

Bibliographie

OCDE (2013a), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.

DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

OCDE (2013b), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.

DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr>

OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*, Éditions OCDE.

DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262942-fr>

Chapitre 2

Aperçu général des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables

Dans le Rapport de 1998 (OCDE, 1998), les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables étaient divisés en trois volets : (a) les régimes préférentiels dans les pays membres de l'OCDE, (b) les paradis fiscaux et (c) les économies non membres de l'OCDE. Selon le Rapport, quatre facteurs essentiels et huit autres permettent de déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable¹, et quatre facteurs essentiels permettent de définir « les paradis fiscaux »². Ce rapport a été suivi de quatre rapports d'étape :

1. Le premier rapport, publié en juin 2000 (OCDE, 2000), décrivait les progrès réalisés et, entre autres choses distinguait 47 régimes potentiellement dommageables parmi les pays membres de l'OCDE et 35 juridictions correspondant aux critères des paradis fiscaux (en sus des six juridictions correspondant aux critères qui s'étaient engagées à l'avance à éliminer les pratiques fiscales dommageables).
2. Un deuxième rapport d'étape a été diffusé en 2001 (OCDE, 2001). Il apportait plusieurs modifications notables aux aspects des travaux concernant les paradis fiscaux. Plus important encore, il prévoyait qu'en déterminant quelles juridictions seraient considérées comme des paradis fiscaux non coopératifs, on ne chercherait à obtenir que des engagements sur les principes d'un échange effectif de renseignements et de transparence.
3. De 2000 à 2004, on a formulé des indications génériques, sous forme de notes « d'application », pour aider les pays membres à effectuer l'examen des régimes préférentiels existants ou futurs ainsi qu'à apprécier la présence éventuelle de l'un des facteurs cités dans le Rapport de 1998. Des notes d'application ont été établies sur les thèmes de la transparence et de l'échange de renseignements, du cantonnement, des prix de transfert, des

décisions, des sociétés holding, de la gestion de fonds et du transport maritime. Les différentes notes ont été rassemblées sous forme d'une seule Note d'application consolidée (NAC, (OCDE, 2004a)).

4. Au début de 2004, l'OCDE a publié un autre rapport (OCDE, 2004b), consacré surtout aux progrès effectués vers la suppression des aspects dommageables des régimes préférentiels des pays membres de l'OCDE. Outre les 47 régimes recensés en 2000, le rapport se prononçait sur les sociétés holding et les régimes préférentiels similaires. Il examinait aussi un certain nombre de régimes introduits depuis le recensement initial en 2000 des régimes potentiellement dommageables, mais aucun d'entre eux n'a été considéré comme dommageable au sens du rapport de 1998.
5. Enfin, un rapport sur les régimes préférentiels des pays membres a été diffusé en septembre 2006 (OCDE, 2006). Des 47 régimes considérés au départ comme potentiellement dommageables par le rapport de 2000, 46 avaient été abolis, modifiés ou n'étaient plus jugés dommageables à la suite d'une analyse plus approfondi. Un seul régime préférentiel a été jugé effectivement dommageable et le pays en question a ensuite adopté une législation pour l'abolir.

Au fil du temps les travaux relatifs aux paradis fiscaux ont été de plus en plus effectués dans le cadre du Forum mondial sur la fiscalité (Forum mondial), qui a été institué au début des années 2000 pour ouvrir un dialogue sur les questions fiscales avec les pays non membres de l'OCDE. Les juridictions qui s'étaient engagées à respecter les principes d'échange effectif de renseignements sur demande et de transparence ont été invitées à participer au Forum aux côtés des pays membres de l'OCDE pour préciser ces principes et assurer leur application. En 2002, le Forum mondial a élaboré le *Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale* (OCDE, 2002) et, en 2005, il s'est accordé sur les normes de transparence relatives à la disponibilité et à la fiabilité des renseignements. Depuis 2006, il publie une évaluation annuelle des progrès réalisés dans la mise en œuvre des normes³.

En septembre 2009, le Forum mondial a pris la dénomination de Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ; il a également été restructuré, avec une augmentation du nombre de ses membres, une extension de ses missions et une amélioration de sa gouvernance⁴. Ultérieurement, le CAF a décidé de réorganiser les instances chargées de l'échange de renseignements en créant le Groupe de travail n° 10 sur l'échange de renseignements et la discipline fiscale pour reprendre les responsabilités du Groupe de travail n° 8 sur l'évasion et la fraude

fiscales et traiter les problèmes d'échange de renseignements relevant auparavant du FHTP. Désormais, les travaux du FHTP sont donc centrés sur les régimes fiscaux préférentiels et les mesures défensives en rapport avec eux (sauf celles concernant une absence d'échange de renseignements ou de transparence⁵).

Notes

1. Ces facteurs et la procédure suivie pour déterminer si l'on est en présence d'un régime préférentiel dommageable au sens du Rapport de 1998 sont décrits ci-après au chapitre 3, section B.
2. Les quatre facteurs essentiels qui définissent un « paradis fiscal » sont : 1) des impôts inexistantes ou insignifiants sur le revenu concerné ; 2) l'absence d'un véritable échange de renseignements ; 3) l'absence de transparence ; 4) l'absence d'activités substantielles. Le premier facteur ne suffit pas à lui seul à classer un pays ou un territoire comme paradis fiscal.
3. On peut accéder aux rapports en question sur la page Internet : www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/keypublications.htm.
4. On trouvera des informations concernant le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales sur : www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/.
5. Les mesures défensives en rapport avec l'absence d'échange de renseignements ou de transparence sont du ressort du Groupe de travail n° 10.

Bibliographie

- OCDE (2006), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*. OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/37446444.pdf
- OCDE (2004a), *Note d'application consolidée : Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901141.pdf
- OCDE (2004b), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901107.pdf
- OCDE (2002), *Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, Éditions OCDE.
www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/33977677.pdf
- OCDE (2001), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/2664477.pdf
- OCDE (2001), *Towards Global Tax Co-operation : Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Éditions OCDE.
DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184541-en?site=fr>
- OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*, Éditions OCDE.
DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262942-fr>

Chapitre 3

Cadre prévu par le rapport de 1998 pour déterminer si un régime est un régime préférentiel dommageable

Le présent chapitre décrit la façon dont le Rapport de 1998 (OCDE, 1998) prévoit de procéder pour déterminer si un régime fiscal est un régime préférentiel dommageable. Cela implique trois étapes :

1. On examine si un régime relève des travaux du FHTP et s'il est préférentiel ;
2. On s'appuie sur les quatre facteurs essentiels et les huit autres facteurs retenus dans le Rapport de 1998 pour déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable ;
3. On examine les effets économiques d'un régime pour déterminer si un régime potentiellement dommageable l'est effectivement.

a) Examen d'un régime pour déterminer s'il relève des travaux du FHTP et s'il est préférentiel

Domaine de compétence du FHTP

Pour être dans le cadre du Rapport de 1998, le régime doit d'abord s'appliquer à un revenu émanant d'activités géographiquement mobiles, telles que les activités financières et les autres prestations de service, y compris la fourniture de biens incorporels. Les régimes préférentiels conçus pour attirer les investissements dans des usines, bâtiments et biens d'équipement ne rentrent pas dans le cadre du Rapport de 1998¹.

Deuxièmement, le régime doit concerner l'imposition d'un revenu tiré d'activités géographiquement mobiles. Les travaux portent donc essentiellement sur la fiscalité des entreprises. Les impôts sur la consommation sont explicitement exclus². Les impôts sur les entreprises peuvent être prélevés au niveau national, fédéral ou central (« impôts nationaux ») et/ou au niveau infranational, infra fédéral ou décentralisé

(« impôts infranationaux »). Les impôts infranationaux sont ceux qui sont perçus au niveau des états, régions, provinces ou collectivités locales. Dans le cadre de cet examen, la question s'est posée de savoir si les régimes qui offrent des avantages fiscaux exclusivement au niveau infranational (régimes infranationaux) entrent dans le champ des travaux du FHTP. Ce point est évoqué au chapitre 5, section B, ci-après.

Traitement fiscal préférentiel

Pour qu'un régime fiscal soit considéré comme préférentiel, il doit offrir une certaine forme de préférence comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné. Cette préférence peut prendre des formes diverses, par exemple la réduction du taux d'imposition ou de la base imposable ou encore des conditions préférentielles de paiement ou de restitution d'impôts. Même un faible degré de préférence suffit pour considérer un régime comme préférentiel. L'essentiel est que le régime doit être préférentiel *comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné* et pas comparativement aux principes appliqués dans d'autres pays. Ainsi, quand le taux de l'impôt sur les sociétés appliqué à tous les revenus dans un pays donné est de 10 %, la taxation du revenu tiré d'activités mobiles au taux de 10 % n'est pas préférentielle même si ce taux est inférieur au taux appliqué dans d'autres pays.

b) Prise en compte des quatre facteurs essentiels et des huit autres facteurs énoncés dans le Rapport de 1998 pour déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable

Quatre facteurs essentiels et huit autres servent à déterminer si un régime préférentiel relevant des travaux du FHTP est potentiellement dommageable³. Sachant qu'une référence à une activité substantielle figure déjà dans les huit autres facteurs, cela n'est pas un concept nouveau. Les huit autres facteurs permettent généralement de préciser certains des principes et hypothèses essentiels à prendre en considération en appliquant les facteurs principaux.

Les quatre facteurs essentiels sont les suivants :

1. Le régime n'impose pas ou très peu les revenus provenant d'activités financières et d'autres activités de service géographiquement mobiles.
2. Le régime est cantonné par rapport à l'économie nationale.
3. Le régime manque de transparence (par exemple les détails de ce régime ou de son application ne sont pas apparents ou bien la

supervision réglementaire ou la communication d'informations financières sont inadéquates).

4. Il n'existe pas d'échange effectif de renseignements concernant le régime⁴.

Les huit autres facteurs sont :

1. Définition artificielle de la base d'imposition.
2. Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert.
3. Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère.
4. Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition.
5. Existence de dispositions relatives au secret.
6. Accès à un vaste réseau de conventions fiscales.
7. Promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt.
8. Le régime encourage les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle.

Pour qu'un régime soit considéré comme potentiellement dommageable, le premier facteur clé -- c'est-à-dire taux d'imposition effectif nul ou peu élevé -- doit s'appliquer. Il s'agit du critère d'entrée. Quand un régime offre des avantages fiscaux à la fois au niveau national et infranational, on se base sur la conjonction des taux effectifs d'imposition à ces deux niveaux pour déterminer si le régime correspond à ce facteur. La réduction des seuls impôts nationaux peut être considérée dans certains cas comme suffisante pour déterminer si les entités bénéficiant du régime sont sujettes à un taux effectif d'imposition insignifiant ou nul. L'application du facteur de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé aux régimes n'offrant des avantages fiscaux qu'au niveau infranational est évoquée ci-après au chapitre 5, section B.

Quand un régime présente le facteur de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé, l'évaluation de son caractère potentiellement dommageable doit découler d'une appréciation globale de chacun des trois autres « facteurs essentiels » et, le cas échéant, des huit « autres facteurs ». Lorsque le premier facteur et un ou plusieurs des autres s'appliquent, un régime est qualifié de potentiellement dommageable.

c) Prise en compte des effets économiques d'un régime pour déterminer si un régime potentiellement dommageable l'est effectivement

Un régime qui a été identifié comme potentiellement dommageable au vu d'une analyse des facteurs précités peut n'être pas considéré comme effectivement dommageable s'il n'apparaît pas avoir créé d'effets économiques dommageables.

Pour procéder à cette évaluation, il peut être utile de poser les trois questions suivantes :

- le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ?
- la présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-ils en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ?
- l'existence du régime préférentiel est-elle la motivation première du choix de la localisation d'une activité ?⁵

Après la prise en compte de son incidence économique, un régime qui a eu des effets dommageables est placé dans la catégorie des régimes préférentiels dommageables.

Quand il est avéré qu'un régime préférentiel est effectivement dommageable, on donne au pays concerné la possibilité de l'abolir ou de supprimer les aspects qui sont à l'origine de l'effet dommageable. Les autres pays ont le droit de prendre des mesures défensives pour contrecarrer les effets du régime dommageable, tout en continuant à encourager le pays qui l'applique à le modifier ou à le supprimer⁶. Il est reconnu que des mesures défensives peuvent aussi s'appliquer à des situations n'impliquant pas de régimes préférentiels dommageables tels qu'ils sont définis dans le Rapport de 1998. Ce rapport n'a pas d'incidence sur le droit des pays à recourir à ces mesures dans des situations de cette nature⁷.

Notes

1. Voir le paragraphe 6 du Rapport de 1998, page 8.
2. Voir le paragraphe 7 du Rapport de 1998, page 9.
3. Voir les paragraphes 59 à 79 du rapport de 1998, pages 28-38.
4. On notera qu'en évaluant les facteurs de transparence et d'échange effectif de renseignements, le FHTP examine spécifiquement comment un régime donné se situe par rapport à ces facteurs. Il ne tente pas de refaire le travail du Forum mondial, qui a une vision plus large et plus générale de la transparence et de l'échange effectif de renseignements. Toutefois, dans la mesure où le Forum mondial met en lumière certaines questions concernant un régime en particulier, le FHTP en tient compte dans ses évaluations.
5. Pour plus de précisions sur chacune de ces questions, voir les paragraphes 80 à 84 du Rapport de 1998, pages 38-40.
6. Voir le paragraphe 96 du Rapport de 1998, page 45.
7. Voir le paragraphe 98 du Rapport de 1998, page 46 qui pose spécifiquement ce principe à l'égard des règles applicables aux SEC.

Bibliographie

OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*,
Éditions OCDE.
DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262942-fr>

Chapitre 4

Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables

Afin de lutter plus efficacement contre les régimes dommageables, l'Action 5 du Plan d'action BEPS (OCDE, 2013) demande au FHTP de refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en mettant un nouvel accent sur l'obligation d'une activité substantielle pour tout régime préférentiel et en donnant la priorité à l'amélioration de la transparence, notamment par l'échange obligatoire des décisions relatives aux régimes préférentiels. Le présent chapitre décrit les travaux effectués par le FHTP dans ces deux domaines prioritaires.

A. Exigence d'une activité substantielle

1. Introduction

L'Action 5 exige spécifiquement l'existence d'une activité substantielle pour tout régime préférentiel. Replacé dans le cadre plus large des travaux consacrés au BEPS, cette obligation contribue au second pilier du projet BEPS qui consiste à aligner la fiscalité sur la substance en s'assurant que les bénéficiaires imposables ne puissent plus être artificiellement éloignés des pays où a lieu la création de valeur. Le cadre établi par le Rapport de 1998 (OCDE, 1998) prévoit déjà une obligation d'activité substantielle. Celle-ci résulte en particulier du douzième facteur (c'est-à-dire du huitième « autre » facteur) énoncé dans le rapport. Il s'agit de déterminer si un régime « encourage les activités ou arrangements à motivation exclusivement fiscale », étant précisé qu'« un grand nombre de régimes fiscaux préférentiels dommageables sont conçus de manière à permettre aux contribuables de bénéficier du régime en s'engageant dans des opérations dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle ». Le Rapport de 1998 donne des indications limitées sur la façon d'appliquer ce facteur.

L'Action 5 donne une importance accrue au facteur d'activité substantielle en demandant qu'il soit précisé dans le contexte des travaux BEPS. Il devra être examiné conjointement aux quatre facteurs essentiels pour déterminer si un régime préférentiel relevant du FHTP est potentiellement dommageable. Le FHTP envisage donc diverses méthodes pour l'application du facteur d'« activité substantielle » dans le cadre de ses travaux. En matière d'activité substantielle, le FHTP s'est d'abord interrogé sur ce que cela exigerait pour les régimes qui accordent un traitement fiscal préférentiel à certains revenus de la propriété intellectuelle éligible (« régimes applicables aux biens incorporels » ou « régimes de propriété intellectuelle (PI) »). Il existe un lien entre ces travaux et l'affirmation figurant dans le plan d'action BEPS selon laquelle les préoccupations actuelles à propos des pratiques fiscales dommageables concernent peut-être moins le cantonnement traditionnel que les réductions du taux d'imposition des bénéfices des sociétés sur des catégories particulières de revenu, telles que ceux provenant de la fourniture de biens incorporels¹. Tous les régimes applicables aux biens incorporels des pays membres sont étudiés en même temps dans le cadre de l'examen en cours, alors qu'aucun d'entre eux ne l'avait été précédemment. L'obligation précisée d'activité substantielle peut donc être appliquée sans qu'il soit nécessaire de réévaluer les régimes applicables aux biens incorporels examinés antérieurement. En vertu de l'Action 5, l'obligation d'activité substantielle s'applique à tous les régimes préférentiels relevant du FHTP autres que les régimes de PI et le FHTP prendra aussi cet aspect en considération.

2. L'obligation d'activité substantielle dans le contexte des régimes applicables aux biens incorporels

Les régimes qui accordent une préférence fiscale aux revenus tirés de biens incorporels suscitent des inquiétudes à propos de l'érosion de la base d'imposition qui sont au cœur des travaux du FHTP. On reconnaît néanmoins que les secteurs à forte intensité de PI constituent un facteur essentiel de la croissance et de l'emploi, et que les pays ont toute liberté pour accorder des incitations fiscales aux activités de recherche-développement (R&D) à condition qu'elles le soient conformément aux principes convenus par le FHTP.

Le FHTP a envisagé trois méthodes différentes pour exiger la présence d'activités substantielles dans un régime de PI. Les débats à propos de la méthode à retenir se poursuivent et on a déjà beaucoup progressé. L'objectif est d'obtenir dès que possible un consensus sur l'une des méthodes. La première, qui se référait à la création de valeur, faisait obligation aux contribuables d'entreprendre un nombre donné d'activités significatives de développement. Cette approche n'a pas eu plus de soutien que les deux

autres. La deuxième est une méthode de prix de transfert qui permettrait à un régime d'accorder des avantages à tout le revenu généré par la PI à trois conditions : que le contribuable ait localisé un nombre donné de fonctions importantes dans la juridiction offrant ce régime ; qu'il soit propriétaire légal des actifs donnant lieu aux avantages fiscaux et qu'il utilise les actifs en question ; qu'il supporte les risques économiques liés aux actifs donnant droit aux avantages fiscaux. Quelques pays se sont prononcés en faveur de cette méthode au motif qu'elle est conforme aux principes fiscaux internationaux et ils ont exprimé des préoccupations à propos de l'approche du lien en s'interrogeant notamment sur sa compatibilité avec le droit de l'Union européenne, etc. De nombreux pays ayant émis des objections à propos de la méthode des prix de transfert, le FHTP n'a pas poursuivi dans cette voie. La troisième méthode est l'approche du lien.

Selon cette approche, on examine si le régime de PI fait dépendre ses avantages de l'importance des activités de Recherche et développement (R&D) des contribuables qui en bénéficient. Elle s'inspire du principe de base qui régit les crédits de R&D et les régimes fiscaux similaires « à l'entrée » qui s'appliquent aux dépenses encourues lors de la création de PI. En vertu de ces régimes les dépenses et les avantages sont liés puisque les premières servent à calculer l'avantage fiscal. L'approche du lien étend ce principe pour l'appliquer « à la sortie » aux régimes fiscaux qui s'appliquent aux revenus réalisés après la création et l'exploitation de la PI. Ainsi, au lieu d'obliger les juridictions à se limiter aux régimes de PI accordant directement des avantages aux dépenses engagées pour la création de PI, l'approche du lien leur permet aussi d'accorder des avantages au revenu provenant de cette PI -- pourvu qu'il existe un lien direct entre le revenu bénéficiant d'avantages et les dépenses contribuant à ce revenu. L'accent mis sur les dépenses est conforme à la finalité des régimes de PI en garantissant que les régimes destinés à encourager les activités de R&D réservent les avantages aux contribuables qui se livrent effectivement à ces activités.

Les dépenses servent donc d'indicateur approximatif des activités substantielles. Ce n'est pas leur *montant* qui constitue un indicateur approximatif direct du montant des activités. C'est plutôt la *proportion* de dépenses ayant un rapport direct avec des activités de développement qui démontre la véritable valeur ajoutée par le contribuable et qui sert d'indicateur approximatif d'activité substantielle que le contribuable a entreprise. L'approche du lien fait une analyse proportionnelle du revenu, dans laquelle la proportion du revenu pouvant bénéficier d'un régime de PI est la même que la proportion des dépenses éligibles par rapport aux dépenses totales. En d'autres termes, l'approche du lien permet à un régime d'accorder un taux préférentiel au revenu lié à la PI dans la mesure où il a été généré par des dépenses éligibles. Sa finalité est de réserver les avantages au

revenu émanant de la PI uniquement aux activités de R&D effectuées par le contribuable lui-même. L'objectif est atteint en définissant les « dépenses éligibles » de façon à empêcher un simple apport de capitaux ou des dépenses au titre d'activités substantielles de R&D par des parties autres que le contribuable, de rendre le revenu subséquent éligible à des avantages en vertu d'un régime de PI.

Si une société ne possédait qu'un seul actif de PI et avait elle-même encouru toutes les dépenses de développement de cet actif, l'approche du lien permettrait simplement à tout le revenu tiré de cet actif de PI d'avoir droit aux avantages. Toutefois, lorsque le modèle d'activité d'une société devient plus compliqué, il en va forcément de même de l'approche du lien, car cette approche doit déterminer le lien entre de nombreux éléments de revenu et de dépenses dont certaines seulement peuvent être éligibles. Pour résoudre cette difficulté, l'approche du lien divise le revenu en fonction d'un ratio des dépenses. Elle détermine le revenu qui peut bénéficier des avantages fiscaux en fonction du calcul suivant :

$$\frac{\text{Dépenses éligibles engagées pour développer l'actif de PI}}{\text{Dépenses totales engagées pour développer l'actif de PI}} \times \text{Revenu total provenant de l'actif de PI} = \text{Revenu bénéficiant des avantages fiscaux}$$

Certaines juridictions pourraient considérer ce calcul comme une présomption réfragable. En l'absence de la fourniture d'autres renseignements par un contribuable, une juridiction déterminerait le revenu bénéficiant d'avantages fiscaux au moyen du calcul ci-dessus. Toutefois, les contribuables seraient en mesure de prouver, dans certaines circonstances qui seront définies par de nouvelles indications en cours de préparation au FHTP, que davantage de revenu devrait bénéficier du régime de PI s'ils pouvaient démontrer l'existence d'un lien direct entre le revenu et les dépenses éligibles de développement de l'actif de PI. Cette version de l'approche du lien risque d'obliger les contribuables à conserver davantage de documentation, tandis que les juridictions devront peut-être instituer des procédures de notification et de suivi. Le mode d'établissement du lien direct entre dépenses et revenu sera peut-être délicat, mais cela pourrait garantir aux contribuables ayant effectué des activités créant plus de valeur que ne l'indique le calcul ci-dessus de permettre à davantage de revenu de bénéficier du régime de PI. Les juridictions qui auraient décidé d'adopter cette version continueraient à utiliser le calcul ci-dessus pour établir le montant présumé du revenu pouvant prétendre aux avantages fiscaux.

Lorsque le montant de revenu bénéficiant d'un avantage en vertu d'un régime de PI ne dépasse par le montant déterminé par l'approche du lien, le régime satisfait à l'exigence d'activités substantielles. Le reste de cette section donne plus d'indications sur l'approche du lien et le calcul présenté ci-dessus.

A. *Contribuables éligibles*

Les contribuables éligibles comprendraient les entreprises résidentes, les établissements stables (ES) nationaux d'entreprises étrangères et les ES étrangers d'entreprises résidentes soumis à l'impôt dans le pays ou territoire accordant des avantages. Les dépenses effectuées par un ES ne peuvent faire du revenu gagné par le siège social un revenu éligible si l'ES n'est pas en activité au moment où ce revenu est gagné².

B. *Actifs de PI*

Dans le cadre de la méthode de l'approche du lien envisagée, les seuls actifs de PI qui pourraient être éligibles pour des avantages fiscaux dans un régime de PI sont les brevets et les autres actifs de PI fonctionnellement équivalents aux brevets si ces actifs sont à la fois juridiquement protégés et soumis à des procédures similaires d'autorisation et d'enregistrement quand de telles procédures sont pertinentes. L'approche du lien s'attache à établir un lien entre les dépenses, ces actifs de PI et le revenu³. Avec elle, les actifs de PI à caractère commercial, tels que les marques de fabrique, ne peuvent prétendre à des avantages fiscaux dans un régime de PI.

C. *Dépenses éligibles*

Les dépenses éligibles doivent avoir été effectuées par un contribuable éligible et avoir un lien direct avec l'actif de PI. Les juridictions donneront leurs propres définitions des dépenses éligibles et ces définitions devront les limiter aux dépenses nécessaires aux activités réelles de R&D. Il s'agira des catégories de dépenses auxquelles les législations fiscales de multiples juridictions accordent actuellement des crédits d'impôt au titre de la R&D⁴. Elles n'incluraient pas les paiements d'intérêts, les coûts de construction et d'acquisition ou tous les coûts qui ne pourraient être directement liés à un actif de PI spécifique⁵.

D. *Dépenses totales*

Les dépenses totales doivent être définies de manière à ce que, si le contribuable éligible a supporté lui-même toutes les dépenses concernées, le ratio permette à la totalité (100 %) du revenu de l'actif de PI de bénéficier du régime préférentiel. Les dépenses totales doivent donc être la somme de

toutes les dépenses qui seraient considérées comme éligibles si elles étaient effectuées par le contribuable lui-même. Il en découle que toute dépense qui ne figure pas dans les dépenses éligibles, même si elle est effectuée par le contribuable lui-même (par exemple les paiements d'intérêts, les coûts de construction, les coûts d'acquisition et les autres coûts qui ne représentent pas de véritables activités de R&D), ne peut être incluse dans les dépenses totales et n'influe donc pas sur le montant de revenu susceptible de bénéficier d'un régime de PI. Les coûts d'acquisition de PI font exception, car ils figurent dans les dépenses totales et non dans les dépenses éligibles. Toutefois, leur exclusion est conforme au principe régissant l'inclusion dans les dépenses totales parce qu'elles sont un indicateur approximatif des dépenses supportées par un contribuable non éligible. Ainsi, les dépenses totales comprennent toutes les dépenses éligibles, les coûts d'acquisition et les dépenses d'externalisation qui ne comptent pas comme dépenses éligibles.

Les dépenses totales sont souvent encourues avant la production du revenu qui pourrait être éligible aux avantages du régime de PI. L'approche du lien procède par addition ; pour effectuer le calcul, il faut que les « dépenses éligibles » comprennent à la fois toutes les dépenses éligibles effectuées par le contribuable pendant la durée de l'actif de PI et que les « dépenses totales » comprennent toutes celles effectuées pendant la durée de vie de l'actif de PI. Ces chiffres augmentent donc chaque fois qu'un contribuable effectue une dépense qui est éligible à l'une ou l'autre catégorie. La proportion des chiffres cumulés détermine ensuite le pourcentage devant être appliqué au revenu total gagné chaque année.

E. Revenu global

Les juridictions définiront le « revenu global » conformément à leur législation interne définissant le revenu. La définition qu'elles choisiront devra respecter les principes suivants :

Le revenu global devra se limiter au revenu de la PI : le revenu global ne devra inclure que le revenu tiré de l'actif de PI. Il peut s'agir de redevances, de plus-values et d'autres revenus provenant de la vente d'un actif de PI, ainsi que du revenu de PI incorporé provenant de la vente de produits ayant un rapport direct avec l'actif de PI.

Le revenu bénéficiant du régime doit être proportionné : le revenu global doit être défini de manière à ce que le revenu bénéficiant du régime ne soit pas disproportionnellement élevé au regard du pourcentage de dépenses éligibles effectuées par les contribuables éligibles. Il ne doit donc pas être défini comme le revenu brut de l'actif de PI, puisque cette définition pourrait permettre à 100 % du revenu net des contribuables éligibles de

bénéficier d'avantages même s'ils n'avaient pas effectué 100 % des dépenses éligibles. Par conséquent, il faut ajuster le revenu global en soustrayant du revenu brut de PI gagné pendant l'année les dépenses de PI imputables au revenu de la PI⁶.

F. Externalisation⁷

L'approche du lien est la suivante : pour qu'une proportion significative du revenu de PI ait droit aux avantages, une proportion significative des activités réelles de R&D doit avoir été effectuée par le contribuable éligible lui-même. L'approche du lien autoriserait l'éligibilité de toutes les dépenses éligibles au titre d'activités effectuées par des parties non liées -- qu'elles se trouvent ou non dans la juridiction -- alors que toutes les dépenses effectuées au titre d'activités effectuées par des parties liées -- qu'elles se trouvent ou non dans le pays ou territoire -- ne seraient pas comptées dans les dépenses éligibles⁸.

En tant que pratique du monde des affaires, l'externalisation illimitée à des parties non liées ne devrait pas donner de nombreuses occasions aux contribuables de bénéficier d'avantages, sans s'engager eux-mêmes dans des activités substantielles car, si une entreprise peut externaliser à une partie liée toute la gamme de ses activités de R&D, il n'en va généralement pas de même pour une partie non liée. Sachant que l'essentiel de la valeur d'un actif de PI réside à la fois dans la R&D entreprise pour le créer et dans les informations nécessaires à la réalisation de cette R&D, une entreprise est peu susceptible d'externaliser à une partie non liée les activités fondamentales de création de valeur, quelle que soit la localisation de cette partie non liée⁹. Ainsi, en ne traitant comme dépenses éligibles que celles effectuées par des parties non liées, on atteint l'objectif de l'approche du lien qui est de réserver les avantages fiscaux au revenu découlant d'activités substantielles de R&D dans lesquelles le contribuable lui-même s'est engagé et qui ont contribué au revenu. Les juridictions pourraient circonscrire la définition des parties non liées pour y inclure seulement les universités, les hôpitaux, les centres de R&D et les entités à but non lucratif sans lien avec le contribuable éligible. Quand un paiement est effectué à une partie non liée par l'intermédiaire d'une partie liée sans aucune marge, il sera inclus dans les dépenses éligibles.

Les juridictions pourraient aussi permettre une externalisation non liée jusqu'à un certain pourcentage ou à une certaine proportion (tout en continuant à exclure de la définition des dépenses éligibles, l'externalisation à des parties liées). Comme on l'a expliqué ci-dessus, la réalité du monde des affaires fait souvent qu'une entreprise n'externalise pas plus qu'un montant non substantiel des activités de R&D à une partie non liée ; dès lors, l'interdiction de l'externalisation à des parties liées et la conjonction de

cette même interdiction à un plafonnement de l'externalisation à des parties non liées au-delà d'un montant non substantiel devraient avoir un effet équivalent à la limitation des dépenses éligibles à celles effectuées par le contribuable.

G. Traitement de la PI acquise

Le principe de base sous-jacent à l'application de l'approche du lien à la PI acquise est que seules les dépenses d'amélioration de l'actif de PI après son acquisition doivent être traitées comme des dépenses éligibles. À cette fin l'approche du lien exclurait les coûts d'acquisition de la définition des dépenses éligibles, comme on l'a mentionné ci-dessus et ne considérerait comme dépenses éligibles que celles effectuées après l'acquisition. Toutefois, les coûts d'acquisition seraient inclus dans les dépenses totales. Ces coûts (ou dans le cas de licences, les redevances ou droits de licence) sont considérés comme un indicateur approximatif des dépenses totales effectuées avant l'acquisition. Par conséquent, aucune dépense effectuée par une partie quelconque avant l'acquisition ne figurera dans les dépenses éligibles ou dans les dépenses totales.

H. Suivi du revenu et des dépenses

L'approche du lien dépendant de l'existence d'un lien entre dépenses et revenu, elle oblige les juridictions qui souhaitent instituer un régime de PI à demander aux contribuables désireux de bénéficier d'un régime de PI d'assurer le suivi des dépenses, des actifs de PI et du revenu pour s'assurer que le revenu bénéficiant des avantages provienne bien des dépenses y donnant droit. Si un contribuable dispose seulement d'un actif de PI qu'il a intégralement développé lui-même et qui lui procure tout son revenu, le suivi devrait être assez simple puisque toutes les dépenses éligibles effectuées par cette entreprise détermineront les avantages à accorder à la totalité du revenu de PI gagné par cette entreprise. En revanche, une fois que cette entreprise dispose de plus d'un actif ou s'engage dans un degré quelconque d'externalisation ou d'acquisition, le suivi devient indispensable. Il doit aussi permettre de vérifier que les contribuables n'ont pas manipulé le montant des dépenses totales pour gonfler celui du revenu pouvant bénéficier du régime.

Cela signifie que les contribuables devront être en mesure de suivre le lien entre dépenses et revenu et d'en fournir des preuves à leurs administrations fiscales. Il incombera donc aux juridictions d'établir une méthode de suivi raisonnable, fondée sur des critères cohérents pouvant mesurer objectivement. Elle pourrait par exemple prendre la forme de codes de recherche indiquant la finalité de chaque dépense de recherche ou de

descriptions de ces dépenses. Le fait de ne pas procéder au suivi n'empêchera pas les contribuables de percevoir un revenu de PI dans un pays ou territoire, mais les privera du bénéfice d'un régime de PI préférentiel.

La principale difficulté de suivi réside dans l'application d'un taux préférentiel à certains revenus de PI, ce qui dépend du régime plutôt que de l'approche du lien. Or, il ressort des régimes de PI existants que les contribuables acceptent de se conformer à des obligations souvent complexes quand elles conditionnent l'octroi d'un avantage fiscal optionnel. La normalisation par l'approche du lien des obligations prévues par les régimes de PI dans toutes les juridictions pourrait à long terme réduire la complexité globale à laquelle sont confrontés actuellement les contribuables qui bénéficient de multiples régimes de PI. La comptabilité financière exige déjà souvent un suivi projet par projet du revenu et des dépenses de PI. Il est reconnu que les systèmes actuels ne répondent peut-être pas pleinement aux exigences de l'approche du lien et qu'il faudra sans doute du temps pour en créer d'autres qui le fassent. Le FHTP admet qu'il sera nécessaire d'en discuter avec les entreprises.

I. Droits acquis

Dans le cadre de ses travaux concernant les pratiques fiscales dommageables, le FHTP donnera de nouvelles indications sur la constitution de droits acquis en s'inspirant en particulier du paragraphe 12 du Rapport de 2004 (OCDE, 2004b) où il est dit « le Comité a décidé que, lorsqu'un régime était en cours de suppression, il devait être indiqué comme supprimé [dans le tableau ci-dessus] si (1) aucun nouvel adhérent au régime n'est accepté, si (2) une date précise a été annoncée pour la suppression totale du régime et si (3) le régime est transparent et prévoit des échanges effectifs de renseignements ».

B. L'amélioration de la transparence par l'échange spontané obligatoire des décisions relatives à des régimes préférentiels

1. Introduction

La deuxième priorité de l'Action 5 pour la refonte des travaux sur les pratiques fiscales dommageables est d'améliorer la transparence, notamment par l'échange spontané obligatoire des décisions relatives à des régimes préférentiels. Dans le contexte plus large des travaux consacrés à BEPS, cette obligation contribue au troisième pilier du projet BEPS qui consiste à assurer la transparence tout en donnant davantage de certitude et de prévisibilité. Les travaux concernant cette obligation ont pour objectif de permettre au FHTP de commencer à appliquer le cadre de transparence convenu selon le calendrier fixé sous le titre i) Application et mise en œuvre

du cadre, puis de faire rapport sur l'état d'avancement de son application et sur les délais nécessaires pour l'achever dans un rapport d'étape de 2015.

L'absence de transparence dans le fonctionnement d'un régime, qui est le troisième facteur essentiel, rendra plus difficile au pays d'origine de prendre des mesures défensives. L'absence de transparence peut être constatée de deux manières : 1) à travers la façon dont un régime est conçu et administré : l'application favorable des lois et réglementations, la possibilité de négocier les dispositions fiscales et l'absence d'une large diffusion d'informations sur les pratiques administratives, notamment ; et 2) par l'existence de dispositions, comme des lois sur le secret professionnel ou des obligations inappropriées en matière de renseignements, notamment sur la propriété, entravant (ou susceptibles d'entraver) l'échange effectif de renseignements¹⁰. Il y a souvent un lien entre les problèmes de transparence et les problèmes d'échange de renseignements¹¹.

La NAC (OCDE, 2004a) donne de nombreuses indications sur la transparence. Comme le précisent le Rapport de 1998 et la NAC, le problème de la transparence se pose souvent à propos des décisions, notamment les accords préalables unilatéraux en matière de prix (APP) et, plus généralement, les pratiques administratives, une notification spontanée pouvant être exigée. Ce point est exprimé plus clairement au chapitre 5 de la NAC qui traite des décisions¹². Parmi « les caractéristiques qui sont considérées comme susceptibles de se traduire par un manque de transparence », la NAC se réfère au cas où « l'administration fiscale ne notifie pas aux autres autorités fiscales dans un délai raisonnable et de manière spontanée l'existence d'une décision dont elle sait qu'elle a des répercussions sur des entreprises résidentes de l'autre pays (par exemple, une décision fiscale anticipée ou un APP unilatéral prévoyant un ajustement à la baisse qui n'apparaîtrait pas directement dans les comptes financiers de la société) »¹³.

L'Action 5 demande de remettre l'accent sur la transparence et vise explicitement « l'échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels ». On considère que le terme « obligatoire » introduit une obligation d'échange spontané de renseignements quand les conditions sont réunies. Le terme « échange spontané d'informations » se réfère à une situation dans laquelle un pays a connaissance d'informations qui pourraient être pertinents pour un autre pays, sans que celui-ci n'ait demandé communication des informations en question.

Le FHTP a décidé de réaliser les travaux sur l'amélioration de la transparence en deux étapes :

1. La première étape va consister à mettre au point un cadre d'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions. Cela permettra aux autres pays de vérifier si une décision a des conséquences pour le traitement fiscal de leurs contribuables. On donne plus loin des précisions sur ce cadre.

Ce cadre, qui devrait être dynamique et flexible, sera ensuite complété en tenant compte de la deuxième étape des travaux du FHTP sur la transparence (voir ci-après), de ses travaux sur l'obligation qui sera d'activité substantielle et d'éventuelles révisions ou adjonctions portant sur le cadre existant au titre du troisième objectif de l'Action 5.

2. Dans le cadre de la deuxième étape de ses travaux, le FHTP se concentrera sur l'application du cadre évoqué dans ce rapport aux régimes préférentiels des pays membres et des pays associés. Il commencera par donner des indications pratiques (avec des exemples) sur le mode opératoire attendu du cadre et pour aider à son application. L'intention est que le FHTP commence à appliquer le cadre après sa réunion d'automne et fasse un bilan dans un rapport d'étape de 2015.

Dans la deuxième étape de ses travaux sur la transparence, le FHTP examinera les régimes de décisions dans les pays membres et pays associés. Dans ce contexte, un « régime » de décisions peut être toute procédure administrative ou législative régissant la formulation d'une décision sur laquelle un contribuable est en droit de se fonder. Les travaux poursuivent un double objectif : (i) recenser les régimes de décisions qui sont eux-mêmes des régimes préférentiels dommageables au sens du Rapport de 1998 et (ii) recenser ceux qui déclenchent l'obligation d'échange spontané de renseignements.

À propos de (i), on s'intéresse aux régimes de décisions depuis le début des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables. Il est dit au chapitre V de la NAC que les décisions peuvent certes constituer un instrument utile, tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables, mais que les régimes de décisions peuvent aussi être utilisés pour attirer vers un pays des capitaux mobiles au plan international et sont susceptibles alors, ce faisant, de constituer des pratiques fiscales dommageables telles que définies par les critères du Rapport de 1998 ou d'y contribuer¹⁴. Les travaux du FHTP sur les régimes de décisions consisteront donc à les examiner (qu'ils s'agissent de régimes fixant des règles à caractère général ou de nature spécifique) au regard

des facteurs énoncés dans le Rapport de 1998, notamment l'obligation d'activité substantielle et le facteur de transparence précisé par l'Action 5. Il pourrait en résulter que les régimes de décisions eux-mêmes soient jugés potentiellement ou réellement dommageables¹⁵. À propos du (ii), les régimes de décisions qui sont jugés en soi préférentiels et qui passent les filtres figurant dans le cadre présenté ci-dessous déclencheront l'obligation d'échange spontané de renseignements à l'instar de tout autre régime préférentiel. Pour créer cette obligation, il ne sera pas nécessaire que le régime en question ait été jugé potentiellement ou effectivement dommageable au sens du Rapport de 1998. Le FHTP présentera les résultats de l'examen des régimes de décisions des pays membres et des pays associés dans un rapport d'étape en 2015.

Dans le cadre de la deuxième étape, le FHTP recherchera s'il y a d'autres moyens d'améliorer la transparence.

Dans cette étape, il examinera aussi l'interaction avec d'autres points du Plan d'action BEPS sur le plan de la transparence pour éviter des chevauchements et l'imposition aux pays de charges administratives supplémentaires.

Le cadre, tel qu'il est envisagé actuellement, n'exige l'échange spontané de renseignements que pour les décisions de nature spécifique aux contribuables relatives à des régimes préférentiels, c'est-à-dire les décisions se rapportant à un contribuable donné et sur lesquelles ce contribuable est en droit de s'appuyer. Il n'existe pas actuellement d'obligation de ce type pour les décisions de caractère général, c'est-à-dire celles qui s'appliquent à des groupes ou des catégories de contribuables ou qui peuvent viser certaines circonstances ou activités bien définies¹⁶.

L'une des raisons de ne pas exiger actuellement d'échange spontané de renseignements sur les décisions de caractère général est qu'en l'absence d'un lien entre la décision et le contribuable particulier auquel elle s'applique, il serait très difficile de déterminer avec quel(s) pays les renseignements devraient être échangés. L'échange spontané d'informations sur des décisions de caractère général avec chaque pays avec lequel une administration fiscale donnée pratique ce type d'échange imposerait une charge administrative disproportionnée et ne serait probablement pas très efficace. En outre, les décisions de caractère général entraînent moins de risques car elles sont souvent publiées, ce qui permet de connaître leurs conditions d'application. Les décisions de caractère général ne convenant pas à l'échange spontané de renseignements, le FHTP leur réservera un traitement distinct pendant la deuxième étape des travaux sur la transparence qui examinera les régimes de décisions effectifs des pays membres et des

pays associés au regard des facteurs énoncés dans le Rapport de 1998. Ces travaux vérifieront également si les régimes de décisions de caractère général sont transparents et tenteront d'établir les meilleures pratiques pour garantir que les autres pays en aient vraiment connaissance.

2. Cadre de l'échange spontané obligatoire des décisions relatives à des régimes préférentiels spécifiques à des contribuables

Cette section présente le cadre conçu par le FHTP pour l'échange spontané obligatoire sur les décisions de nature spécifique relatives à des régimes préférentiels¹⁷. Il s'agit d'essayer de trouver un équilibre entre deux objectifs : s'assurer que les renseignements échangés sont pertinents pour d'autres administrations fiscales, d'une part, et que l'échange n'impose pas une charge administrative qui n'est pas nécessaire au pays qui envoie ou à celui qui reçoit les renseignements, d'autre part.

Le cadre s'inspire des indications données dans la NAC ; il tient aussi compte des dispositions de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention)¹⁸ et de la directive du Conseil de l'Union européenne 2011/16/EU du 15 février 2011 sur la coopération administrative en matière fiscale (notamment de ses travaux sur l'échange spontané d'informations en matière de prix de transfert et de décisions transfrontalières). Ces textes ont pour objectif commun d'encourager l'échange spontané de renseignements quand ceux obtenus par un pays sont censés présenter un intérêt pour un autre. Mais, bien que ce cadre cherche à atteindre un résultat similaire, il est centré sur les facteurs énoncés dans le Rapport de 1998.

Il répond aux quatre questions clés suivantes :

1. Quand y-a-t-il obligation d'échanger spontanément des renseignements sur des décisions?
2. Avec qui doit-on les échanger?
3. Quels renseignements faut-il échanger?
4. Quelle est la base juridique de l'échange spontané de renseignements?

Les questions suivantes sont également traitées : délai maximal pour l'échange spontané obligatoire de renseignements, pertinence de la réciprocité, confidentialité des renseignements échangés, circonstances dans lesquelles un retour d'information du pays recevant les renseignements est approprié, application et mise en œuvre du cadre.

a) *Quand y-a-t-il l'obligation d'échanger spontanément des renseignements?*

Pour s'assurer que l'obligation d'échanger des renseignements soit bien ciblée, le cadre prévoit l'application d'une technique de filtrage permettant de déterminer quand cette obligation existe. Le filtrage a pour but d'éviter à une administration fiscale de devoir se déterminer de façon discrétionnaire et de lui permettre d'utiliser des moyens plus « mécaniques ». Le graphique présenté dans l'Annexe à ce rapport montre comment ces filtres devraient fonctionner.

Les trois premiers filtres limitent l'obligation d'échange spontané de renseignements aux décisions relatives aux (i) régimes préférentiels qui (ii) relèvent des travaux du FHTP et (iii) correspondent au critère de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé. Ce sont les filtres normalement applicables pour distinguer les situations dans lesquelles il est nécessaire d'examiner les autres facteurs essentiels et les autres facteurs figurant dans le Rapport de 1998¹⁹. Si une décision passe ces trois filtres, des filtres supplémentaires s'appliquent pour cibler davantage l'obligation d'échange spontané de renseignements sur les décisions susceptibles de présenter d'autres juridictions. Avec la méthode des filtres telle qu'elle est envisagée actuellement, seule une décision qui passera tous les filtres fera l'objet d'un échange spontané obligatoire de renseignements.

L'obligation d'échange spontané vise les décisions relatives à *n'importe quel* régime préférentiel. Dès lors, pour que l'obligation existe, il n'est pas nécessaire qu'un régime ait été soit examiné, soit jugé potentiellement ou réellement dommageable au sens du Rapport de 1998. L'obligation s'appliquera aussi à toute décision (telle que définie) en rapport avec les régimes préférentiels qui n'ont pas encore été examinés ou qui l'ont été, mais n'ont pas été jugés potentiellement ou effectivement dommageables, et ont donc été validés. Comme on l'a mentionné plus haut, les régimes de décisions qui sont eux-mêmes préférentiels et qui passent les filtres prévus par le cadre déclencheront l'obligation d'échange spontané de renseignements comme tout autre régime préférentiel.

Les pays ayant des régimes préférentiels qui n'ont pas encore été examinés par le FHTP devront s'autoévaluer pour déterminer si les trois premiers filtres (et les autres filtres) sont passés. Si c'est le cas, l'obligation d'échange spontané de renseignements jouera immédiatement sans que le FHTP ne doive d'abord examiner officiellement le régime en question. Il incombera au pays concerné de déterminer si les trois premiers filtres (et les autres) sont passés. En cas de doute sur l'applicabilité des filtres, il est recommandé que le pays concerné échange spontanément les renseignements. Un pays ayant un régime préférentiel non encore examiné

par le FHTP sera censé l'adresser de sa propre initiative au FHTP pour examen. Les régimes qui auront été examinés par le FHTP et dont il aura été constaté qu'ils passent les trois premiers filtres feront l'objet d'une compilation que le FHTP mettra à jour de temps à autre. L'établissement de cette compilation fera partie de la deuxième étape des travaux du FHTP sur la transparence.

Filtre 1 : Le régime relève-t-il des travaux du FHTP?

Ce filtre limite l'obligation d'échange spontané de renseignements aux décisions relatives à des régimes préférentiels qui relèvent du Rapport de 1998. Pour être dans le champ d'application du Rapport de 1998, le régime doit d'abord s'appliquer au revenu d'activités géographiquement mobiles telles que les activités financières et les autres prestations de service, y compris la fourniture de biens incorporels²⁰. Ensuite, le régime doit concerner l'imposition du revenu d'activités géographiquement mobiles concerné²¹.

Filtre 2 : Le régime est-il un régime préférentiel?

Comme il est dit à l'Action 5, l'obligation d'échange spontané s'applique aux décisions relatives à un régime préférentiel. Le chapitre 3, a) ci-dessus explique ce que l'on considère comme un régime préférentiel. Le terme « relatives à » montre bien que cette obligation ne couvre pas seulement les décisions concernant un régime préférentiel lui-même ou certains de ses aspects, mais aussi, plus largement, les décisions concernant des points qui ont une incidence sur l'application d'un régime préférentiel.

Filtre 3 : Le régime correspond-il au facteur de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé?

Ce filtre limite l'obligation d'échange spontané de renseignements aux régimes qui correspondent au facteur de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé. Ce facteur peut exister parce que le taux d'imposition lui-même est très bas, ou du fait de la façon dont un pays définit l'assiette à laquelle le taux s'applique²².

Filtre 4 : Y-a-t-il une décision spécifique à un contribuable relative à un régime qui remplit les trois premiers filtres?

L'obligation d'échange spontané de renseignements prévue par l'Action 5 s'applique aux « décisions relatives à des régimes préférentiels ». Le chapitre V de la NAC traite spécifiquement des décisions, qu'il définit comme :

« tous avis ou renseignements donnés ou toutes mesures prises à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer »²³.

Le contribuable est en droit à se fonder sur les termes de la décision, mais c'est en général sous réserve que les faits ayant déterminé la décision aient été présentés avec exactitude et que le contribuable respecte ces termes. La définition, qui est large, engloberait les décisions de caractère général et celles de nature spécifique. Toutefois, le cadre tel qu'il est envisagé actuellement n'exige un échange spontané de renseignements que pour les décisions spécifiques à des contribuables relatives à des régimes préférentiels. Les paragraphes ci-dessous expliquent en termes généraux ce que l'on entend par « décisions de caractère général » et par « décisions spécifiques à des contribuables » ; il donne aussi des exemples de la deuxième catégorie.

Les décisions de caractère général s'appliquent à des groupes ou à des catégories de contribuables ou d'activités, et non à un contribuable spécifique. Elles fournissent généralement des indications sur la position de l'autorité fiscale concernée sur des questions telles que l'interprétation de la législation et de la pratique administrative²⁴, ainsi que leur application aux contribuables en général ou à une catégorie spécifique de contribuables ou d'activités. Les indications s'appliquent normalement à tous les contribuables qui exercent des activités ou réalisent des transactions relevant du champ d'application des décisions. Ces décisions sont souvent rendues publiques et peuvent être appliquées par les contribuables à leurs activités ou transactions qui en relèvent, sans que les contribuables concernés soient tenus de présenter une demande en ce sens.

Les décisions spécifiques à des contribuables sont des décisions qui se rapportent à un contribuable donné et sur lesquelles il est en droit de s'appuyer. Elles peuvent être rendues avant ou après une transaction. On peut citer comme exemples les décisions ou accords fiscaux anticipés et les APP.

Les décisions fiscales anticipées (DFA) portent sur un contribuable donné et déterminent les conséquences fiscales d'une transaction projetée ; le contribuable en question est en droit de s'appuyer sur la décision le concernant. Ces décisions peuvent prendre diverses formes. Il peut s'agir de décisions ou d'accords qui sont formulés dans le cadre d'une procédure législative ou d'une pratique administrative, y compris de décisions prises de façon informelle. Elles indiquent fréquemment si, et dans certains cas, comment, une loi ou une pratique administrative donnée s'applique à une transaction envisagée par un contribuable spécifique. Ces décisions peuvent

également indiquer si une décision de caractère général s'applique à la situation d'un contribuable spécifique, et de quelle manière. En général, le contribuable concerné présente une demande de décision avant d'effectuer la transaction en cause, mais certains régimes fournissent des indications aux contribuables après la réalisation d'une transaction, et ces décisions postérieures aux transactions sont aussi couvertes. La décision détermine les conséquences fiscales de la transaction et le contribuable est en droit de se fonder sur elle en partant du principe que les faits sont tels que décrits dans la demande de décision anticipée de nature spécifique. Ces décisions conçues pour le contribuable concerné, car elles tiennent compte de sa situation de fait, ne sont pas directement applicables à d'autres contribuables. (Toutefois, lorsqu'elles sont rendues publiques, sous forme anonyme ou expurgée, elles peuvent fournir des indications aux contribuables qui se trouvent dans une situation analogue²⁵.) Cette catégorie de décisions inclut par exemple les décisions sur les questions de prix de transfert qui n'ont pas fait l'objet d'un accord préalable en matière de prix de transfert. Elle peut aussi comprendre l'expression d'une opinion sur le traitement fiscal futur d'un contribuable ou la détermination de celui-ci et le contribuable est en droit de s'appuyer sur l'une ou l'autre.

Les *Accords préalables en matière de prix*. Un APP est défini par les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert aux entreprises multinationales et aux administrations fiscales (Principes PT, (OCDE, 2010)) comme « un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période »²⁶. Ils offrent aux contribuables une certitude quant à la manière dont les règles en matière de prix de transfert s'appliqueront aux futures transactions relevant du champ d'application des APP. Ils le font normalement en fixant un ensemble approprié de critères (par exemple méthode, prix comparables et ajustements appropriés de ceux-ci, hypothèses critiques sur les événements à venir) pour la détermination des prix de transfert²⁷. Les Principes applicables en matière de prix de transfert font la distinction entre les APP et les autres décisions, telles que les décisions anticipées de nature spécifique, de la manière suivante :

« L'APP diffère de la procédure classique de décision anticipée dans la mesure où il nécessite un examen, et, s'il y a lieu, une vérification des hypothèses factuelles sur lesquelles est fondée la détermination de ses conséquences juridiques avant que cette détermination puisse avoir lieu. En outre, l'APP prévoit un suivi continu afin de déterminer si les hypothèses factuelles restent valables pendant toute sa durée d'application »²⁸.

Les APP peuvent être unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux. Les APP bilatéraux et multilatéraux sont conclus entre deux administrations fiscales ou plus, en application de la procédure amiable prévue dans les conventions fiscales applicables. En général, les entreprises associées qui présentent une demande d'APP fournissent aux administrations fiscales les documents pertinents concernant le secteur, les marchés et les pays devant être couverts par l'accord ainsi que des renseignements détaillés sur la méthodologie qu'elles proposent, les transactions pouvant être retenues à titre de comparaison et une analyse fonctionnelle de la contribution de chacune des entreprises concernées. Les APP étant déterminants pour la méthodologie utilisée en matière de prix de transfert dans les années futures, ils nécessitent la formulation d'hypothèses ou de projections sur les événements à venir.

Filtre 5 : La décision de nature spécifique concerne-t-elle les prix de transfert ou un autre domaine?

Afin de cibler plus précisément l'obligation d'échange spontané de renseignements sur les décisions, un filtre supplémentaire fait la distinction entre les décisions prises dans le domaine des prix de transfert et les autres décisions.

Filtre 5(a) : Seulement pour les décisions en matière de prix de transfert -- la décision est-elle une décision en matière de prix de transfert unilatérale ou un APA bilatéral ou multilatéral?

Ce filtre ne s'applique qu'aux décisions prises dans le domaine des prix de transfert. Il peut s'agir d'APP (unilatéraux, bilatéraux, multilatéraux) ou de DFA autres que des APP portant sur des questions de prix de transfert. En général, ces décisions apportent une solution aux problèmes de prix de transfert entre des entreprises associées effectuant des transactions transfrontalières ou concernant la répartition des bénéfices entre un siège social situé dans un pays et un ES situé dans un autre pays. Elles sont donc susceptibles d'avoir un effet direct sur la base d'imposition des entreprises associées, du siège social ou d'un établissement stable, le cas échéant dans d'autres pays. Dans certains pays, on peut aussi obtenir des APP pour les transactions internes. Dans ce cas, l'obligation d'échange spontané de renseignements n'existerait pas en l'absence d'un pays affecté avec lequel cet échange pourrait avoir lieu.

Faute de connaître les détails des décisions en matière de prix de transfert, les autres juridictions affectées (voir « b) Avec qui doit-on échanger des renseignements » ci-après) ne seront pas en mesure de vérifier la conformité de ces décisions aux principes internationaux sur les prix de transfert et de prendre les mesures éventuellement nécessaires pour protéger

leur propre base d'imposition. En l'absence d'échange de renseignements, les pays affectés ne disposeront normalement pas du détail des décisions en matière de prix de transfert en ce qui concerne :

- les APP unilatéraux, c'est-à-dire ceux conclus entre l'administration fiscale d'un pays et un contribuable situé dans son pays ;
- les APP multilatéraux et bilatéraux, mais seulement pour tout pays affecté qui n'aura pas participé à la conclusion de l'accord ;
- les DFA (autres que des APP) portant sur des questions de transfert de prix.

Il importe donc que l'obligation d'échange spontané de renseignements s'applique à ces catégories de décisions quand elles passent aussi les quatre premiers filtres. Selon les trois premiers filtres, la décision en matière de prix de transfert doit concerner un régime préférentiel qui relève des travaux du FHTP et corresponde au facteur de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé. Le processus législatif ou administratif donnant lieu à une décision en matière de prix de transfert sur laquelle un contribuable est en droit de s'appuyer peut parfois être lui-même un régime préférentiel. L'objectif de la deuxième étape des travaux sur la transparence est de rechercher si c'est le cas pour l'un des régimes de décisions en vigueur dans les pays membres ou associés. L'obligation d'échange spontané de renseignements ne s'applique pas aux APP bilatéraux ou multilatéraux dans les pays qui ont participé à la conclusion de ces APP. En effet, l'administration fiscale concernée doit normalement être déjà en possession des renseignements en question.

Les indications pratiques qui seront formulées par le FHTP dans la deuxième étape de ses travaux sur la transparence comprendront des exemples sur le mode de fonctionnement attendu du filtre 5(a).

Filtre 5(b) : Pour les décisions ne portant pas sur les prix de transfert -- la décision concerne-t-elle (i) des investissements entrant dans le pays où le contribuable a obtenu la décision, (ii) des investissements sortant de ce pays ou (iii) une transaction ou une situation impliquant d'autres pays?

La nature transfrontalière des décisions sur les prix de transfert et leur probable effet direct sur la base d'imposition d'autres pays devraient constituer en eux-mêmes un filtre approprié pour cibler les décisions qui sont de nature à présenter un intérêt pour d'autres pays. Pour les décisions autres que celles portant sur les prix de transfert, un filtre supplémentaire est jugé nécessaire pour s'assurer que les renseignements échangés soient pertinents et que l'obligation d'un échange spontané de renseignements sur

les décisions n'impose pas une charge administrative superflue au pays qui donne les renseignements ou à celui qui les reçoit.

Les décisions transfrontalières sur les prix de transfert étant couvertes par le filtre 5(a), le filtre 5(b) s'applique aux autres décisions qui pourraient avoir un aspect transfrontalier, c'est-à-dire à celles concernant (i) des investissements entrant dans le pays où le contribuable a obtenu la décision, (ii) des investissements sortant de ce pays ou (iii) des transactions ou une situation impliquant d'autres pays. Les indications pratiques qui seront formulées par le FHTP dans la deuxième étape de ses travaux sur la transparence comprendront des exemples sur le mode de fonctionnement attendu de ce filtre.

b) Avec qui doit-on échanger des renseignements?

L'échange spontané obligatoire sur les décisions relatives aux régimes préférentiels doit avoir lieu avec tout pays affecté. Il est étroitement lié au fonctionnement des filtres 5(a) et 5(b) et pourrait donc inclure :

1. Le pays de la source ;
2. Le pays de résidence de la société mère directe ;
3. Le pays de résidence du bénéficiaire effectif, qui dans la plupart des cas sera la société mère ultime ;
4. Dans le cas de décisions concernant les prix de transfert :
 - le pays dans lequel une entreprise associée engagée dans une transaction transfrontalière couverte par la décision est résidente fiscale ou effectue des activités par l'intermédiaire d'un ES ;
 - dans le cas d'une décision répartissant les bénéfices entre le siège social et un ES étranger, le pays dans lequel le siège social ou le pays dans lequel l'ES est situé, selon celui des deux qui a pris la décision ;
5. Dans le cas de décisions ne concernant pas les règles applicables aux prix de transfert :
 - pour un investissement entrant dans le pays où le contribuable a obtenu la décision : le pays dans lequel la partie faisant l'investissement est résidente ou celui dans lequel elle exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable ;
 - pour un investissement sortant du pays dans lequel le contribuable a obtenu la décision : le pays dans lequel la(les) partie(s) qui reçoit (reçoivent) l'investissement est (sont)

résidente(s) ou exerce(nt) une activité par l'intermédiaire d'un ES ;

- pour des transactions ou une situation impliquant d'autres pays, le pays dans lequel l'autre partie (les autres parties) à ces transactions est (sont) résidente(s) ou exerce(nt) une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable.

c) Quels renseignements faut-il échanger?

Les renseignements qui doivent être échangés spontanément varient selon que la décision en question concerne ou non les prix de transfert.

Si la décision ne concerne pas les prix de transfert, il est loisible au pays envoyeur de déterminer quels renseignements -- par exemple le texte intégral de la décision dans la langue d'origine ou tout autre document -- seraient considérés comme utiles. Toutefois, il convient de fournir au minimum un bref résumé, de préférence en anglais ou dans toute autre langue choisie bilatéralement, qui doit au moins comprendre :

- les renseignements nécessaires pour identifier le (ou les) contribuable(s) ainsi que les exercices comptables couverts par la décision ;
- un résumé du (ou des) sujet(s), transactions et revenus couverts par la décision ;
- la réponse de l'administration fiscale et son raisonnement. Les noms des fonctionnaires des impôts responsables ne sont pas divulgués.

Dans la deuxième étape des travaux sur la transparence, le FHTP s'interrogera sur les informations supplémentaires qui devront figurer dans le résumé d'un pays émetteur.

Si la décision concerne les prix de transfert, il y aura une procédure en deux étapes. Dans la première, le pays émetteur échangera spontanément assez de renseignements détaillés à propos de la décision pour permettre au pays destinataire de décider s'il convient d'adresser une demande de renseignement supplémentaire dans la seconde étape. À cette fin, l'échange spontané initial doit porter au moins sur :

- les données nécessaires pour identifier le(s) contribuable(s) et les entités participant à la transaction transfrontalière couverte par la décision ;
- des détails sur la (ou les) transaction(s), les activités, la situation ou la période couverte par la décision sur les prix de transfert ;

- la méthodologie de prix de transfert appliquée et le prix (la marge) agréé(e).

Dans la deuxième étape des travaux sur la transparence, le FHTP s'interrogera sur les informations supplémentaires qui devront figurer dans l'échange spontané initial effectué par le pays émetteur.

Qu'il s'agisse de décisions sur les prix de transfert ou de décisions sur d'autres points, le pays émetteur devra fournir tous les renseignements supplémentaires concernés si le pays destinataire adresse une nouvelle demande au titre des dispositions applicables à l'échange de renseignements.

Le pays émetteur devra toutefois tenir compte des dispositions figurant dans l'instrument applicable d'échange de renseignements pertinent concernant la divulgation de tout secret des affaires, commercial ou d'autres secrets et considérer qu'il y a lieu de s'attendre à ce que les renseignements échangés en vertu du cadre juridique restent confidentiels (voir « h) Confidentialité des renseignements échangés » ci-après).

d) Quelle est la base juridique de l'échange de renseignements?

L'échange de renseignements entre administrations fiscales exige l'existence d'un cadre juridique permettant au pays émetteur d'échanger des renseignements et au pays destinataire de les recevoir. Une certaine forme de cadre juridique permettant les échanges est donc nécessaire. Il existe un certain nombre d'instruments juridiques internationaux qui peuvent servir de base à l'échange spontané de renseignements à des fins fiscales, notamment :

- les instruments bilatéraux d'échange de renseignements pertinents ;
- les instruments internationaux conçus spécifiquement pour l'assistance administrative en matière fiscale, par exemple la Convention ;
- la directive de l'Union européenne 2011/16/EU du 15 février 2011 sur la coopération administrative en matière fiscale.

Dans certains pays, des dispositions de droit interne peut aussi constituer le fondement juridique approprié.

Les pays dans lesquels le cadre juridique nécessaire à l'échange spontané de renseignements n'existe pas devront envisager sa mise en place pour respecter leur obligation au titre de l'Action 5. Cela pourrait impliquer de signer la Convention. Le cadre présenté ci-dessus s'appuie sur le caractère large de l'article 7 de cette Convention. Il serait aussi possible d'envisager une révision des instruments bilatéraux actuels d'échange de renseignements (tels que les conventions fiscales bilatérales ou les instruments d'échange

d'informations fiscales). La conclusion d'un accord entre autorités compétentes dans le cadre de l'instrument d'échange de renseignements pertinent pourrait aussi être utile.

e) Délai maximal pour l'échange obligatoire de renseignements

L'efficacité de l'échange de renseignements dépend beaucoup de sa réalisation en temps utile. C'est pourquoi un pays qui a pris une décision soumise à l'obligation d'échange spontané de renseignements au titre de l'Action 5 doit échanger les renseignements concernant cette décision avec tout pays affecté dès que possible, et pas plus de trois mois après celui au cours duquel la décision est mise à la disposition de l'autorité compétente du pays qui l'a prise. Il est recommandé qu'au sein du pays qui a pris la décision, l'autorité concernée la transmette sans délai indu à l'autorité compétente. Les pays doivent s'assurer qu'ils disposent d'un système leur permettant de le faire.

f) Retour d'information

Un retour d'information régulier, en temps utile et complet à propos de l'utilité des renseignements échangés spontanément permettra d'améliorer les échanges dans le futur²⁹. Du point de vue du pays émetteur, un retour d'information peut aussi être utile, car il est possible qu'il entraîne un redressement fiscal dans ce pays³⁰. Par conséquent, si le pays émetteur demande au pays destinataire un retour d'information, l'autorité compétente du pays destinataire devrait demander aux autorités concernées de ce pays leur réaction sur l'utilité des renseignements échangés spontanément et adresser cette information à l'autorité compétente qui a donné spontanément les renseignements.

g) Réciprocité

La réciprocité en matière d'échange de renseignements présente un certain nombre d'avantages. Toutefois, ces avantages ne jouent pas quand le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Dans ces conditions, un pays qui a rendu une décision tombant sous le coup de l'obligation d'échange spontané de renseignements ne peut invoquer l'absence de réciprocité pour ne pas procéder à cet échange avec un pays affecté lorsque le pays affecté ne prend pas, et ne peut donc échanger, de décisions qui pourraient éventuellement déclencher l'obligation d'échange spontané de renseignements³¹. Cela suppose naturellement que le pays affecté s'engage à appliquer le cadre et à échanger spontanément des renseignements s'il prenait des décisions déclenchant l'obligation d'échange spontané.

h) Confidentialité des renseignements échangés

Tant le pays échangeant des renseignements que ses contribuables sont en droit de s'attendre à ce que les renseignements échangés en vertu du cadre restent confidentiels. Le pays destinataire doit donc disposer des moyens juridiques nécessaires à la protection des renseignements échangés.

Toutes les conventions et tous les instruments d'échange de renseignements contiennent des dispositions relatives à la confidentialité en matière fiscale et à l'obligation de conserver le caractère confidentiel des renseignements échangés. Selon ces dispositions, les renseignements ne peuvent être utilisés qu'à certaines fins spécifiées et communiquées qu'à certaines personnes spécifiées. Les partenaires de l'échange de renseignements ont le droit de le suspendre ou d'en limiter la portée si des protections appropriées ne sont pas prises ou s'il y a violation de la confidentialité et s'ils ne considèrent pas que le problème a été résolu de façon appropriée.

Il doit exister dans le pays destinataire une législation protégeant la confidentialité des renseignements fiscaux, y compris des renseignements échangés. Des sanctions effectives doivent être prises en cas de divulgation non autorisée de renseignements confidentiels échangés.

Les renseignements échangés en vertu de ce cadre ne peuvent être utilisés qu'à des fins fiscales ou à d'autres fins autorisées par l'instrument d'échange de renseignements applicable. Si la législation interne autorise un usage plus large des renseignements que l'instrument d'échange de renseignements applicable, il est prévu que les dispositions et les instruments internationaux prévalent sur les dispositions de la législation interne.

i) Application et mise en œuvre du cadre

L'objectif est que le FHTP commence à appliquer le cadre après sa réunion de l'automne et faire rapport sur l'avancement et sur les délais nécessaires à l'achèvement de la mise en œuvre dans un rapport d'étape en 2015. Les pays qui n'ont pas encore mis en place le dispositif législatif nécessaire à l'échange spontané de renseignements, comme l'exige l'Action 5, disposeront d'une période d'ajustement au terme de laquelle l'absence persistante de ce dispositif déclenchera l'application du facteur de transparence précisé. Compte tenu des différences entre les procédures législatives et parlementaires nationales et comme l'introduction d'un dispositif législatif peut prendre un certain temps, on donnera aux pays membres et aux pays associés jusqu'à la fin de 2014 pour commencer à

prendre des mesures en vue de la création du dispositif juridique permettant d'échanger spontanément des renseignements.

Un mécanisme de suivi et d'examen continu sera institué pour s'assurer que les États se conforment à l'obligation d'échanger spontanément des renseignements en vertu de l'Action 5. Le FHTP procédera à un examen annuel. À cette fin, les pays qui prennent des décisions de nature spécifique relevant du cadre devront fournir une fois par an des données statistiques. Elles comprendront au minimum (a) le nombre total d'échanges spontanés effectués au titre du cadre, (b) le nombre d'échanges spontanés sur des décisions ne concernant pas les prix de transfert ; (c) le nombre d'échanges spontanés sur des décisions concernant les prix de transfert et (d) pour chaque échange, avec quel(s) pays les renseignements ont été échangés.

Dans la deuxième étape des travaux sur l'amélioration de la transparence, qui commence après la publication de ce rapport, le FHTP recherchera quels renseignements supplémentaires pourraient aider les pays à évaluer si l'un d'entre eux a respecté ses obligations découlant du cadre. Ces informations pourraient inclure le nombre total de décisions de nature spécifique relatives à des régimes préférentiels qui ont été prises (y compris les décisions non échangées spontanément au titre du cadre) et une estimation des impôts concernés. D'autres travaux seront effectués à propos de la manière dont ces informations devront être mesurées et diffusées.

Notes

1. Voir page 18 du Plan d'action BEPS. Voir aussi le chapitre 1 ci-dessus.
2. Les juridictions ayant des régimes de PI doivent veiller à ce que le même actif de PI ne soit pas imputé à la fois au siège social et à l'établissement stable situé à l'étranger (par exemple parce qu'elles appliquent l'Approche autorisée de l'OCDE).
3. Les juridictions pourraient aussi choisir de modifier légèrement l'approche du lien pour que le lien soit fait entre dépenses, produits provenant d'actifs de PI et revenu. Cette approche obligerait les contribuables à ajuster le ratio pour inclure dans les « dépenses éligibles » toutes les dépenses au titre de tous les actifs de PI qui ont contribué au produit et à inclure dans les « dépenses totales » les dépenses totales au titre de tous les actifs de PI qui ont contribué au produit. Ce ratio agrégé serait ensuite appliqué au revenu total du produit qui était directement lié à tous les actifs de PI sous-jacents. Cette méthode serait compatible avec l'approche du lien et pourrait réduire les coûts liés au respect des obligations fiscales de certains contribuables disposant de brevets multiples contribuant à un produit, mais les juridictions devront veiller à ce que cette méthode basée sur les produits fasse l'objet du même degré de suivi qu'une méthode basée sur les brevets et aussi à ce que les avantages expirent dans des délais qui soient justes et raisonnables (par exemple la durée de vie moyenne de tous les brevets). Le FHTP élaborera des indications supplémentaires sur ce point.
4. Les dépenses éligibles pourraient donc comprendre les salaires, les coûts directs, les frais généraux, le coût des fournitures et l'amortissement (à l'exclusion de l'amortissement des coûts d'acquisition) à condition que tous ces coûts résultent d'activités entreprises pour faire progresser la compréhension des relations scientifiques ou les technologies, pour remédier à des obstacles scientifiques ou technologiques ou pour développer le savoir et mettre au point de nouvelles applications.
5. Cela signifie que la R&D à caractère général et spéculatif peut figurer dans les dépenses éligibles pourvu que les contribuables puissent établir l'existence d'un lien direct entre la R&D et l'actif de PI qui a été produit. Cela signifie aussi que les coûts de construction ou les autres coûts de capital non séparables ne

seraient pas inclus, parce qu'il serait impossible d'établir un lien direct entre le coût d'un bâtiment entier et les différents actifs de PI créés dans ce bâtiment.

6. Les dépenses de PI seront calculées en appliquant les dispositions ordinaires de la législation fiscale interne (c'est-à-dire sans recourir aux dispositions spécifiques des régimes de PI).
7. L'Espagne et le Royaume-Uni ont maintenu une réserve à l'égard de la section F.
8. Les juridictions qui ne sont pas des États membres de l'Union européenne pourraient modifier cette limitation pour inclure dans la définition des dépenses éligibles toutes les dépenses éligibles au titre d'activités effectuées à la fois par des parties non liées et des parties résidentes liées.
9. L'externalisation diffère de l'achat de composants à une partie propriétaire de la PI de ces composants et cette référence à la possibilité d'une externalisation à des parties non liées ne concerne pas la possibilité d'achats de composants à ces parties.
10. Voir encadré II et paragraphe 63 du Rapport de 1998 et paragraphe 18 de la NAC.
11. Voir, par exemple, le paragraphe 66 du Rapport de 1998 qui établit que : *« L'échange d'informations peut être une contrainte lorsqu'un régime non transparent permet aux autorités fiscales de prendre une décision préalable vis-à-vis d'un contribuable et que cette autorité fiscale n'informe pas son homologue étrangère affectée par cette décision. Cette absence de notification à l'autorité fiscale étrangère peut restreindre la possibilité pour cette dernière de faire appliquer correctement sa réglementation »*.
12. Le chapitre V de la NAC définit une décision comme *« tous avis ou renseignements donnés ou toutes mesures prises à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer »* (voir paragraphe 161 de la NAC). Cette définition, qui est large, inclut les décisions à caractère général, les décisions fiscales et les accords de prix. Toutefois, le chapitre ne s'applique qu'aux décisions portant sur les activités qui relèvent du Rapport de 1998, c'est-à-dire les activités géographiquement mobiles comme les activités financières et les autres prestations de service, y compris la fourniture de biens incorporels.
13. Voir l'encadré page 60 de la NAC (dans la section contenant des indications générales sur les régimes de décisions). Voir aussi l'encadré page 67 (dans la section donnant des indications spécifiques aux DFA) et l'encadré page 69 de la NAC (dans la section donnant des indications spécifiques aux APP).
14. Voir paragraphe 168 de la NAC.

15. Comme il est dit ci-dessus, quand il est avéré qu'un régime préférentiel est effectivement dommageable, on donne au pays concerné la possibilité de l'abolir ou de supprimer les aspects qui sont à l'origine de l'effet dommageable. Les autres pays ont le droit de prendre des mesures défensives pour contrecarrer les effets du régime dommageable, tout en continuant à encourager le pays qui l'applique à le modifier ou à le supprimer.
16. Entre-temps, on peut naturellement continuer à échanger les décisions à caractère général en vertu des dispositions applicables en la matière.
17. Pour éviter toute ambiguïté, les autres échanges spontanés de renseignements et les autres modes d'échange de renseignements ne sont pas modifiés par le cadre et peuvent naturellement se poursuivre en vertu des dispositions qui leur sont applicables.
18. Pour trouver des informations sur cette convention, voir : www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/conventionconcernantlassistanceadministrativemutuelleenmatierefiscale.htm.
19. La procédure en trois étapes utilisée pour déterminer si un régime est dommageable est expliquée au chapitre 3 ci-dessus.
20. Voir le chapitre 3 (a) ci-dessus.
21. Voir ci-dessus au chapitre 3, (a) une brève explication de la fiscalité sur laquelle portent les travaux du FHTP et au chapitre 5, section B, une explication supplémentaire des circonstances dans lesquelles la fiscalité infranationale relève des travaux du FHTP.
22. Voir paragraphe 61 du Rapport de 1998.
23. Voir paragraphe 161 de la NAC pour la définition d'une décision.
24. La législation et la pratique administrative incluent les dispositions de loi (y compris les dispositions applicables des conventions), la jurisprudence, les règlements, ainsi que les instructions et la pratique administratives.
25. Sous forme anonyme ou expurgée, ces décisions entrent dans la catégorie des « décisions à caractère général » à moins d'avoir été formulées en réponse à une demande d'un contribuable. Bien sûr, sous forme non anonyme et quand elles n'ont pas été expurgées, elles entrent dans la catégorie des « décisions spécifiques à des contribuables ».
26. Les APP peuvent déterminer l'attribution des bénéficiaires conformément à l'article 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ainsi que la fixation des prix de transfert entre entreprises associées. Ces APP entreraient aussi dans le champ des décisions en ce qui concerne l'obligation de leur échange spontané.

27. Voir la définition des APP dans la première phrase du paragraphe 4.123 des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* (version 2010).
28. Voir paragraphe 3 de l'annexe aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (version 2010).
29. Voir le paragraphe 5 du Manuel sur l'échange de renseignements, Module sur l'échange spontané de renseignements (OCDE, 2006).
30. Voir le paragraphe 18 du Manuel sur l'échange de renseignements, Module sur les aspects généraux et juridiques des renseignements.
31. Voir paragraphe 15.1 du commentaire sur l'article 26 du Modèle OCDE de convention fiscale (*mise à jour 2014 du Modèle OCDE de convention fiscale (OCDE, 2014)*) qui pose le principe dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande sur le revenu et le capital.

Bibliographie

- OCDE (2014), *La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/mise-a-jour-2014-convention-fiscale.pdf
- OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.
DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>
- OCDE (2010), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, Éditions OCDE.
DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-fr?site=fr>
- OCDE (2006), *Manuel de mise en œuvre de l'échange de renseignements à des fins fiscales : Module 2 Échange spontané de renseignements*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/36667338.pdf
- OCDE (2004a), *Note d'application consolidée : Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901141.pdf
- OCDE (2004b), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004*, OCDE, Paris.
www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/30901107.pdf
- OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*, Éditions OCDE.
DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262942-fr>

Chapitre 5

Examen des régimes des pays membres et pays associés

A. Introduction

L'examen actuel des régimes des pays membres a commencé à la fin de 2010 par la préparation d'une enquête préliminaire sur les régimes fiscaux préférentiels des pays membres, à partir des informations publiquement disponibles et sans que l'on porte de jugement sur leur caractère éventuellement dommageable. D'autres régimes ont été ensuite ajoutés pour être examinés ; ils ont été soumis par les États membres qui les pratiquent eux-mêmes et par d'autres États membres.

Il a été demandé à chaque État membre de décrire ses régimes et d'effectuer un auto-examen au moyen d'un modèle standard. Les auto-examens ont été suivis d'une analyse approfondie et d'examens par les pairs. Ces derniers ont été basés sur les principes et les facteurs énoncés dans le Rapport de 1998 (OCDE, 1998) et, là où c'était nécessaire, sur des considérations économiques. L'examen actuel ayant commencé avant la publication du Plan d'action BEPS (OECD, 2013), tous les régimes, à l'exception des régimes incorporels, ont été évalués au regard des facteurs appliqués précédemment pour que l'on applique une méthode cohérente à des régimes similaires tels que ceux des sociétés holdings.

Comme tous les régimes applicables aux biens incorporels des pays membres sont en cours d'examen ensemble, ils ne le sont pas seulement en fonction des facteurs appliqués précédemment, mais aussi du facteur d'activité substantielle qui sera précisé. Sachant que les régimes applicables aux biens incorporels ne sont qu'une sous-catégorie des régimes préférentiels, le FHTP devra également discuter l'obligation d'activité substantielle et ensuite l'appliquer aux autres régimes préférentiels, les régimes préférentiels déjà examinés pourraient être concernés à condition qu'ils soient encore en vigueur.

Conformément à l'Action 5, le FHTP doit aussi améliorer en priorité la transparence. De ce fait, les régimes, y compris les régimes incorporels,

pourraient aussi devoir être reconsidérés à la lumière de l'analyse effectuée sur ce point.

L'examen des régimes préférentiels des pays associés a commencé à la fin de 2013. Il a été effectué de la même façon et sur la même base que l'examen des régimes des pays membres. Celui des régimes préférentiels de la Colombie et de la Lettonie a débuté, mais n'a pas été achevé. L'achèvement de l'examen des régimes préférentiels des autres pays associés fait partie des prochaines étapes des travaux du FHTP (voir le chapitre 6 ci-dessous).

Les travaux du FHTP sur les régimes préférentiels des pays membres et pays associés constituent un processus continu qui se poursuivra au-delà de septembre 2014. Il permet à n'importe quel pays membre et pays associé de demander à tout moment un examen de tout régime fiscal préférentiel existant s'il considère que la nature du régime, ses effets économiques ou la portée et les modalités de son utilisation ont changé d'une façon qui puisse le rendre dommageable au sens du Rapport de 1998. Les régimes seront aussi examinés au regard des facteurs d'activité substantielle et de transparence une fois précisés.

B. Conclusions sur les régimes infranationaux et sur les circonstances dans lesquelles ils relèvent des travaux du FHTP

Au cours de l'examen actuel, la question s'est posée de savoir si les régimes infranationaux qui n'offrent des avantages fiscaux qu'à ce niveau sont du ressort des travaux du FHTP. Sachant que le facteur d'entrée de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé tient compte de la conjonction des taux d'imposition effectifs à l'échelon national et infranational, un régime infranational ne relève pas des travaux du FHTP si le taux d'imposition à l'échelon national ou infranational ne satisfait pas de lui-même au critère d'imposition effectif nul ou peu élevé.

Toutefois, le Rapport de 1998 n'écarte pas par principe les régimes infranationaux du champ d'application des travaux du FHTP, et rien dans l'histoire de ceux-ci ne va dans ce sens. En outre, il serait contraire à l'objectif plus général du Rapport de 1998, qui est de parvenir à une « égalisation des conditions de jeu »¹, d'exclure des travaux du FHTP les régimes n'offrant des avantages fiscaux qu'à l'échelon infranational, et ce en particulier quand le taux d'imposition infranational représente (ou pourrait représenter dans le cas d'un taux discrétionnaire) une proportion significative du taux d'imposition effectif total. Sur cette base, le FHTP a décidé d'inclure les régimes infranationaux dans le champ de ses travaux lorsque les deux critères suivants sont remplis :

- i. le gouvernement national est le responsable ultime de la conception générale du régime concerné et ne laisse à l'autorité infranationale qu'une latitude limitée pour décider ou non d'instituer le régime et/ou ses principales caractéristiques. La justification est que, dans un tel cas, il n'y a pas de différence fondamentale entre le régime concerné et les régimes institués à l'échelon national ;
- ii. le taux d'imposition à l'échelon infranational représente (ou pourrait représenter s'il est discrétionnaire) une proportion significative du taux d'imposition total et le taux d'imposition effectif total aux deux niveaux satisfait au facteur de taux d'imposition effectif nul ou peu élevé.

C. Conclusions sur les régimes examinés

La procédure d'examen du FHTP porte sur les 30 régimes préférentiels suivants. Le tableau ci-dessous indique le pays et le nom du régime ainsi que la conclusion formulée sur certains régimes que le FHTP n'a pas jugé dommageables².

Tableau 5.1. Régimes autres que les régimes applicables aux biens incorporels

	Pays	Régime	Conclusion
1.	Australie	Régime « applicable aux revenus perçus par des non-résidents » (dit « Conduit foreign income regime »)	Non dommageable
2.	Canada	Régime de l'assurance-vie	Potentiellement mais pas effectivement dommageable
3.	Colombie	Régime des investissements de portefeuille à l'étranger	Non dommageable ³
4.	Grèce	Ingénierie et construction offshore	En cours d'examen
5.	Japon	Zones spéciales de compétitivité internationale	Non dommageable ⁴
6.	Japon	Mesures pour promouvoir la recherche-développement	Non dommageable ⁴
7.	Lettonie	Régime fiscal du transport maritime	Non dommageable
8.	Lettonie	Régime des zones économiques spéciales	En cours d'examen ⁵
9.	Luxembourg	Sociétés de gestion de patrimoine familial	Non dommageable ⁴
10.	Luxembourg	Sociétés d'investissement en capital à risque	Non dommageable ⁶
11.	Suisse – au niveau cantonal	Régime des sociétés auxiliaires (auparavant dénommé régime des sociétés domiciliées)	En cours d'examen ⁷
12.	Suisse – au niveau cantonal	Régime des sociétés mixtes	En cours d'examen
13.	Suisse – au niveau cantonal	Régime des sociétés holdings	En cours d'examen
14.	Suisse – au niveau fédéral	Régime des sociétés commissionnaires	En cours d'examen
15.	Turquie	Régime du transport maritime	Non dommageable ⁴

Tableau 5.2. Régimes applicables aux biens incorporels

	Pays	Régime	Conclusion
16.	Belgique	Déduction pour revenus de brevets	Voir paragraphe ci-dessous.
17.	Colombie	Régime des logiciels	
18.	France	Taux réduit pour les plus-values à long terme et pour les bénéfices des concessions de licence d'exploitation de droits de PI	
19.	Hongrie	Régime de la PI pour les redevances et les plus-values	
20.	Israël	Société référentielle ⁸	
21.	Luxembourg	Exonération partielle des revenus/des plus-values produits par certains droits de PI	
22.	Portugal	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels	
23.	Pays-Bas	Régime applicable aux innovations	
24.	Espagne	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels	
25.	Espagne – pays basque	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels	
26.	Espagne – Navarre	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels	
27.	Suisse	Allègement pour les entreprises nouvelles créées ou restructurées ⁹	
28.	Suisse – Canton de Nidwald	Régime pour les produits de licences	
29.	Turquie	Zones de développement technologique	
30.	Royaume-Uni	Régime applicable aux brevets	

Les régimes de PI figurant dans le tableau 5.2 sont tous considérés en fonction des critères du Rapport de 1998 et continuent encore d'être examinés seulement pour ce qui concerne le critère d'activité substantielle une fois précisé.

Tableau 5.3. Décisions relatives aux régimes préférentiels et régimes de décisions

	Pays	Régime	Conclusion
			<p>Le FHTP a l'intention de commencer à appliquer le cadre d'échange spontané obligatoire des décisions relatives aux régimes préférentiels après sa réunion d'automne, puis de donner des informations sur l'état d'avancement de cette application et sur le calendrier pour y parvenir dans un rapport d'étape de 2015. Les régimes préférentiels devront être examinés au regard du facteur de transparence précisé qui fait partie du cadre. Les conclusions sur les régimes évalués au regard du facteur de transparence précisé seront portées dans ce tableau.</p>

Notes

1. Voir paragraphe 8 du Rapport de 1998.
2. Le constat du caractère dommageable d'un régime préférentiel n'empêche pas une réévaluation future de ce régime au regard des facteurs précisés par l'Action 5. Cette éventuelle réévaluation s'inscrirait dans le cadre des travaux futurs évoqués au chapitre 6.
3. Le FHTP a formulé cette conclusion sans être parvenu à la conclusion que le régime colombien relève de ses travaux.
4. Ce régime a été examiné avant l'approbation du Plan d'action BEPS.
5. Le FHTP n'a pas encore décidé si le régime relève de ses travaux.
6. Le FHTP a formulé cette conclusion sans être parvenu à la conclusion que le régime luxembourgeois relève de ses travaux.
7. La Suisse a annoncé son intention de supprimer ce régime (ainsi que les trois suivants) dans le cadre de sa troisième réforme de l'impôt sur les sociétés.
8. Le régime israélien préférentiel accordé aux sociétés n'a été inclus dans l'examen que dans la mesure où il offre un traitement préférentiel à certains revenus de biens incorporels éligibles.
9. L'allègement accordé par la Suisse aux entreprises nouvelles ou réorganisées n'a été inclus dans l'examen que dans la mesure où il offre un traitement préférentiel à certains revenus de biens incorporels éligibles.

Bibliographie

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.

DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : Un problème mondial*, Éditions OCDE.

DOI : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262942-fr>

Chapitre 6

Prochaines étapes

À l'avenir, le FHTP achèvera les travaux relatifs au premier objectif de l'Action 5 et commencera les travaux relatifs au deuxième objectif, c'est-à-dire engagera le dialogue avec d'autres pays non membres de l'OCDE sur la base du cadre existant. La date limite de réalisation du deuxième objectif est fixée à septembre 2015 ; le but poursuivi est d'arriver à une « égalisation des conditions de jeu » et d'éviter que les travaux sur les pratiques fiscales dommageables ne déplacent les régimes des pays membres de l'OCDE et des pays associés vers d'autres pays, leur donnant un avantage concurrentiel injustifié et limitant l'efficacité de l'ensemble de l'exercice.

L'achèvement des travaux relatifs au premier objectif de l'Action 5 consistera en trois éléments :

1) Travaux supplémentaires sur l'activité substantielle

Les travaux supplémentaires sur l'activité substantielle se dérouleront en trois étapes. D'abord, les discussions sur la méthode employée pour requérir une activité substantielle dans les régimes de PI se poursuivent. Ensuite, quand il y aura accord sur une méthode, elle sera appliquée aux régimes de PI figurant dans le tableau 5.2 ci-dessus et à d'autres régimes de PI des pays associés. Enfin, comme l'Action 5 requiert l'existence d'une activité substantielle dans « tout régime préférentiel », toute méthode convenue devra s'appliquer au-delà des régimes de PI. Les débats actuels sur l'activité substantielle dans le contexte des régimes applicables aux biens incorporels sont susceptibles d'éclairer ces travaux, mais il faudra peut-être formuler différemment l'obligation applicable aux divers régimes préférentiels, car toute obligation d'activité substantielle doit tenir compte de la nature du régime préférentiel évalué. Les régimes qui ont déjà été évalués devront peut-être l'être de nouveau quand on il y aura accord sur la formulation de l'obligation.

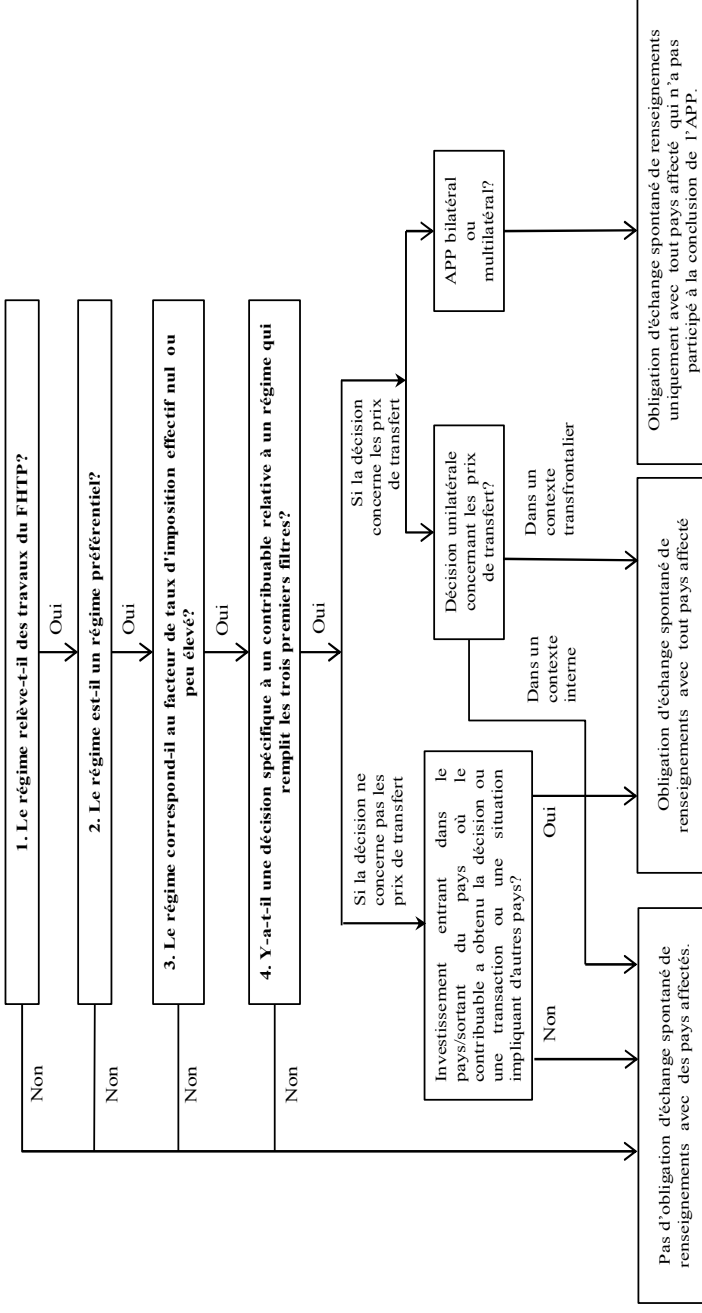
2) Travaux supplémentaires sur l'amélioration de la transparence

Le FHTP poursuivra ses travaux sur l'application du cadre d'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions aux régimes préférentiels des pays membres et pays associés en vue de commencer cette application après sa réunion d'automne et de donner des informations à ce propos dans un rapport d'étape en 2015. Le FHTP recherchera aussi par quels autres moyens la transparence pourrait être améliorée.

3) Travaux supplémentaires sur l'examen des régimes préférentiels des pays associés

L'examen des régimes préférentiels des pays associés se poursuivra.

Annexe A. Échange spontané de renseignements sur les décisions relatives à des régimes préférentiels - graphique



ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux liés à la mondialisation. À l'avant-garde des efforts engagés pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles suscitent, l'OCDE aide les gouvernements à y faire face en menant une réflexion sur des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et la problématique du vieillissement démographique. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de confronter leurs expériences en matière d'action publique, de chercher des réponses à des problèmes communs, de recenser les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovaquie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

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

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

Endiguer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) est une priorité absolue pour les pouvoirs publics des pays du monde entier. En 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté un Plan d'action en 15 points, à l'élaboration duquel ils ont œuvré de concert et sur un pied d'égalité, pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce rapport présente les résultats obtenus au titre de l'Action 5.

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

Sommaire

Synthèse

Chapitre 1. Introduction et contexte

Chapitre 2. Aperçu général des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables

Chapitre 3. Cadre prévu par le rapport de 1998 pour déterminer si un régime est un régime préférentiel dommageable

Chapitre 4. Refondre les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables

Chapitre 5. Examen des régimes des pays membres et pays associés

Chapitre 6. Prochaines étapes

Annexe A. Échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées relatives aux régimes préférentiels – graphique

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm>

Veillez consulter cet ouvrage en ligne : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225305-fr>.

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation. Rendez-vous sur le site www.oecd-ilibrary.org pour plus d'informations.

