



Mise à jour 2023 de la feuille de route G20/OCDE sur les pays en développement et la fiscalité internationale

RAPPORT DE L'OCDE À L'INTENTION DES MINISTRES DES FINANCES ET DES GOUVERNEURS DE BANQUE CENTRALE DU G20

Juillet 2023, Inde

Mise à jour 2023 de la feuille de route G20/OCDE sur les pays en développement et la fiscalité internationale

Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et
des gouverneurs de banque centrale du G20

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

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

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2023), *Mise à jour 2023 de la feuille de route G20/OCDE sur les pays en développement et la fiscalité internationale : Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/268825db-fr>.

Version révisée, décembre 2023

Les détails des révisions sont disponibles à l'adresse : https://www.oecd.org/fr/apropos/editionsocde/Corrigendum_Mise-a-jour-2023-de-la-feuille-de-route-G20-OCDE-sur-les-pays-en-developpement-et-la-fiscalite-internationale.pdf.

Crédit photo : Couverture © Shutterstock/vs148

© OCDE 2023

L'utilisation de cette œuvre, qu'elle soit numérique ou imprimée, est régie par les conditions générales qui se trouvent sur www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation.

Avant-propos

Conformément à la demande des ministres du G20 et des gouverneurs de banque centrale en février 2023¹, ce rapport de l'OCDE fait le point sur les progrès accomplis par les pays en développement pour tirer parti des nouvelles règles fiscales internationales et sur les autres mesures à prendre. Depuis quelques années, les pays en développement sont confrontés à des difficultés budgétaires croissantes : les économies ont été marquées par la pandémie de COVID-19 et ses contrecoups, les tensions sur les prix sont persistantes et les obligations au titre du service de la dette s'alourdissent. L'optimisation des recettes et le rétablissement des finances publiques sont donc essentiels. La fiscalité internationale constitue une priorité évidente, compte tenu de la dépendance de nombreux pays en développement à l'égard de l'impôt sur les sociétés et de la place importante qu'occupent les entreprises multinationales (EMN) dans l'assiette de cet impôt.

S'appuyant sur la Feuille de route de 2022 sur les pays en développement et la fiscalité internationale, ce rapport porte sur des initiatives spécifiques ayant vocation à accélérer les progrès accomplis dans des domaines que les pays jugent prioritaires. En matière d'impôt sur les sociétés, les priorités les plus pressantes sont notamment les actions menées dans le cadre des déclarations pays par pays et le soutien à la mise en œuvre de la Solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. Au-delà de l'impôt sur les sociétés, le rapport considère les leviers budgétaires visant à lutter contre le changement climatique ainsi que les taxes sur la valeur ajoutée (TVA) et sur les biens et services (TPS) comme des domaines dans lesquels la coopération internationale s'accélère et qui permettront de collecter des recettes destinées à contribuer au financement des ODD.

À mesure que le système fiscal international continue d'évoluer et devient plus interconnecté que jamais, l'ensemble des pays, y compris les membres du G20, ont de plus en plus intérêt à continuer d'investir dans la réussite du Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS et à associer les pays en développement à ses travaux.

¹ Résumé et document final du président du G20 : Première réunion du G20 et des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale, Bengaluru, 25 février 2023.

Table des matières

Avant-propos	3
Abréviations et acronymes	5
Synthèse	7
1 Progrès accomplis par les pays en développement dans leur participation au Cadre inclusif OCDE/G20 sur BEPS	9
1.1. Les pays en développement et le Cadre inclusif	9
1.2. Standards minimums du BEPS	9
1.3. Autres actions prioritaires du projet BEPS	13
1.4. Conclusions concernant la participation des pays en développement au Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS	16
2 Mise à jour de la feuille de route 2022	17
2.1. Réunion du Conseil de l'OCDE au niveau des Ministres — Événement parallèle sur la fiscalité et le développement	17
2.2. Déclaration pays par pays	18
2.3. Renforcement des capacités pour la mise en œuvre de la Solution reposant sur deux piliers	21
3 Questions dépassant le cadre du BEPS et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS)	30
3.1. Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions de carbone	30
3.2. Taxes sur la valeur ajoutée (TVA)/Taxes sur les produits et services (TPS)	31
Annexe A. Liste des recommandations figurant dans le rapport de 2021	33

Abréviations et acronymes

AMAC	Accord multilatéral entre autorités compétentes
ATAF	Forum africain sur l'administration fiscale
BAoD	Banque asiatique de développement
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
Cadre inclusif	Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS
CIAT	Centre interaméricain des administrations fiscales
EADR	Échange automatique de renseignements
EMN	Entreprise multinationale
FHTP	Forum sur les pratiques fiscales dommageables
FMI	Fonds monétaire international
Forum inclusif	Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions de carbone
Forum mondial	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
GBM	Groupe de la Banque mondiale
GloBE	Lutte globale contre l'érosion de la base d'imposition
ICMPL	Impôt complémentaire minimum prélevé localement
ICMQPL	Impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement
IGF	Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable
IIDD	Institut international du développement durable
IISF	Inspecteurs des impôts sans frontières

Instrument multilatéral ou IM	Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
IS	Impôt sur les bénéfices des sociétés
MAAC	Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ODD	Objectif de développement durable
ONU	Organisation des Nations Unies
PA	Procédure amiable
PNUD	Programme des Nations unies pour le développement
RAI	Règle d'assujettissement à l'impôt
RDIR	Règle d'inclusion du revenu
SEC	Société étrangère contrôlée
TPS	Taxe sur les produits et services
TREAT	Outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Synthèse

Conformément à la demande des ministres du G20 et des gouverneurs de banque centrale en février 2023², **ce rapport fait le point sur le Rapport de 2021 sur les pays en développement et le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS (le Rapport de 2021) ainsi que sur la Feuille de route OCDE/G20 de 2022 sur les pays en développement et la fiscalité internationale élaborée à sa suite (la Feuille de route de 2022)**³. Le premier chapitre dresse un bilan des progrès accomplis par les pays en développement dans leur participation au Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS⁴, notamment au travers d'une analyse de la mise en œuvre des standards minimums du BEPS et de l'influence continue des pays en développement dans les négociations visant à finaliser les détails d'une solution reposant sur deux piliers pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie⁵. Le chapitre 2 fait ensuite le point sur la Feuille de route de 2022, en mettant en lumière les principaux domaines d'action prioritaires pour les pays en développement, et propose un guide visant à renforcer leur participation et à accélérer les progrès accomplis. Le chapitre 3 rend compte des progrès réalisés dans les domaines, autres que l'impôt sur les sociétés, où la coopération internationale revêt une importance croissante.

Le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS a montré qu'une coopération internationale plus étroite peut aboutir à l'élaboration, dans un monde interconnecté et mondialisé, de normes internationales tenant compte des contributions d'un nombre plus important de pays. De plus en plus de pays en développement continuent de progresser dans la mise en œuvre des règles convenues au niveau international et de renforcer l'influence directe qu'ils pourront exercer sur la formulation de ces règles à l'avenir. Bien que ces règles soient finalisées, le Cadre inclusif continue de jouer, du fait de l'ampleur des changements instaurés et de la nature dynamique de l'environnement fiscal international, un rôle important en tant qu'enceinte permettant aux pays en développement de participer à la mise en œuvre efficace et efficiente des règles. À la suite de l'accord historique conclu par le Cadre inclusif sur une solution reposant sur deux piliers, les Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE)⁶, qui instaureront un impôt minimum mondial effectif applicable aux grandes entreprises multinationales, offrent aux pays en développement l'occasion de réformer leurs bases d'imposition des sociétés. L'entrée en vigueur des règles étant prévue en 2024, les pays en développement ont un besoin urgent de soutien.

² Résumé et document final du président du G20 : Première réunion du G20 et des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale, Bengaluru, 25 février 2023.

³ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/feuille-de-route-g20-ocde-sur-les-pays-en-developpement-et-la-fiscalite-internationale_3f6c4588-fr.

⁴ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-fr/a-propos/>.

⁵ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.htm>

⁶ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux.htm>.

Les discussions au niveau ministériel ont souligné, dans le cadre du plan d'action BEPS, le caractère prioritaire, pour les pays en développement, de la mise en œuvre des déclarations pays par pays et du Pilier Deux. En conséquence, les efforts de renforcement des capacités s'intensifient dans ces domaines. Plus précisément, le rapport définit quatre objectifs indicatifs essentiels pour cibler l'aide apportée aux pays en développement dans ces domaines prioritaires :

1. Dix pays en développement supplémentaires pourront accéder aux déclarations pays par pays d'ici septembre 2024, puis dix autres d'ici septembre 2025 et septembre 2026, à condition toutefois que des ressources suffisantes soient dégagées pour les activités de renforcement des capacités.
2. Des supports de formation, d'orientation et d'apprentissage en ligne portant sur tous les aspects des règles GloBE menés à terme seront mis à la disposition de tous les pays en développement d'ici la fin de 2023, puis mis à jour au besoin en temps opportun.
3. Outre le soutien déjà apporté aux pays pilotes concernant les incitations fiscales et les règles GloBE, 15 pays de plus pourraient, selon les prévisions, avoir besoin d'une assistance bilatérale en 2024 et jusqu'à 30 autres d'ici la fin de 2025.
4. Des programmes d'assistance technique portant sur la mise en œuvre pratique des Règles GloBE et des règles y afférentes seront proposés à l'ensemble des pays en développement qui en feront la demande d'ici 2026.

Il est également admis que les réformes de l'impôt sur les sociétés ne suffisent pas à financer les ODD. Au-delà des impôts, des mécanismes fiscaux tels que ceux fondés sur la consommation ou la production peuvent également être exploités pour favoriser l'adoption de changements de comportement conformes aux ODD. Les événements ministériels et les travaux menés par d'autres organisations ont mis en évidence un certain nombre d'autres domaines dans lesquels les pays en développement pourraient tirer profit d'une coopération internationale plus étroite, notamment les taxes environnementales et les mécanismes de tarification qui s'y rapportent, ainsi que la TVA/TPS. À ce titre, ce rapport comporte une discussion sur le Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions carbone (le Forum inclusif) et sur la coopération internationale en matière de TVA/TPS.

Le Rapport de 2021 recensait une série d'autres recommandations, relatives à l'impôt sur les sociétés et aux autres mécanismes, destinées à aider les pays en développement à mobiliser leurs ressources intérieures et à consolider leur intégration dans la nouvelle architecture fiscale internationale. Ces recommandations, qui restent valables, devraient être réexaminées dans les années à venir sous l'égide du G20.

1 Progrès accomplis par les pays en développement dans leur participation au Cadre inclusif OCDE/G20 sur BEPS

Ce chapitre fait le point sur les progrès accomplis grâce à la participation des pays en développement au Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS (Cadre inclusif). Il commence par une présentation des membres du Cadre inclusif, avant d'étudier l'étendue de la mise en œuvre des actions du BEPS par les pays en développement membres du Cadre inclusif, en mettant l'accent sur les standards minimums. La dernière partie du chapitre examine le rôle des pays en développement dans les travaux en cours, d'une importance cruciale, visant à préciser les détails de la Solution reposant sur deux piliers.

1.1. Les pays en développement et le Cadre inclusif

Le Cadre inclusif compte désormais 143 membres⁷, suite à l'adhésion de l'Azerbaïdjan en décembre 2022 et de l'Ouzbékistan en juin 2023. Cinquante et un, soit plus d'un tiers (36 %) des membres sont des pays à revenu faible ou intermédiaire qui ne sont pas membres de l'OCDE ou du G20 et ne sont pas considérés comme des centres financiers.

La composition du Cadre inclusif est géographiquement équilibrée, puisque ses membres sont issus de toutes les régions du monde. Cet équilibre s'observe également dans son équipe dirigeante, puisque l'un des deux co-présidents, Mme Marlene Nembhard-Parker (Jamaïque), est originaire d'un pays en développement, ainsi que dans la composition de son Groupe de pilotage⁸.

1.2. Standards minimums du BEPS

La section suivante examine les progrès accomplis par les pays en développement dans la mise en œuvre des standards minimums du BEPS, qui constituent des priorités absolues pour les pays eux-mêmes et pour l'intégrité du système fiscal international en général. Sauf indication contraire, ce bilan tient compte des avancées réalisées, au 1^{er} avril 2023, par les pays en développement qui ne sont membres ni de l'OCDE ni du G20 et ne sont pas des centres financiers.

⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf>.

1.2.1. Action 5 : régimes fiscaux préférentiels ; échange de renseignements sur les décisions fiscales

Les pays en développement continuent de contribuer au renforcement du système fiscal international en veillant à ne pas conserver ou mettre en place de régimes fiscaux préférentiels dommageables⁹. Environ 30 % de l'ensemble des régimes examinés par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) depuis le début du Projet BEPS concernent des pays en développement. Ceux de ces pays dont les régimes présentaient des caractéristiques dommageables ont pris des mesures pour les modifier ou les supprimer, ou ont engagé des discussions en ce sens (voir Encadré 1.1).

Encadré 1.1. Action 5 : régimes fiscaux préférentiels

Depuis le lancement du Projet BEPS, les pays en développement ont représenté :

- 49 des 190 régimes supprimés ou modifiés (26 %) (contre 42 sur 181, soit 23 %, selon les chiffres de la Feuille de route de 2022)
- 95 des 319 régimes examinés (30 %) (soit le même niveau que celui indiqué dans la Feuille de route de 2022, ce qui signifie qu'aucun nouveau régime de pays en développement n'a été examiné)

Source : OCDE, à partir de l'examen par le FHTP, en avril 2023, de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS.

Environ deux tiers des pays en développement ont reçu des informations sur les décisions rendues par des administrations fiscales à l'étranger au cours des cinq dernières années ; ils sont ainsi mieux armés pour évaluer les risques et identifier les situations de double non-imposition ou d'évasion fiscale (voir Encadré 1.2).

⁹ Les résultats relatifs aux régimes préférentiels présentés ici tiennent compte de ceux qui ont été exposés lors de la réunion du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP) d'avril 2023 et qui seront publiés dès que le processus d'approbation sera achevé. Parmi les trois éléments du standard minimum de l'Action 5, les deux qui concernent des pays en développement qui ne sont pas des centres financiers sont examinés ici. Ils ont trait aux régimes fiscaux préférentiels et à l'obligation faite aux juridictions d'échanger des renseignements pertinents sur les décisions relatives aux contribuables.

Encadré 1.2. Action 5 : cadre de transparence pour l'échange de renseignements sur les décisions fiscales

- 25 pays en développement (50 %) ont reçu au moins une décision en 2021
- 34 pays en développement (68 %) ont reçu des renseignements sur des décisions fiscales au moins une fois au cours des cinq dernières années pour lesquelles des informations sont actuellement disponibles, c'est-à-dire entre 2017 et 2021.
- 14 pays en développement (28 %) ont reçu des renseignements sur des décisions fiscales chaque année au cours des cinq dernières années pour lesquelles des informations sont actuellement disponibles, c'est-à-dire entre 2017 et 2021.

Source : OCDE, à partir de l'examen de la mise en œuvre de l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS en décembre 2022.

Il ressort de l'examen de décembre 2022 que trois pays en développement ont procédé à 158 des quelque 5 000 échanges de renseignements sur des décisions fiscales réalisés en 2021 (la dernière année pour laquelle on dispose de données) à l'échelle mondiale. Au total, les trois pays en développement concernés ont procédé à 765 échanges de renseignements sur des décisions fiscales au cours de la période de cinq ans allant de 2017 à 2021. Comme indiqué dans la Feuille de route de 2022, le nombre de pays en développement qui communiquent des renseignements sur les décisions fiscales demeure faible, en partie parce qu'ils sont moins susceptibles de rendre des décisions fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence.

1.2.2. Action 6 : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Les pays en développement continuent de progresser dans la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales. L'Action 6 du BEPS vise à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et impose aux juridictions de modifier leurs conventions bilatérales de double imposition lorsque nécessaire. La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (l'Instrument multilatéral ou IM) est un moyen d'actualiser les conventions bilatérales afin de combler ces lacunes. Toutefois, comme le rapporte la Feuille de route de 2022, de nombreux pays en développement font remarquer que le processus de signature et de ratification de l'IM peut être long (voir Encadré 1.3). Malgré cette contrainte, quelque 700 conventions de double imposition signées par au moins un pays en développement ont été rendues conformes au standard minimum établi par l'Action 6, ou un instrument de mise en conformité signé, au travers de l'IM ou de négociations bilatérales.

Encadré 1.3. Action 6 : empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

- 28 pays en développement (56 %) ont désormais signé l'IM (contre 27 précédemment, comme indiqué dans la Feuille de route de 2022)
- 14 pays en développement (28 %) ont ratifié l'IM, qui a pris effet dans tous ces pays (ils étaient 14 dans la Feuille de route de 2022)
- Deux juridictions supplémentaires se sont déclarées intéressées par la signature de l'IM.

Source : OCDE

Sur les 48 pays en développement ayant été soumis à un examen par les pairs au titre du standard minimum établi par l'Action 6 en 2022, 33 (69 %) ne font l'objet d'aucune recommandation, ce qui signifie qu'ils ont soit pleinement mis en œuvre le standard en ratifiant l'IM ou par le biais de négociations bilatérales, soit élaboré un plan de mise en œuvre du standard minimum dans leurs conventions. Des recommandations ont été formulées pour 15 pays en développement qui ont signé l'IM mais qui ne l'ont pas encore ratifié et fait entrer en vigueur et/ou qui n'ont pas encore fourni de plan (ou de plan actualisé) de mise en œuvre du standard minimum.

1.2.3. Action 13 : déclaration pays par pays

Comme indiqué dans le Rapport de 2021 et la Feuille de route de 2022, les progrès accomplis en matière de déclaration pays par pays ont été difficiles et des recommandations ont été formulées en conséquence. La section 2.2 du présent rapport fait le point sur ces recommandations et décrit en détail les mesures prises pour aider les pays en développement à relever ces défis.

Au total, huit pays en développement devraient être en mesure de recevoir des déclarations pays par pays sur les groupes ayant leur siège à l'étranger d'ici la fin de 2023. Certains éléments indiquent que le rythme des progrès pourrait s'accélérer dans certains domaines. En particulier, le nombre de pays en développement qui ont adopté la législation nationale nécessaire à l'établissement de déclarations pays par pays a plus que doublé, passant de 15 dans le Rapport de 2021 à 31 en avril 2023. Une intensification et un ciblage accrus des efforts de renforcement des capacités (voir section 2.2) devraient permettre d'amplifier ces progrès dans les années à venir.

Encadré 1.4. Progrès accomplis au titre de l'Action 13

- 46 pays en développement (96 %) ont fait l'objet d'un examen par les pairs au titre de l'Action 13 (contre 43 dans les chiffres de la Feuille de route de 2022)
- 31 pays en développement (64 %) ont mis en place la législation nationale nécessaire (contre 23 dans la Feuille de route de 2022)
- 39 pays en développement (78 %) ont signé la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC) (contre 37 dans la Feuille de route de 2022) et 34 (68 %) l'ont ratifiée (contre 32 dans la Feuille de route de 2022)
- 17 pays en développement (34 %) ont signé l'accord multilatéral entre autorités compétentes (AMAC) concernant l'échange des déclarations pays par pays (contre 12 dans la Feuille de route de 2022)
- 11 pays en développement (22 %) ont passé avec succès l'évaluation de confidentialité prévue par la norme d'échange automatique de renseignements (contre 9 dans la Feuille de route de 2022)
- Six pays en développement (16 %) ont activé des relations dans le cadre de l'AMAC concernant l'échange des déclarations pays par pays, ce qui permet l'échange réciproque de déclarations pays par pays (contre cinq dans la Feuille de route de 2022)

Source : OCDE, d'après les rapports d'examen par les pairs établis au 1^{er} avril 2023.

1.2.4. Action 14 : améliorer le règlement des différends

Dans le cadre de l'action 14 du BEPS, les juridictions membres du Cadre inclusif se sont engagées à améliorer la résolution des différends relatifs aux conventions fiscales, en particulier dans le cadre de la procédure amiable (PA). Étant donné que plusieurs pays en développement commencent à avoir une expérience en matière de procédure amiable, le Cadre inclusif a noté que ces juridictions auraient besoin d'un soutien accru pour gérer cette augmentation et s'assurer que ces cas sont résolus de manière efficace, efficace et rapide, conformément à l'action 14 du BEPS. Par conséquent, bien que les examens par les pairs au titre de l'action 14 du BEPS ont été reportés jusqu'en 2022 pour les pays en développement ayant une expérience limitée de la procédure amiable, le Cadre inclusif a décidé en 2023 de lancer un processus spécial "d'examen simplifié par les pairs" pour ces juridictions à partir de janvier 2023. Ce processus est mené dans le but d'aider ces juridictions à mettre en place un programme de PA plus solide pour les cas de procédure amiable en cours ou futurs, conformément à un calendrier publié sur le site Internet de l'OCDE¹⁰. Les résultats de ces examens seront disponibles dans les prochains mois. Autres actions prioritaires du projet BEPS

1.2.5. Action 1 : imposition effective de l'économie numérique

Les pays en développement ont continué de jouer un rôle actif dans l'élaboration des règles de la Solution reposant sur deux piliers et dans la formulation de règles tenant compte des contributions et des priorités de tous les membres du Cadre inclusif. Ils ont négocié avec succès un certain nombre d'éléments du Pilier Un qui ont contribué de manière significative aux recettes fiscales ou aux avantages

¹⁰ Disponible à l'adresse suivante : <https://web-archiv.e.oecd.org/2023-02-08/418319-beps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf> // <https://www.oecd.org/tax/beeps/beeps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf>.

administratifs escomptés pour les pays à faible revenu. On en trouvera une synthèse dans l'Encadré 1.5 ci-dessous.

L'analyse de l'OCDE montre que le doublement de l'augmentation de la base d'imposition pour les pays à revenu faible et intermédiaire résulte de la combinaison du champ d'application global, du chiffre d'affaires restant, de la protection de l'allégement de la double imposition, du seuil fixé à un niveau plus bas pour le critère du lien et de la règle de minimis appliquée dans le cadre du régime de protection applicable aux bénéficiaires des activités de commercialisation et de distribution.

Les règles GloBE du Pilier Deux font désormais explicitement référence à l'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement (ICMQPL), qui permettrait aux pays de la source d'être les premiers à avoir le droit de prélever les impôts complémentaires dus au titre de l'impôt minimum auprès des filiales des groupes d'EMN exerçant des activités localement, avant les RDIR ou RPII. En outre, le calcul du montant complémentaire dû au titre d'un ICMQPL est effectué avant l'application de toute règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ou de règles similaires imposées dans la juridiction mère. La conjonction de ces facteurs fait de l'application d'un ICMQPL une option intéressante pour les pays en développement, puisqu'elle leur permet de percevoir les recettes correspondantes sans crainte de voir leur compétitivité ou leurs investissements directs étrangers réduits, étant donné que, du fait de l'imbrication des mécanismes des règles GloBE, les groupes d'EMN seront soumis à l'impôt complémentaire en tout état de cause. Cet allégement des pressions exercées sur les pouvoirs publics devrait également offrir une plus grande marge de manœuvre pour envisager des réformes portant sur les incitations fiscales.

Encadré 1.5. Influence des pays en développement sur l'élaboration de la Solution reposant sur deux piliers

Les pays en développement ont largement contribué à l'accord de haut niveau ayant abouti à la Solution reposant sur deux piliers et continuent d'influer sur l'évolution de ces règles. Bien que certaines règles n'aient pas encore été finalisées, les pays en développement ont sensiblement influencé les négociations dans les domaines suivants :

Pilier Un : Montant A

- Un champ d'application élargi et une conception simplifiée excluant les activités extractives, pour contribuer à empêcher la réaffectation des rentes économiques associées à l'extraction des produits de base, et réduire au minimum la nécessité d'une segmentation complexe.
- Un seuil de lien abaissé, sans « facteurs supplémentaires », afin de permettre aux petites économies en développement de bénéficier davantage du Montant A.
- Des dispositions relatives au chiffre d'affaires restant, destinées aux entreprises en relation étroite avec les consommateurs, procurent des recettes au titre du Montant A supplémentaires aux juridictions à faible revenu.
- Un mécanisme de moyenne utilisé pour déterminer si une EMN est couverte par le Montant A conçu de telle sorte à trouver un juste équilibre entre la nécessité d'assurer la stabilité et celle de veiller à ce que les EMN ne soient pas indûment écartées du champ d'application.
- Des limites de temps plus strictes pour le report des pertes, limitant toute réduction sur le long terme de la répartition du Montant A, tout en prévoyant un délai raisonnable pour permettre aux EMN de récupérer leurs pertes économiques.
- Des seuils de minimis pour l'élimination de la double imposition, si bien que les pays à faible revenu sont moins susceptibles d'avoir à accorder un allégement de la double imposition.
- Des seuils de minimis ainsi que des protections et des ajustements du mécanisme sont

proposés pour l'application du régime de protection applicable aux activités de commercialisation et de distribution, de sorte que le Montant A attribué aux pays à faible revenu serait protégé d'éventuels ajustements compensatoires inappropriés. Bien que de solides dispositifs de sécurité juridique en matière fiscale aient été intégrés au Montant A, de nombreux pays en développement pourront bénéficier de mécanismes facultatifs de règlement des différends, plutôt que de mécanismes contraignants et obligatoires, pour les questions liées au Montant A. Les pays en développement continuent d'exercer une influence significative sur les mécanismes de sécurité juridique proposés, notamment sur la composition des comités d'examen et la prise en charge des coûts qui y sont associés.

- Les coûts d'administration et d'application des règles seront en grande partie supportés par les pays où se situe le siège de l'entreprise (généralement des économies développées ou à revenu élevé).

Pilier Un : Montant B

- L'inclusion des agents de vente et des commissionnaires dans le champ d'application du Montant B, ce qui contribue à garantir l'application appropriée du Montant B aux structures communément utilisées par de nombreux pays en développement.
- La mise au point d'un ensemble de données mondiales pour l'application du Montant B, afin de remédier aux problèmes posés par l'absence de comparables locaux dans de nombreux pays en développement.
- L'inclusion du Montant B dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, de sorte que son application repose sur une base solide dans les pays développés comme dans les pays en développement.

Pilier Deux : Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE)

- Un champ d'application des règles GloBE plus étendu que pour le Montant A, avec un seuil de chiffre d'affaires annuel consolidé de 750 millions EUR, semblable à celui applicable aux déclarations pays par pays.
- Un calcul du taux effectif d'imposition reposant sur une agrégation par juridiction plutôt que sur une agrégation mondiale.
- Une approche mécanique, fondée sur la substance, de la répartition des éventuels impôts complémentaires dus en vertu de la RPII. La clé de répartition révisée, qui inclut les employés, se traduit par des gains modestes pour les juridictions à faible revenu.
- Confirmation de l'importance d'une exception (mécanique) fondée sur la substance et assortie d'une transition de dix ans afin de préserver la marge d'action permettant aux pays d'adopter des mesures fiscales destinées à attirer l'investissement direct étranger
- Chaque entité constitutive d'une EMN couverte serait tenue par défaut de déposer une Déclaration d'informations GloBE auprès de son administration fiscale locale. Cette obligation serait « désactivée » et le dépôt central autorisé, uniquement dans les cas où la juridiction locale a accès à la déclaration via les mécanismes d'échange de renseignements.
- Les ICMQPL permettront aux juridictions accueillant des filiales de collecter les impôts complémentaires en priorité par rapport à l'application des règles GloBE dans d'autres juridictions, et seront pris en compte avant tout impôt sur les SEC ou impôt similaire.

Pilier Deux : règle d'assujettissement à l'impôt

- Travaux en cours visant à définir et à développer la RAI conventionnelle, dont l'adoption pourrait

être imposée aux pays partenaires conventionnels par les pays à faible revenu dans certaines situations. Soutien croissant en faveur d'un élargissement du champ des paiements au titre des services afin d'aider les pays à faibles capacités à protéger leur base d'imposition contre l'érosion.

Source : OCDE

1.3. Conclusions concernant la participation des pays en développement au Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS

Les pays en développement continuent de progresser dans la mise en œuvre des standards minimums du BEPS, contribuant ainsi à protéger le système fiscal international pour l'ensemble des pays. Cependant, des difficultés subsistent, au premier chef desquelles le fait que seul un nombre limité de pays en développement qui ne sont membres ni de l'OCDE ni du G20 et ne sont pas des centres financiers ont achevé le processus permettant d'avoir accès aux déclarations pays par pays des groupes d'EMN ayant leur siège à l'étranger. Le chapitre 2 explique en quoi un soutien plus ciblé peut contribuer à réaliser des avancées dans ce domaine important.

Les pays en développement ont clairement influencé les discussions menées au sein du Cadre inclusif destinées à préciser les détails de la Solution reposant sur deux piliers, contribuant ainsi à faire en sorte que les règles tiennent mieux compte des priorités et des contraintes qui sont les leurs. Compte tenu de la complexité et du rythme de ces discussions, il sera essentiel de continuer à soutenir leur participation active. Le chapitre 2 propose de nouvelles mesures, en particulier pour la mise en œuvre du Pilier Deux, qui est en passe de devenir une réalité.

2 Mise à jour de la feuille de route 2022

Le présent chapitre fait le point sur la Feuille de route 2022, et recense les actions menées à l'appui des pays en développement. Ces actions répondent aux priorités définies lors des consultations avec les pays en développement, notamment lors des réunions au niveau ministériel organisées en 2021 et 2022. Ces priorités sont principalement les suivantes :

- Poursuivre et accélérer la mise en œuvre des Actions prioritaires du projet BEPS, en particulier la Déclaration pays par pays, afin que les pays en développement en tirent profit ;
- Soutenir la mise en œuvre de la Solution reposant sur deux piliers ;
- Réfléchir aux autres domaines prioritaires pour la coopération multilatérale avec les pays en développement, plus particulièrement en relation avec la fiscalité et les ODD (chapitre 3).

Conformément à la recommandation générale d'instaurer un dialogue politique sur la durée formulée dans le rapport de 2021, ce chapitre met l'accent sur les récents événements à haut niveau traitant de ces sujets prioritaires (voir la section 2.1 et la synthèse de l'événement consacré à la Déclaration pays par pays à la section 2.2.1). Les conclusions de ces événements continuent d'influer sur la manière dont l'OCDE et d'autres parties prenantes apportent leur soutien aux pays en développement.

D'autres recommandations formulées dans le rapport de 2021, mais qui ne présentaient peut-être pas un caractère d'urgence suffisant pour qu'on leur prête une attention immédiate ou approfondie, restent valables et sont reprises dans l'Annexe A. Ces recommandations devront être réexaminées dans les années à venir sous l'égide du G20.

2.1. Réunion du Conseil de l'OCDE au niveau des Ministres — Événement parallèle sur la fiscalité et le développement

La question de la fiscalité internationale et du développement a de nouveau appelé l'attention des responsables politiques à l'occasion d'une réunion à l'échelon des ministres qui s'est tenue le 7 juin 2023 dans le cadre de la RCM¹¹ présidée par le Royaume-Uni. Cette réunion a été l'occasion pour les ministres des pays en développement et les autres parties prenantes de confronter leurs points de vue sur la mise en œuvre de la Solution reposant sur deux piliers, sur les moyens d'améliorer l'accès des pays en développement aux déclarations pays par pays et l'utilisation efficace des renseignements obtenus, et sur l'intensification des efforts en matière de renforcement des capacités, notamment par l'intermédiaire de l'Initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF)¹². Les Conclusions politiques de la RCM donnent une impulsion en vue de poursuivre les initiatives, comme indiqué dans les sections ci-après.

¹¹ <https://www.oecd-events.org/meeting-of-the-council-at-ministerial-level-2023/fr/>.

¹² www.tiwb.org/fr/.

Encadré 2.1. Conclusions politiques de la RCM

Dans le droit fil de la Feuille de route G20/OCDE de 2022 sur les pays en développement et la fiscalité internationale, nous sommes déterminés à intensifier les efforts de renforcement des capacités afin d'aider les pays en développement à mettre en œuvre rapidement la Solution reposant sur deux piliers ainsi que les règles fiscales internationales en vigueur. Nous invitons l'OCDE à faire avancer les travaux visant à déterminer comment accroître de manière notable l'accès des pays en développement aux déclarations pays par pays et leur utilisation de ces dernières au cours des trois prochaines années, conformément aux objectifs et aux règles énoncés dans le rapport de 2015 sur l'Action 13 du BEPS.

Source : Conclusions de la RCM 2023, Paris 8 juin 2023 (paragraphe 6).

2.2. Déclaration pays par pays

Dans la Feuille de route de 2022, l'accès des pays en développement aux déclarations pays par pays apparaissait comme une question cruciale et une série de mesures était envisagée afin d'orienter et d'accélérer les progrès dans ce domaine. On peut notamment mentionner l'aide apportée aux pays en développement pour leur permettre d'évaluer les avantages potentiels associés à la Déclaration pays par pays, ainsi que l'intégration sans délai des orientations sur l'utilisation efficace des renseignements échangés dans les programmes de renforcement des capacités, afin qu'ils puissent mesurer les coûts engendrés et les avantages procurés par la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 13. Les auteurs proposaient aussi d'intensifier et de cibler davantage les efforts en matière de renforcement des capacités et appelaient à poursuivre la réflexion sur le standard minimum de l'Action 13.

2.2.1. Table ronde à haut niveau sur la Déclaration pays par pays, avril 2023

L'OCDE et le Forum mondial ont organisé une table ronde conjointe à haut niveau sur la Déclaration pays par pays en avril 2023. Des commissaires, commissaires adjoints et d'autres participants de haut niveau issus de 34 juridictions ont participé à cette table ronde qui a mis en lumière les avantages et les usages des déclarations pays par pays, ainsi que les difficultés rencontrées pour se conformer au standard minimum de l'Action 13, et le soutien disponible pour relever ces défis.

« Nous pensons que les EMN et les entreprises implantées en Malaisie auront désormais moins recours aux stratégies d'évasion fiscale [...] une fois que la réglementation relative à la Déclaration pays par pays aura été mise en place en Malaisie. Les entreprises sont en effet tenues à plus de transparence du fait des obligations déclaratives en vertu des règles relatives à la Déclaration pays par pays.

Datuk Dr Mohd Nizom Bin Sairi, Directeur général, administration fiscale malaisienne

Certains pays qui reçoivent des déclarations pays par pays font état d'avantages significatifs. Par exemple, le directeur général de l'administration fiscale malaisienne a fait observer que les informations contenues dans les déclarations pays par pays, analysées à l'aide de l'outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux (TREAT) et associées à d'autres informations disponibles, aident l'administration fiscale à améliorer la qualité et la rapidité des vérifications portant sur les prix de transfert et à détecter plus efficacement les risques liés aux pratiques de BEPS. Les informations contenues dans les déclarations pays par pays s'avèrent également utiles pour estimer le nombre d'EMN qui exercent des activités en Malaisie et sont susceptibles d'être concernées par les Règles GloBE du Pilier Deux et les mesures associées.

2.2.2. Accentuer les efforts de renforcement des capacités pour accélérer les progrès dans la mise en œuvre de la Déclaration pays par pays

Compte tenu des avantages que les pays en développement peuvent tirer de l'accès aux déclarations pays par pays, et conformément à la Feuille de route de 2022, les secrétariats de l'OCDE et du Forum mondial intensifient et concentrent leurs efforts pour aider les pays à surmonter les difficultés qui subsistent. Comme indiqué à la section 1.2.3, seul un petit nombre de pays en développement non membres de l'OCDE et du G20 et qui ne sont pas des centres financiers ont satisfait à l'ensemble des standards minimums de l'Action 13, et sont ainsi en mesure de recevoir les déclarations pays par pays déposées à l'étranger.

Les retours d'information des pays indiquent que la multiplicité des obligations à respecter au titre du standard minimum a posé un problème dans certains cas (voir l'Encadré 2.2).

Encadré 2.2. Éléments du standard minimum relatif aux déclarations pays par pays

Pour qu'une juridiction satisfasse au standard minimum relatif aux déclarations pays par pays, les éléments suivants sont nécessaires :

- Une législation nationale imposant aux EMN qui atteignent le seuil applicable de déposer une déclaration pays par pays.
- Un instrument conventionnel, signé et ratifié, permettant l'échange de déclarations (la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, par exemple).
- Un accord conclu entre autorités compétentes (comme l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays) et des relations activées, selon un principe de réciprocité.
- Une évaluation démontrant que la juridiction respecte les règles de confidentialité pour l'échange de données sur une base réciproque (en vertu de la norme d'échange automatique de renseignements).
- Une évaluation démontrant que les mécanismes de contrôle nécessaires pour garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays ont été mis en place.

Certains pays ont également indiqué que des programmes supplémentaires de renforcement des capacités seraient nécessaires pour tirer pleinement parti des avantages que la réception des informations contenues dans les déclarations pays par pays pourrait leur procurer. Au vu de ces difficultés, les secrétariats de l'OCDE et du Forum mondial inscrivent leur action dans une optique globale visant à aider les pays à se conformer aux standards minimums, puis à utiliser de manière efficace et efficiente les informations contenues dans les déclarations pays par pays.

À la suite des discussions tenues à l'occasion de la Table ronde à haut niveau sur la Déclaration pays par pays (voir la section 2.2.1.), un certain nombre de pays en développement ont demandé à bénéficier d'un appui supplémentaire immédiat. Il s'agit de pays qui avaient déjà satisfait à plusieurs, sinon à la plupart, des exigences. Un programme de soutien sur mesure est en cours d'élaboration en 2023. Un accompagnement selon une approche progressive sera également proposé aux pays dont les besoins sont plus complexes.

En plus d'aider les pays à se conformer au standard minimum, le Secrétariat de l'OCDE continue de développer et de déployer TREAT, un outil très accessible qui permet aux pays de manipuler, d'évaluer et d'analyser les données issues des déclarations pays par pays. Un soutien en matière de renforcement des capacités est fourni aux pays afin de présenter l'outil et optimiser son utilité. Par exemple, depuis 2020, dix événements consacrés à la Déclaration pays par pays portant sur l'utilisation de TREAT ont été organisés dans le cadre du Programme de relations mondiales, et plus de 2 000 agents des services fiscaux du monde entier y ont participé. Le Comité directeur de l'Initiative IISF est en outre convenu d'élargir les activités de l'IISF afin qu'elles incluent l'utilisation efficace et appropriée des renseignements reçus au moyen des déclarations pays par pays.

L'amplification du soutien en matière de développement des capacités, conjugué à une approche plus ciblée, devraient permettre une augmentation sensible du nombre de pays en développement en mesure de recevoir des déclarations pays par pays déposées à l'étranger à moyen terme, même si le niveau de départ est faible.

Objectif à titre indicatif

Dix pays en développement supplémentaires pourront accéder aux déclarations pays par pays d'ici à septembre 2024, puis dix autres en septembre 2025 et septembre 2026, à condition toutefois que des ressources suffisantes soient dégagées pour les activités de renforcement des capacités.

2.2.3. Le standard minimum créé par l'Action 13 et les contraintes inhérentes aux réseaux d'échange

Malgré l'intensification des initiatives en matière de renforcement des capacités, la question plus large posée par l'accès aux déclarations pays par pays mérite réflexion. Dans la Feuille de route de 2022, il était précisé que faute d'un examen plus approfondi de la manière dont le standard relatif à la Déclaration pays par pays peut garantir l'accessibilité aux pays en développement tout en protégeant la confidentialité et l'utilisation appropriée des informations sensibles, le nombre de pays en développement qui seront en mesure d'accéder aux déclarations pays par pays déposées à l'étranger à court et moyen termes restera probablement limité. Elle recensait également les limites rencontrées au sein des réseaux actuels d'échange fondés sur des conventions qui constituent également un obstacle à l'accès des pays en développement aux déclarations pays par pays. La recommandation selon laquelle les pays du G20 intéressés pourraient, en collaboration avec les pays en développement, réfléchir au standard et étudier les solutions palliatives envisageables, comme la promotion de l'échange spontané des déclarations pays par pays le cas échéant, reste valable¹³.

¹³ L'échange spontané pourrait être une solution appropriée lorsque les obligations prévues par le standard minimum de l'Action 13 sont satisfaites (à savoir une législation nationale, un instrument d'échange, ainsi que des mécanismes appropriés de confidentialité et de protection des données), en dehors du cadre de l'accord nécessaire entre autorités

2.3. Renforcement des capacités pour la mise en œuvre de la Solution reposant sur deux piliers

La nécessité d'un programme intensif et sur mesure de renforcement des capacités pour aider les pays en développement à mettre en œuvre la Solution reposant sur deux piliers est largement reconnue depuis l'accord historique de haut niveau conclu par les membres du Cadre inclusif en octobre 2021. Cette nécessité a été réitérée avec force lors des réunions ministérielles et figure au nombre des priorités essentielles dans la Feuille de route de 2022.

L'impôt minimum mondial devrait prendre effet dans plus d'une trentaine de pays à compter du début de l'année 2024. Cet impôt aura des répercussions immédiates sur toutes les grandes entreprises multinationales ayant leur siège dans ces pays, en les obligeant à payer un impôt minimum de 15 % sur leurs bénéfices générés dans chacune des juridictions où elles exercent leurs activités. De manière générale, cela concerne les bénéfices faiblement imposés du fait des incitations fiscales offertes par les pays en développement dans le but d'attirer l'investissement direct étranger. Les pays en développement ont la possibilité de collecter par eux-mêmes l'impôt complémentaire en réformant leurs incitations fiscales ou en instaurant un impôt complémentaire national, et il est donc urgent de soutenir ces efforts de réforme.

Cette section décrit le soutien apporté à ce jour concernant les deux piliers, et présente un plan indicatif destiné à permettre à l'OCDE et à d'autres parties prenantes de répondre à la demande d'assistance à la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial dans les années à venir.

2.3.1. Soutien existant

D'ores et déjà, le Secrétariat de l'OCDE mène à bien toute une série d'activités d'ouverture, organise des séminaires de formation et dispense des cours, et apporte un soutien ciblé. En outre, d'autres partenaires s'emploient activement à aider les pays en développement à se tenir au fait des évolutions relatives au Pilier Un et de leurs conséquences, et à réagir aux règles GloBE du Pilier Deux en particulier.

i) Activités d'ouverture

Trois cycles de consultations régionales sur le BEPS ont eu lieu en 2022¹⁴, soit 14 événements au total organisés en association avec 9 partenaires régionaux dans trois langues. Pour la première fois depuis la pandémie de COVID-19 et l'accord politique à haut niveau sur la Solution reposant sur deux piliers, deux consultations régionales ont été organisées en présentiel, en novembre et décembre 2022, respectivement pour les régions Caraïbes et Asie-Pacifique.

Ces événements, ouverts aux membres du Cadre inclusif et aux juridictions non membres, ont permis aux participants de se tenir informés des évolutions récentes, y compris des discussions sur les évaluations d'impact économique actualisées découlant de la Solution reposant sur deux piliers. Ils ont également servi de cadre à l'examen d'autres sujets prioritaires tels que la TVA sur le commerce électronique et les activités de renforcement des capacités. En outre, afin d'aider les pays en développement à participer activement aux négociations, plusieurs réunions préalables et séances d'information technique ont été organisées en amont des principaux points de décision ou des réunions

compétentes portant sur la Déclaration pays par pays, et que les pays ont accepté les restrictions et procédures prévues dans le Modèle d'accord entre autorités compétentes pour la Déclaration pays par pays pour toutes les déclarations pays par pays ainsi échangées, en particulier en ce qui concerne l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays.

¹⁴ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/pays-en-developpement-et-reunions-beps.htm>

critiques. Un certain nombre de réunions de bilan ont également eu lieu pour aider les pays en développement à envisager les prochaines étapes.

ii) Documents d'orientation, ateliers et outils d'apprentissage sur la Solution reposant sur deux piliers

Le Secrétariat de l'OCDE continue d'élargir la gamme des formats et outils d'apprentissage portant sur certains aspects de la Solution reposant sur deux piliers. Celle-ci comprend une série de webinaires¹⁵ sur différents aspects des règles, des modules d'apprentissage en ligne¹⁶ et des séances de questions-réponses en direct¹⁷. Un module d'apprentissage en ligne consacré aux règles GloBE a été publié sur la Plateforme de partage des connaissances. Des supports supplémentaires continueront d'être élaborés pour répondre à la demande de cours supplémentaires et pour prendre en compte les nouveaux accords conclus par le Cadre inclusif. En 2022, le programme a rassemblé plus de 1 000 participants dans 5 classes virtuelles et plus de 100 personnes ont pris part à la séance de questions-réponses en direct. Il existe huit webinaires techniques enregistrés sur des aspects propres à chacun des Piliers Un et Deux.

iii) Assistance ciblée

Le soutien aux pays concernant la Solution reposant sur deux piliers est intégré aux programmes bilatéraux existants de l'OCDE sur le BEPS. Cela passe notamment par l'organisation de sessions techniques ou d'information ponctuelles, et par l'intégration d'éléments sur la Solution reposant sur deux piliers dans les programmes d'initiation et autres événements de formation. Ces initiatives, associées à la formation et aux orientations plus formelles évoquées ci-dessus, sont utiles pour aider les pays à comprendre les règles. Une assistance bilatérale plus formelle devient nécessaire à mesure que les pays commencent à analyser la manière dont les règles s'appliquent dans leur situation particulière, à appréhender leur impact et à concevoir des réponses stratégiques.

Programmes pilotes sur les règles GloBE et les incitations fiscales

En 2022, le Secrétariat de l'OCDE a mis en place une série de programmes pilotes visant à aider les pays en développement à anticiper les actions qu'ils comptent engager au vu de l'accord des membres du Cadre inclusif sur les règles GloBE. Neuf pays en développement y participent : Égypte, Géorgie, Jamaïque, Pérou, Malaisie, Namibie, Nigéria, Sénégal et Thaïlande. Les enseignements tirés des programmes pilotes seront pris en compte dans le soutien continu qui sera apporté à un nombre accru de membres du Cadre inclusif à l'avenir. Ces programmes ont deux volets : ils visent à la fois à aider les pays en développement à mettre en œuvre les règles GloBE et/ou des règles complémentaires telles que l'impôt minimum complémentaire national qualifié lorsqu'ils le souhaitent, et à analyser leurs régimes d'incitations fiscales et les effets que les règles GloBE peuvent avoir sur eux.

Tous les pays pilotes évaluent activement l'impact des règles GloBE, y compris par le biais d'un engagement au niveau politique et avec d'autres parties prenantes, en particulier les organismes d'investissement et les organisations professionnelles ainsi que les milieux d'affaires. À la suite d'un atelier organisé en avril 2023 avec des experts de l'OCDE à Abuja, le Federal Inland Revenue Service du Nigéria a publié une déclaration selon laquelle :

¹⁵ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/formation-sur-la-solution-reposant-sur-deux-piliers.htm>

¹⁶ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/formation-a-son-rythme.htm>

¹⁷ <https://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/reactions-internationales-calendrier-evenements.htm>

- Le Nigéria devrait, de toute urgence, inciter les parties prenantes à élaborer une stratégie nationale de rationalisation immédiate de ses incitations fiscales, afin d'éviter de céder sa base d'imposition à d'autres juridictions, du fait de la mise en œuvre des règles du Pilier Deux ; et
- Le Nigéria devrait prendre des mesures immédiates pour élaborer et mettre en œuvre des options de politique fiscale en réponse au Pilier Deux, ce qui pourrait inclure, sans s'y limiter, la modification de son régime d'imposition des bénéficiaires afin de porter son taux effectif d'imposition à un minimum de 15 % ou l'introduction d'un impôt minimum complémentaire national qualifié (IMCNQ).

En outre, la Malaisie et la Thaïlande ont chacune annoncé qu'elles mettraient en œuvre les règles GloBE et/ou un IMCNQ.

iv) Initiatives des partenaires

Alors que l'impôt minimum mondial devient rapidement une réalité, de nombreux partenaires élaborent eux aussi une assistance et des conseils en faveur des pays en développement. Par exemple, plusieurs organisations ont publié des analyses et des orientations à l'intention des pays désireux de mettre en application les règles GloBE :

- Le Groupe de la Banque mondiale a publié un rapport intitulé 'The Global Minimum Tax: from agreement to implementation'¹⁸ (L'impôt minimum mondial : de l'accord à la mise en œuvre) qui analyse les principaux éléments de l'impôt minimum mondial et ses implications pratiques pour les pays, y compris des options stratégiques et des recommandations relatives à une feuille de route de mise en œuvre. Le Groupe de la Banque mondiale diffusera d'autres documents afin d'aider les pays à se repérer dans le déploiement du nouveau cadre fiscal international.
- Le Fonds monétaire international (FMI) a publié une étude¹⁹ sur la Solution reposant sur deux piliers qui conclut que l'accord renforcera la solidité du système fiscal international face aux retombées de certaines pratiques fiscales et lui donnera les moyens nécessaires pour accompagner la transformation numérique de l'économie.
- L'Institut international du développement durable (IIDD) a publié un 'guide à l'intention des pays en développement pour comprendre l'impôt minimum mondial et s'y adapter'²⁰.

La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (PCT) est une enceinte où le FMI, l'OCDE, les Nations Unies et le Groupe de la Banque mondiale se réunissent pour partager leurs plans et participer à des projets collaboratifs, comme une série de boîtes à outils à l'intention des pays en développement. La PCT s'est engagée à mettre à jour le manuel intitulé « Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu »²¹, publié pour la première fois en 2015, afin de prendre en compte les répercussions du Pilier Deux. Les banques régionales de développement et organisations fiscales régionales jouent elles aussi un rôle actif. Par exemple, la Banque asiatique de développement (BAD) héberge le Pôle fiscalité Asie-Pacifique, qui joue un rôle majeur de coordination des travaux sur la fiscalité internationale dans la région. Le Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF) apporte lui aussi des contributions décisives, avec notamment la publication de travaux influents sur l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national qualifié (voir l'Encadré 2.3 ci-dessous).

¹⁸<https://documents1.worldbank.org/curated/en/099500009232217975/pdf/P169976034c92506a0a1190bc5e3a05e3ed.pdf>.

¹⁹ <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240>.

²⁰ https://www.iisd.org/system/files/2023-04/guide-developing-countries-adapt-global-minimum-tax-final_0.pdf.

²¹ <https://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/options-pour-une-utilisation-efficace-et-efficiente-des-incitations-fiscales-a-l-investissement-dans-les-pays-a-faible-revenu-document-de-reference.pdf>

Les administrations nationales apportent également un soutien bilatéral aux pays, et allouent des moyens financiers et une expertise aux projets de l'OCDE et d'autres organisations. Ainsi, l'administration fiscale britannique dirige un réseau de partage des connaissances destiné à aider les pays en développement à tirer les enseignements de la mise en œuvre des deux piliers par d'autres administrations fiscales (voir ci-dessous, *Administration des règles*).

Encadré 2.3. L'approche suggérée par le Forum sur l'administration fiscale africaine pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national

De nombreux pays africains ont compris que l'impôt complémentaire minimum national qualifié offrait une occasion unique de mobiliser des recettes fiscales supplémentaires en remédiant au manque à gagner résultant de l'octroi d'incitations fiscales parfois contreproductives. L'ATAF a saisi cette occasion pour élaborer une Approche suggérée pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national, un document destiné à aider les pays africains et d'autres pays en développement à adopter un impôt complémentaire national. L'Approche suggérée comporte des dispositions qui sont pleinement en phase avec les règles d'inclusion du revenu (RDIR), de manière à faire en sorte que cet impôt corresponde à l'impôt complémentaire qui serait dû en vertu de la RDIR. Cet alignement est important pour éviter tout impact négatif sur l'investissement étranger. L'ATAF et l'Union africaine travaillent en étroite collaboration pour sensibiliser l'ensemble du continent aux gains de recettes considérables qu'un impôt supplémentaire peut procurer.

Source : Approche suggérée par l'ATAF pour l'élaboration d'une législation sur l'impôt complémentaire minimum national, [ATAF Admin \(ataftax.org\)](https://ataftax.org).

2.3.2. Et maintenant ? Le plan de mise en œuvre des règles GloBE

L'entrée en vigueur des règles GloBE étant prévue pour le 1^{er} janvier 2024 dans un grand nombre de juridictions, la demande d'assistance des pays en développement est appelée à croître. Aussi, le Cadre inclusif travaille à un mécanisme d'examen par les pairs pour garantir que les règles GloBE, y compris l'impôt complémentaire minimum national, soient bien conformes à l'approche commune des règles types. S'y ajouteront de nouvelles instructions et le suivi permanent de la mise en œuvre, ce qu'il faudra aider les juridictions à décrypter.

Il a été entrepris de rendre disponibles en ligne des formations et ressources d'apprentissage multilatérales destinées à l'ensemble des administrations (y compris celles qui ne sont pas membres du Cadre inclusif), même s'il y a tout lieu de penser que l'aide bilatérale sur mesure constituera la pierre angulaire de l'assistance. Outre les travaux pilotes réalisés par l'OCDE en 2023, on estime au bas mot que 10 à 15 pays supplémentaires demanderont un soutien de cette nature en 2024, et probablement deux fois plus en 2025.

Les activités de renforcement des capacités menées à ce jour conduisent à faire le constat suivant :

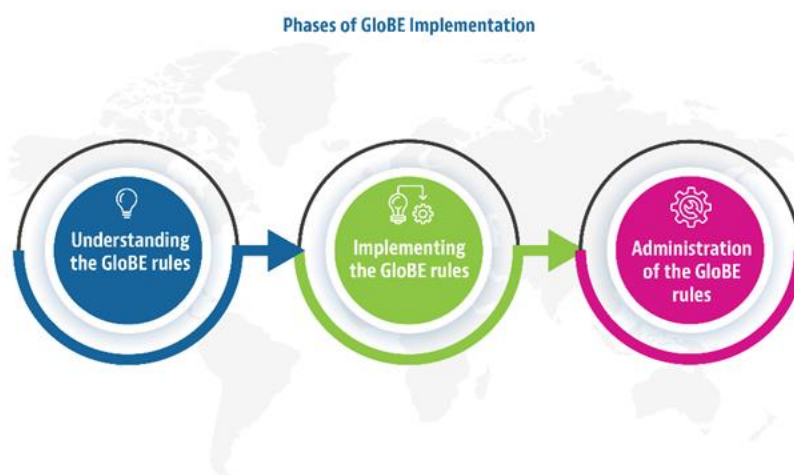
- Chaque pays étant différent, l'assistance doit être taillée sur mesure. Bien souvent, le soutien à fournir de manière générale ou à la phase initiale peut être envisagé au niveau régional ou multilatéral, mais il n'est pas rare qu'il faille aussi étudier individuellement le moyen de remédier à des problèmes plus complexes et profonds.
- Il est essentiel d'associer l'ensemble des pouvoirs publics et de se coordonner avec les partenaires de développement. Cela est particulièrement important lorsqu'il s'agit d'examiner les dispositifs

d'incitation fiscale, qui relèvent souvent d'organismes ou d'autres ministères que celui des Finances, par exemple d'organismes d'investissement ou d'organisations professionnelles.

- Il est indispensable d'agir en coordination et en collaboration avec les partenaires régionaux et internationaux pour maximiser les ressources, éviter les doublons et garantir la cohérence des efforts déployés.

De plus, il ressort clairement de l'action menée à ce jour que les besoins des pays varient en fonction du stade où ils se trouvent dans la mise en œuvre des règles GloBE. Sont décrits ci-après, à titre indicatif, pour chaque phase de la mise en œuvre des règles GloBE, le type d'aide nécessaire, les activités attendues de la part de l'OCDE et d'autres partenaires ainsi que les objectifs connexes. Vu la vitesse à laquelle le paysage se transforme, les pouvoirs publics, tout comme la communauté fiscale internationale, doivent être prêts à s'adapter rapidement à l'évolution des circonstances. Le Cadre inclusif et les pays du G20 devront faire le point régulièrement pour s'assurer que l'offre de renforcement des capacités pour la mise en œuvre des règles GloBE répond bien aux besoins des pays en développement.

Graphique 2.1. Phases de la mise en œuvre des règles GloBE



i) Comprendre les règles GloBE - Diffusion et formation

Les règles GloBE sont complexes, elles intègrent un certain nombre de concepts originaux et empruntent à d'autres domaines des principes qui sont peut-être mal connus des fonctionnaires fiscaux (par exemple, la comptabilité financière). Les administrations fiscales et les ministères des Finances des pays en développement disposent généralement de moyens humains limités et d'une longue liste de priorités. Dans la mesure où elles ont elles-mêmes rédigé ces règles, les parties prenantes du Cadre inclusif devraient fournir les outils et le soutien requis à tous les pays en développement qui tentent de les comprendre et de cerner ce qui en découle pour eux.

Activités de l'OCDE

L'OCDE continuera de communiquer sur les règles GloBE et d'assurer des formations en la matière. L'action de communication et de soutien régional menée par le Secrétariat de l'OCDE, comme décrit plus haut, est essentielle pour tenir les membres et non-membres du Cadre inclusif régulièrement informés de l'évolution des règles ainsi que pour recueillir l'avis des pays en développement sur leurs priorités et leurs préoccupations. Ces activités resteront un moyen de faire connaître les travaux en cours sur les instructions administratives relatives aux règles GloBE, les régimes de protection, les règles administratives et l'évolution des examens par les pairs.

De même, les documents d'orientation, les ateliers et les outils pédagogiques mis au point à ce jour répondent à un besoin important et il faudra continuer d'en proposer de nouveaux dans les années à venir. Des ressources d'apprentissage à distance²² vont être élaborées, qui porteront notamment sur les instructions relatives aux règles GloBE et les procédures administratives (dont celles de l'examen par les pairs). Les formations multilatérales évolueront pour donner lieu à des rendez-vous adaptés aux besoins.

En collaboration avec le Pôle fiscalité Asie-Pacifique de la Banque asiatique de développement, le Secrétariat de l'OCDE œuvre également à la mise en place d'un service d'assistance : il s'agira d'un portail sur lequel les pays de la région trouveront de l'aide concernant différents aspects de la Solution reposant sur deux piliers, sous la forme de notes d'orientation, de formations et de l'appui technique de spécialistes.

En complément de ces initiatives, à la demande de la présidence indienne du G20, le Secrétariat de l'OCDE travaille également à la rédaction d'un Manuel d'application des règles GloBE, qui doit être remis aux ministres des Finances et aux gouverneurs de banque centrale en octobre 2023. Ce manuel présentera une démarche séquencée, assortie d'exemples illustrant l'application des règles pour en rendre la dimension technique plus accessible.

Concours des partenaires

Si un certain nombre d'organisations ont déjà élaboré des orientations ou rapports analytiques sur les règles GloBE, ce type d'activité restera utile dans l'avenir. Le service d'assistance en chantier avec la BAD pour la région Asie-Pacifique pourrait être reproduit dans d'autres régions. Le rôle des organisations fiscales régionales et des banques régionales de développement sera déterminant pour optimiser les activités d'information et la mise en commun des connaissances entre leurs membres.

Objectif visé

Des supports de formation, d'orientation et d'apprentissage en ligne portant sur tous les aspects des règles GloBE qui auront été achevés seront mis à la disposition de tous les pays en développement d'ici la fin de 2023, puis mis à jour au besoin en temps opportun.

ii) Appliquer les règles GloBE – Analyser leur incidence et apporter des solutions en légiférant

Les pays en développement ont besoin d'analyser l'incidence des règles GloBE. Dans son rapport sur les incitations fiscales et l'impôt minimum mondial sur les sociétés (*Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax*²³), remis au G20 en 2022, l'OCDE soulignait que même dans les juridictions qui appliquent un taux nominal d'imposition des bénéficiaires des sociétés nettement supérieur aux 15 % prescrits dans les règles GloBE, l'existence d'incitations fiscales peut conduire à la mise en place d'un impôt complémentaire. En effet, du fait de ces incitations fiscales, l'adoption des règles GloBE dans d'autres parties du monde (par exemple, dans la juridiction de l'entité mère ultime du groupe d'EMN) peut rejaillir sur de très nombreux contribuables locaux, filiales de groupes d'EMN. Cependant, les dispositifs d'incitation ne seront pas tous concernés, de même que ceux qui attirent des investissements forts et des dépenses de personnel importantes en pâtiront moins. Les programmes pilotes décrits ci-dessus ont montré qu'étudier les incitations fiscales et la manière de mesurer les incidences économiques des règles dans une juridiction particulière peut être un exercice complexe, qui mobilise beaucoup de moyens et nécessite par conséquent un soutien ciblé et sur mesure.

²² <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/formation-sur-la-solution-reposant-sur-deux-piliers.htm>

²³ <https://www.oecd.org/fr/publications/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>

L'impôt minimum mondial repose sur une approche commune. Autrement dit, même si les pays ne se sont pas engagés à adopter les règles, ils ont convenu que s'ils étaient amenés à le faire, ils procéderaient de manière cohérente et coordonnée. Afin de faciliter l'application de cette approche commune, le Cadre inclusif a décidé de mettre en œuvre une procédure d'examen par les pairs qui permettra de vérifier que les pays ont bien introduit en droit interne des règles « qualifiées » conformes aux exigences des règles GloBE. Il est à prévoir que de nombreux pays en développement auront besoin d'aide à cet égard, notamment pour répondre aux questions soulevées par l'exercice et modifier dûment leurs règles afin de les mettre en conformité avec les exigences relatives aux examens par les pairs.

Activités de l'OCDE

En poursuivant les travaux entamés dans le cadre des programmes pilotes, l'OCDE fournira aux pays un soutien bilatéral particulier qui les aidera à analyser les implications des règles GloBE sur la politique fiscale nationale (incitations fiscales incluses) et à en évaluer l'incidence économique.

Pour faciliter l'activité législative, l'OCDE a prévu d'organiser des ateliers réunissant un petit nombre de juridictions participantes parvenues au même stade de rédaction, afin d'apporter des réponses aux difficultés et questions que soulève concrètement pour elles la transposition des règles GloBE en droit interne. Le Secrétariat de l'OCDE donnera un avis sur la version définitive ou quasi-définitive des textes et aidera les pays à engager et à mener à bien l'examen par les pairs, en leur prodiguant continuellement des conseils techniques et son concours pour toute question.

Concours des partenaires

L'OCDE peut aider un certain nombre de juridictions dans l'analyse des incitations fiscales et le volet législatif. Plusieurs partenaires interviennent également dans ce domaine, notamment des organisations internationales, les organisations fiscales régionales et les banques régionales de développement. L'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » aura aussi certainement un rôle à jouer, dès lors que l'assistance demandée concernera des données confidentielles relatives aux contribuables. Voir l'Encadré 2.4.

Encadré 2.4. Le Comité directeur de l'initiative « Inspecteurs des impôts sans frontières » (IISF) décide d'aider à la mise en place de l'impôt minimum mondial dans les pays en développement

IISF est une initiative de renforcement des capacités unique en son genre, conjointement portée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD). De grands progrès ont été enregistrés dans l'exécution de sa mission, qui consiste à dépêcher des spécialistes de la vérification fiscale (les experts IISF) auprès des administrations fiscales des pays en développement pour dispenser une assistance concrète en situation réelle, sur de véritables dossiers de vérification et des questions de fiscalité internationale. Chaque programme est conçu de façon que les experts IISF puissent accéder aux renseignements relatifs aux contribuables dans le respect de toutes les dispositions du droit interne relatives à la confidentialité des données. À ce jour, les programmes IISF auraient permis de majorer de plus de 2 milliards USD les recettes fiscales perçues et d'effectuer des redressements totalisant plus de 5 milliards USD en Afrique, en Asie-Pacifique, en Europe orientale, en Amérique latine et dans les Caraïbes.

En mai 2023, le Comité directeur de l'initiative IISF a décidé d'aider les pays en développement à appliquer l'impôt minimum mondial. Pour cela, il faudra notamment analyser l'incidence des règles GloBE (tâche qui nécessitera souvent d'avoir accès aux renseignements confidentiels des contribuables concernant des activités d'entreprises présentes sur le territoire national). Dès l'entrée en vigueur des règles, IISF pourrait intervenir de nouveau en réalisant des évaluations des risques et en accompagnant l'application pratique des règles.

Source : Déclaration des co-présidents de la réunion du Comité directeur de l'initiative IISF tenue en 2023, <https://www.tiwb.org/fr/nous-connaître/comite-directeur/declaration-des-co-presidents-iisf-2023.pdf>

Objectif visé

Outre le soutien déjà apporté aux pays pilotes concernant les incitations fiscales et les règles GloBE, 15 pays de plus pourraient, selon les prévisions, avoir besoin d'une assistance bilatérale en 2024 et jusqu'à 30 autres d'ici la fin de 2025.

iii) Administration des règles GloBE

Il faudra aider les agents des administrations fiscales à disposer des moyens et outils requis pour faire appliquer les règles. À cette fin, il conviendra notamment de mettre en place des systèmes et des procédures de gestion des déclarations GloBE, d'évaluation des risques et de vérification. Il est possible que les impositions fondées sur les règles GloBE donnent lieu à des différends fiscaux, qu'il faudra résoudre. Les juridictions pourraient envisager de conclure des accords entre autorités compétentes qui simplifieraient l'échange de renseignements sur les entreprises assujetties aux règles GloBE. Le Cadre inclusif procédera au suivi de l'application des règles afin de s'assurer du caractère homogène et cohérent des résultats ; là encore, il faudra accompagner les pays en développement et les aider à donner suite à toute recommandation qui pourrait leur être formulée.

Activités de l'OCDE

L'examen par les pairs comportera une procédure de suivi permanent des questions administratives et de la mise en œuvre, de façon à garantir une application réelle et homogène des règles GloBE. L'OCDE accompagnera les pays en développement dans le processus de suivi permanent et les aidera à donner suite aux recommandations éventuelles.

Surmonter les problèmes posés par l'application des règles sera le lot quotidien des administrations fiscales. Il sera donc très utile, pour les administrations fiscales des pays en développement, de pouvoir profiter des expériences mises en commun dans les réseaux d'homologues et solliciter leur concours. Par exemple, le Réseau de partage des connaissances mis en place par le Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale aidera les pays à traiter les problèmes posés par l'application pratique des règles. (voir l'Encadré 2.5).

Encadré 2.5. Le Réseau pour le renforcement des capacités, qui relève du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, institue un « Réseau de partage des connaissances » sur la mise en œuvre de la Solution reposant sur deux piliers

Le Réseau de partage des connaissances a pour objet d'aider à trouver « des réponses rapides à des questions rapides » et de permettre aux administrations fiscales d'échanger au sommet sur leur façon d'aborder des aspects administratifs de la mise en œuvre des Piliers, concernant plus particulièrement, dans un premier temps, les règles GloBE. Les représentants de toutes les juridictions constitutives du Cadre inclusif sur le BEPS peuvent profiter de ce réservoir de connaissances. Sa première réunion a eu lieu le 13 juin 2023 ; il y a été question de la gestion du changement²⁴.

Source : Secrétariat de l'OCDE

²⁴ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/news/oecd-forum-on-tax-administration-launches-peer-to-peer-support-for-developing-countries-on-the-implementation-of-the-two-pillar-solution.htm>

Concours des partenaires

Il est prévu que les organisations fiscales régionales, qui s'occupent surtout de l'administration fiscale, interviennent dans ce domaine en aidant leurs membres à faire face aux problèmes éventuels. IISF a un rôle à jouer à cet égard en accompagnant les administrations fiscales dans les exercices d'évaluation des risques, de vérification et de règlement des différends.

Objectif visé

Des programmes d'assistance technique portant sur la mise en œuvre pratique des Règles GloBE et des règles y afférentes seront proposés à l'ensemble des pays en développement qui en feront la demande d'ici 2026.

iv) Forum multipartite du Cadre inclusif sur l'application des règles GloBE

Les pays qui appliquent les règles GloBE disposeront d'un large éventail d'outils et de programmes de renforcement des capacités. Parmi eux, les pays en développement auront besoin d'un lieu où donner un retour sur ce qui fonctionne et ne fonctionne pas, ainsi que pour faire connaître leurs priorités. Un besoin urgent de coordination est à prévoir vu le grand nombre d'intervenants dans le domaine du renforcement des capacités et de l'augmentation des demandes d'aide adressées par les pays en développement.

Le Cadre inclusif est bien placé pour offrir un lieu d'échange sur l'application des règles GloBE et le renforcement des capacités, à travers un Forum réunissant les parties prenantes. De par son statut d'instance responsable de la conduite des examens par les pairs, du suivi permanent et de l'élaboration des orientations, le Cadre inclusif est le choix naturel pour accueillir des débats multipartites sur l'application des règles GloBE. Le nouveau forum pourrait se tenir une fois par an ou tous les deux ans, durant la réunion plénière du Cadre inclusif, à compter de celle qui se déroulera du 10 au 12 juillet 2023.

3 Questions dépassant le cadre du BEPS et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS)

La troisième priorité énoncée dans la Feuille de route de 2022 concerne les questions qui dépassent le cadre du BEPS ; y sont exposées les possibilités d'élargir le dialogue multilatéral et la coopération internationale autour d'un certain nombre de défis fiscaux transnationaux. Il est également précisé que si la priorité première reste de garantir la robustesse du système de l'IS et de prévenir l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfices, il est nécessaire de mobiliser d'autres sources de recettes au profit des pays en développement afin de les aider à atteindre les ODD.

La Table ronde à haut niveau de 2021 et le Symposium de 2022 sur la fiscalité et le développement ont fait apparaître un certain nombre de priorités majeures pour les pays en développement, qui dépassent le cadre de l'IS et du BEPS ; il s'agit principalement de la fiscalité environnementale et des mécanismes y afférents, ainsi que de la TVA/TPS. Selon le constat des partenaires de développement, dont le FMI, la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales et l'ATAF²⁵, il est également prioritaire de réformer l'imposition des revenus des personnes physiques, du patrimoine et des produits obtenus par extraction de ressources non renouvelables. Au-delà de la politique fiscale, les participants observent une prise de conscience grandissante des potentialités offertes par le numérique pour transformer l'administration de l'impôt à tous les égards.

La situation a progressé au cours de l'année écoulée, en particulier en ce qui concerne le Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions de carbone (Forum inclusif) et la TVA/TPS.

3.1. Forum inclusif sur les approches d'atténuation des émissions de carbone (Forum inclusif)

Le Forum inclusif²⁶ est une initiative destinée à contribuer à améliorer l'impact des efforts de réduction des émissions à l'échelle mondiale, grâce au partage des données et des informations, à l'apprentissage mutuel fondé sur des données probantes et à un dialogue multilatéral inclusif. Plus de 600 hauts responsables représentant 103 pays et juridictions ainsi que neuf organisations

²⁵ Voir par exemple, FMI, *International Corporate Tax Reform*, février 2023, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2023/02/06/International-Corporate-Tax-Reform-529240> ; Forum sur l'administration fiscale africaine (ATAF), *Perspectives fiscales africaines 2021*, https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=155&_ga=2.145484156.936377299.1678465403-802581956.1678465403&function=changelangpost&language=fr_FR ; Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (2018), *First Global Conference Report*, <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/130559-WP-ReportFinalMar.pdf>.

²⁶ <https://www.oecd.org/fr/changement-climatique/forum-inclusif/>

internationales et autres ont pris part à sa première réunion, qui s'est tenue à Paris, les 9 et 10 février 2023, puis à sa deuxième, en juin 2023.

Le Forum inclusif réunit, sur un pied d'égalité, des pays du monde entier représentant une diversité de points de vue afin de dresser le bilan des différentes approches d'atténuation des émissions de carbone et d'en évaluer l'efficacité. Par ses travaux techniques, le Forum inclusif vise à approfondir la compréhension que l'on a de toute la palette des approches disponibles en matière d'atténuation des émissions de carbone et de leur effet global combiné.

Le Forum inclusif soutiendra les efforts de réduction des émissions déployés à l'échelle nationale en mettant à la disposition de chaque pays des informations de meilleure qualité sur l'ensemble des bonnes pratiques susceptibles d'être adaptées à sa situation individuelle. Il constitue un lieu d'échange inclusif dont le but est de veiller à ce que les efforts de réduction des émissions déployés par les différents pays et territoires soient efficaces à l'échelle de la planète et ne se limitent pas à déplacer les émissions d'une région du monde à l'autre. Lors de sa première réunion, tenue en février 2023²⁷, les délégations des pays participants, composées de responsables de haut rang et de spécialistes techniques des politiques climatique, fiscale et structurelle, ont examiné les propositions de mandat et de modalités de gouvernance présentées pour le Forum inclusif et ont engagé une réflexion sur les différentes questions de fond soulevées par les travaux techniques envisagés à propos des approches d'atténuation des émissions de carbone.

3.2. Taxes sur la valeur ajoutée (TVA)/Taxes sur les produits et services (TPS)

Comme indiqué dans la Feuille de route de 2022, **il est devenu prioritaire pour de nombreux pays en développement de veiller au bon recouvrement des taxes sur la valeur ajoutée (TVA) et sur les produits et services (TPS) qui s'appliquent aux activités de commerce électronique, dont l'expansion se poursuit.** La TVA/TPS représente souvent au moins un tiers des recettes fiscales totales des pays en développement. L'essor du commerce électronique, qui s'est accéléré sous l'effet de la pandémie de COVID-19, est source de difficultés majeures pour les systèmes nationaux de TVA/TPS, en particulier dans les pays en développement à faibles capacités.

Si un nombre croissant de pays ont engagé ou ont mené à bien une réforme visant à instaurer le prélèvement d'une TVA/TPS sur le commerce électronique conformément aux normes et orientations de l'OCDE, des difficultés demeurent, en particulier dans les pays à faibles capacités. La mise en œuvre de ces réformes permet aux pays en développement de continuer d'engranger les recettes de TVA/TPS tant nécessaires tout en mettant les entreprises de commerce électronique et les entreprises traditionnelles sur un pied d'égalité, et ce sans nuire à l'innovation et à la croissance économique.

Pour aider les pays en développement intéressés à concevoir et à exécuter une réforme de la TVA/TPS axée sur les échanges numériques, le Secrétariat de l'OCDE, en partenariat avec le Groupe de la Banque mondiale, les organisations fiscales régionales et les banques régionales de développement, a diffusé trois boîtes à outils régionales pour l'application de la TVA aux échanges numériques, dans les régions de l'Amérique latine et des Caraïbes (conjointement avec le Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT) et la Banque interaméricaine de développement

²⁷<https://www.oecd.org/fr/presse/l-ocde-lance-un-nouveau-forum-pour-aider-a-optimiser-la-reduction-des-emissions-a-l-echelle-du-globe-grace-au-partage-de-donnees-a-l-apprentissage-mutuel-et-au-dialogue.htm>

(BID)²⁸ ; de l'Asie-Pacifique (avec la BAD)²⁹ et de l'Afrique (avec l'ATAF)³⁰, respectivement. Ces boîtes à outils indiquent en détail comment procéder pour concevoir, mettre en place et appliquer le cadre recommandé pour recouvrer la TVA sur les échanges numériques en tenant compte des besoins et de la situation propres à chaque pays.

Le Secrétariat de l'OCDE met actuellement en place un programme qui permet aux juridictions intéressées de bénéficier d'une assistance technique ciblée. Ce programme traite de tous les aspects de la réforme de la TVA axée sur les échanges numériques, qu'il s'agisse d'évaluer les besoins de réforme et de définir les moyens envisageables d'y répondre, de rédiger des textes juridiques, de mettre en œuvre les procédures nécessaires sur le plan administratif et en matière de conformité fiscale ou encore de communiquer ; il prévoit en outre l'application de stratégies efficaces en matière de vérification et d'exécution. Enfin, à l'appui de ces travaux, le Comité directeur d'Inspecteurs des Impôts sans frontières a décidé d'étudier le rôle que l'initiative IISF pourrait jouer dans la vérification de la TVA/TPS sur les échanges numériques.

²⁸ <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>

²⁹ <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-asia-pacific.htm>

³⁰ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/boite-a-outils-numerique-sur-la-tva-pour-l-afrique.htm>

Annexe A. Liste des recommandations figurant dans le rapport de 2021

Recommandation générale

Il est essentiel de continuer à évaluer régulièrement les progrès accomplis par les pays en développement afin de faire en sorte que le groupe uni de pays qui composent le Cadre inclusif reste solide et réponde aux besoins de l'ensemble de ses membres. Une évaluation annuelle, sous la forme d'un dialogue au niveau ministériel avec les pays en développement et les pays du G20 membres du Cadre inclusif intéressés, pourrait être envisagée afin d'aborder :

- Les progrès réalisés par les pays en développement dans la mise en œuvre des mesures visant à combattre les pratiques de BEPS y compris concernant l'accord reposant sur deux piliers et les domaines qui leur posent particulièrement problème, comme la Déclaration pays par pays.
- Leur point de vue sur les travaux et priorités du Cadre inclusif et les normes correspondantes. Ils pourraient aussi être consultés sur des enjeux stratégiques de plus vaste portée, tels que l'utilisation des normes établies par le Cadre inclusif et l'impact macroéconomique plus global de la solution reposant sur deux piliers, y compris sur les petits États insulaires en développement.

Recommandations relatives aux normes internationales et aux orientations correspondantes

1. Toutes les parties prenantes, y compris les membres du Cadre inclusif doivent, en priorité, examiner comment faire en sorte de rendre la déclaration pays par pays plus accessible aux pays en développement, tout en protégeant la confidentialité des informations sensibles.
2. Les intervenants des programmes d'assistance devraient élaborer des orientations et des outils adaptés aux besoins et aux priorités des pays en développement en matière de lutte contre les paiements susceptibles d'éroder leur base d'imposition, comme les paiements excessifs d'intérêts et de redevances, et ainsi leur fournir des moyens supplémentaires de renforcer leurs systèmes fiscaux.

Recommandations à l'appui d'une taxation efficace et efficiente des ressources naturelles

3. Compte tenu de l'importance des ressources naturelles dans les efforts de mobilisation des ressources intérieures d'un grand nombre de pays en développement, le Secrétariat de l'OCDE, en concertation avec les partenaires concernés, y compris le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF), devrait élaborer des outils pratiques et des orientations sur la fixation des prix des produits minéraux, les plateformes de commercialisation de produits de base et la taxation des transferts indirects à l'étranger d'intérêts dans le secteur des ressources naturelles. Il s'avère que ces domaines posent

des risques importants de pratiques de BEPS pour de nombreux pays en développement riches en ressources.

Recommandations relatives au renforcement des capacités et à l'assistance technique

4. Les partenaires au développement, y compris les membres du G20, devraient se donner comme priorité de soutenir le lancement d'une grande initiative du Cadre inclusif début 2022 destinée à accompagner le renforcement des capacités et à apporter une assistance technique pour que les pays en développement puissent adopter et mettre en œuvre les mesures se rapportant au Pilier 1 et au Pilier 2 en temps voulu et dans de bonnes conditions.
5. Les partenaires au développement et les intervenants des programmes d'assistance, y compris les membres du G20, devraient apporter une expertise et un financement à travers :
 - l'intensification et la poursuite des initiatives actuelles d'assistance technique et de renforcement des capacités sur mesure, dont il a été démontré qu'elles apportent des avantages significatifs à moyen et long terme, et l'élargissement des travaux visant à soutenir le renforcement des capacités en ce qui concerne les questions liées aux conventions fiscales pour y inclure la prévention et le règlement des différends fiscaux par un recours effectif à la procédure amiable (PA) lorsque le processus de consultation en fait apparaître le besoin ;
 - la poursuite du renforcement d'IISF et d'initiatives similaires faisant appel aux pairs et ayant trait au respect de la législation fiscale, en mettant l'accent sur les secteurs et les questions stratégiques, notamment les ressources naturelles, les services financiers et les télécommunications, ainsi que sur des questions telles que l'amélioration de l'administration fiscale ;
 - l'élargissement des programmes approfondis de renforcement des capacités menés par le Secrétariat de l'OCDE avec le Forum intergouvernemental sur l'exploitation minière, les minéraux, les métaux et le développement durable (IGF), ainsi que d'autres partenaires, pour aider les pays en développement à tirer profit de leurs ressources minérales.
6. Toutes les parties prenantes du Cadre inclusif devraient encourager et soutenir le renforcement de la sensibilisation et de l'adhésion politiques à la nécessité de mener des réformes législatives et administratives, notamment en agissant auprès des parlements et des autres décideurs au plus haut niveau.

Recommandations en matière de gouvernance et de participation (modalités pratiques) au Cadre inclusif

Les parties prenantes du Cadre inclusif devraient :

7. En priorité, réfléchir aux mécanismes de gouvernance propres à garantir l'inclusion large et systématique des pays en développement. Il peut notamment s'agir de repenser la représentation au sein des instances dirigeantes du Cadre inclusif et de ses organes subsidiaires, et de revoir le mandat du Groupe consultatif pour la coopération avec les économies partenaires.
8. Compte tenu de l'importance grandissante des questions liées à la TVA/TPS et des recoupements entre les travaux du Groupe de travail n° 9 sur les impôts sur la consommation (GT9) et ceux du Cadre inclusif, envisager, en priorité, d'intégrer le GT9 dans le périmètre du Cadre inclusif.
9. Mettre en place des mesures pratiques visant à accroître l'engagement et la participation des pays en développement, notamment :

- renforcer l'accessibilité des réunions liées au Cadre inclusif en finançant les déplacements lorsqu'il y a lieu, en mettant à disposition des services d'interprétation et de traduction et en organisant des séances d'information préalables et des ateliers sur mesure ;
- aider les intervenants des programmes d'assistance à proposer des programmes de formation et de mentorat pour renforcer les compétences techniques, de négociation et de diplomatie des responsables des pays en développement ; et
- encourager le renforcement de la collaboration entre les pays en développement, notamment au niveau régional, avec l'appui des organisations fiscales et des banques de développement régionales, afin qu'ils puissent formuler et faire valoir leurs positions et intérêts communs au sein du Cadre inclusif.

Recommandations concernant l'avenir du Cadre inclusif

10. Le Cadre inclusif devrait tenir compte des priorités des pays en développement en matière de dialogue multilatéral afin d'aborder des sujets autres que le BEPS, tels que la taxation environnementale, la taxation indirecte du commerce électronique et les questions relatives à l'administration de l'impôt, pour lesquels l'approche multilatérale facilitée par le Cadre inclusif pourrait être bénéfique.

Mise à jour 2023 de la feuille de route G20/OCDE sur les pays en développement et la fiscalité internationale

RAPPORT DE L'OCDE À L'INTENTION DES MINISTRES DES FINANCES ET DES GOUVERNEURS DE BANQUE CENTRALE DU G20, JUILLET 2023, INDE

Ce rapport est la troisième évaluation ciblée sur les questions de fiscalité et de développement réalisée à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20. Il fait le point sur les progrès réalisés par les pays en développement dans le cadre de leur engagement avec le Cadre inclusif OCDE/G20, une collaboration internationale de plus de 140 pays et juridictions qui travaillent ensemble pour lutter contre l'évasion fiscale, améliorer la cohérence des règles fiscales internationales et assurer un environnement fiscal plus transparent. S'appuyant sur la *Feuille de route 2022 sur les pays en développement et la fiscalité internationale*, le rapport précise et concentre l'éventail des actions à entreprendre pour soutenir les principales priorités des pays en développement en matière de fiscalité internationale, notamment les normes convenues au niveau international sur la déclaration pays par pays ainsi que les règles mondiales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) qui mettront en place un impôt minimum mondial pour les grandes entreprises multinationales.



Pour plus d'informations :

 ctp.contact@oecd.org

 <https://oe.cd/beps>

 @OECDtax

 OECD Tax