

## *Chapitre 6*

### **Lutter contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique**

*Ce chapitre analyse comment le Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013) et les travaux menés dans le domaine de la fiscalité indirecte répondront aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais) survenant dans l'économie numérique. Elle souligne également les caractéristiques propres à l'économie numérique qu'il convient de prendre en compte pour faire en sorte que les mesures adoptées traitent efficacement ces problèmes.*

## 6.1 Introduction

De nombreuses caractéristiques essentielles de l'économie numérique, surtout celles qui ont trait à la mobilité, soulèvent des questions d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en lien avec la fiscalité directe et indirecte. Par exemple, l'importance des actifs incorporels dans le contexte de l'économie numérique, ajoutée à la mobilité de ces actifs aux fins de l'impôt dans le cadre des règles fiscales existantes, offrent de larges possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour ce qui concerne les impôts directs. La mobilité des utilisateurs induit des défis et des risques substantiels dans le contexte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). De plus, la possibilité de centraliser les infrastructures à distance d'un marché et d'exercer de loin des activités substantielles de vente de biens et de services sur ce marché, ainsi que la capacité croissante à exercer des activités substantielles avec un personnel minimum, ouvrent également des possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices au moyen d'une fragmentation des activités physiques ayant pour but d'éviter l'imposition.

Les travaux relatifs aux mesures visées par le Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013) doivent tenir compte de ces caractéristiques pour que les solutions proposées répondent pleinement aux préoccupations soulevées par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique. Les sections suivantes décrivent comment les activités de mise en œuvre du Plan d'action, ainsi que les travaux relatifs aux impôts sur la consommation, sont supposés y parvenir.

## 6.2 Rétablir l'impôt sur le revenu apatride

Les structures visant à transférer artificiellement les bénéfices dans des pays où ils sont imposés à des taux plus favorables, voire ne sont pas imposés du tout, seront invalidées par les travaux actuellement menés dans le contexte du Projet BEPS. Dans le même temps, ces travaux augmenteront la transparence entre les contribuables et les administrations fiscales et entre administrations fiscales. Les processus d'évaluation des risques au niveau de l'administration fiscale compétente seront améliorés par des mesures telles que la déclaration obligatoire des dispositifs de planification fiscale agressive et des exigences uniformes en matière de documentation des prix de transfert, associées à un modèle de déclaration pays par pays. De par son exhaustivité, le Plan d'action concernant BEPS permettra d'aligner davantage l'impôt sur le lieu où les activités économiques se déroulent, à condition de mettre en œuvre les diverses mesures de façon coordonnée. Cela permettra de rétablir les droits d'imposition au niveau à la fois du pays dans lequel se situe le marché, et de celui où est implantée la société-mère effective, l'objectif étant de mettre fin au phénomène du revenu dit apatride.

### ***6.2.1 Mesures qui rétabliront l'imposition dans la juridiction où se situe le marché***

Un certain nombre de mesures prévues par le Plan d'action concernant BEPS auront pour effet de rétablir l'imposition dans le pays de la source, notamment l'Action 6 (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) et l'Action 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (ES)).

#### ***6.2.1.1 Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6)***

Des règles effectives visant à lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales sont en cours d'élaboration et des dispositions types seront présentées d'ici septembre 2014. Ces règles s'attaqueront dans un premier temps aux stratégies de chalandage fiscal par lesquelles des entreprises sont constituées dans un pays en vue de bénéficier du réseau de conventions de ce pays et non d'y exercer des activités commerciales. Elles empêcheront également l'utilisation de structures faisant intervenir des entreprises qui prétendent être résidentes de deux pays parties à une convention en vue d'obtenir une double exonération. Enfin, elles traiteront les cas d'exonération involontaire qui résultent des conventions fiscales, en particulier lorsque des pays suppriment la double imposition en recourant à la méthode de l'exemption.

Le refus d'octroyer les bénéfices de la convention dans des cas susceptibles d'aboutir à une double exonération permettra au pays où se situe le marché d'appliquer sa législation interne sans être limité par des règles conventionnelles destinées à empêcher la double imposition. C'est un aspect important à la fois lorsque l'entreprise étrangère prétend ne pas avoir de présence imposable dans ce pays, sous la forme d'un ES, ou lorsqu'elle a effectivement une présence imposable sous la forme d'un ES ou d'une entreprise du groupe, mais que le revenu imposable correspondant est minoré par des paiements déductibles. Dans les cas où ces paiements déductibles seraient soumis à un impôt prélevé à la source aux termes de la législation interne, le pays où se situe le marché serait en mesure d'appliquer cette retenue d'impôt sans être limité par la convention.

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

La définition conventionnelle d'un ES peut restreindre l'application des dispositions du droit interne relatives à l'imposition des bénéfices d'entreprises non résidentes provenant de sources situées dans le pays où se trouve le marché. Les travaux qui se rattachent à l'Action 7 ont pour but d'empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le seuil en-deçà duquel

le pays où se situe le marché n'est pas fondé à exercer de droits d'imposition. L'objectif est de modifier la définition de l'ES de manière à ce qu'il ne soit plus possible de contourner le champ d'application de cette définition et donc les droits d'imposition nationaux par le recours à des accords artificiels. Ces travaux devraient être achevés d'ici septembre 2015.

On étudiera également si, et selon quelles modalités, il est éventuellement nécessaire de modifier la définition d'un ES pour tenir compte des circonstances dans lesquelles des accords artificiels concernant la vente de biens ou de services d'une société appartenant à un groupe multinational aboutissent effectivement à la conclusion de contrats, de sorte que la vente devrait être traitée de la même façon que si elle avait été effectuée par cette société. Ce serait le cas si, par exemple, un vendeur en ligne de biens corporels ou un fournisseur en ligne de services de publicité utilise la force de vente d'une filiale locale pour négocier et finalement conclure des ventes avec de gros clients potentiels.

Les travaux devraient également tenir compte de la nécessité de faire en sorte que, lorsque des activités commerciales essentielles d'une entreprise sont menées à un endroit donné d'un pays, l'entreprise ne puisse pas bénéficier des exceptions généralement prévues à la définition d'un ES (voir par exemple l'article 5(4) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). On veillera également à ce qu'il ne soit pas possible de bénéficier de ces exceptions par la fragmentation d'activités commerciales. Dans ce contexte, il conviendrait d'étudier si certaines activités auparavant considérées comme ayant un caractère auxiliaire aux fins du bénéfice de ces exceptions ne constituent pas en fait, de plus en plus souvent, des composantes significatives des modèles économiques de l'économie numérique. Si par exemple la proximité de clients et la nécessité de les approvisionner rapidement sont des composantes essentielles du modèle d'activité d'un vendeur en ligne de produits physiques, le fait de posséder un entrepôt local pourrait constituer une activité fondamentale de ce vendeur. Outre des problèmes fiscaux plus larges (voir le chapitre 8), ces questions soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices lorsque l'absence d'imposition dans le pays où se situe le marché se double de techniques ayant pour conséquence de réduire ou de supprimer l'impôt dans le pays du bénéficiaire ou de la société-mère effective.

### ***6.2.2 Mesures qui rétabliront l'imposition dans la juridiction où se situe le marché et dans celle de la société mère effective***

Un certain nombre de mesures prévues par le Plan d'action concernant BEPS contribueront à rétablir l'imposition à la fois au niveau de la juridiction où se situe le marché, et au niveau de celle de la société mère. Ces mesures englobent celles actuellement élaborées au titre des travaux portant sur l'Action 2 (neutraliser les effets des montages hybrides), l'Action 4 (limiter

l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers), l'Action 5 (lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables), et les Actions 8 à 10 (faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur).

#### *6.2.2.1 Neutraliser les effets des montages hybrides (Action 2)*

Le Plan d'action concernant BEPS souligne que les montages hybrides peuvent être utilisés pour obtenir une double exonération fortuite ou un report à long terme de l'impôt, par exemple en créant deux déductions pour un même emprunt, en générant des déductions dans un pays sans enregistrement d'un revenu correspondant dans l'autre pays, ou en utilisant abusivement des régimes de crédit d'impôt étranger ou des régimes préférentiels mère-fille. Les structures qui existent au sein de l'économie numérique recourent à des montages hybrides pour se livrer à des pratiques de BEPS en transférant des revenus d'un marché ou d'une juridiction intermédiaire ou en se soustrayant à l'application de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ou d'autres dispositions anti-abus. Les travaux accomplis concernant l'Action 2, dont l'achèvement est prévu en septembre 2014, réduiront ainsi les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans l'économie numérique.

#### *6.2.2.2 Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers (Actions 4 et 9)*

L'innovation est la clé du succès dans l'économie numérique et doit être financée. De nombreux acteurs de premier plan et solidement établis de l'économie numérique ont d'abondantes liquidités, et financent souvent de nouvelles entreprises, l'acquisition de jeunes pousses ou d'autres actifs en recourant à l'emprunt intragroupe. Il est fréquent que des contribuables créent et capitalisent des entités dans des pays à faible fiscalité, pour ensuite s'engager dans des transactions avec des entreprises associées ayant pour effet d'éroder la base d'imposition. Par exemple, une filiale peut être établie dans une juridiction à faible fiscalité en vue de prêter à des entités fortement taxées ou d'acheter des biens incorporels et de les concéder sous licence à d'autres filiales. Les déductions excessives d'intérêts au titre de ces prêts, ou des déductions excessives au titre de redevances payées à ces entités exploitantes faiblement taxées peuvent soulever des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans les pays où les activités commerciales se déroulent. Lorsque le capital injecté dans l'entité faiblement taxée en vue de financer ces activités est emprunté à des tiers, l'effet d'érosion de la base d'imposition peut être amplifié. Les mêmes effets peuvent être obtenus par la conservation de bénéfices dans des entités faiblement taxées qui possèdent des actifs incorporels ou assument des risques, dès lors que ces bénéfices non distribués sont prêtés à d'autres entités exploitantes.

En d'autres termes, les règles existantes permettent à des entités affiliées situées dans une juridiction à faible fiscalité de financer des activités génératrices de bénéfices du groupe par le recours à l'emprunt inter-entreprises, même si le groupe multinational peut être globalement beaucoup moins endetté. En définitive, cette stratégie réduit l'impôt au niveau du pays où se situe le marché et de celui de la société mère, les intérêts n'étant souvent taxés nulle part, pour diverses raisons (existence de régimes préférentiels, utilisation d'instruments hybrides, possibilité de déductions généreuses). Les mécanismes de planification fiscale existants au sein des entreprises mondiales intégrées qui caractérisent l'économie numérique tirent profit de ce type de structuration à des fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Les travaux menés au titre de l'Action 4 aboutiront à des recommandations concernant les meilleures pratiques pour la conception de règles nationales qui viseront à réduire les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices via la déductibilité des intérêts et d'autres paiements financiers. Ces travaux s'intéresseront à la fois aux intérêts payés aux parties liées et aux tiers, et engloberont à la fois l'investissement entrant et sortant. En lien avec ces travaux, les activités menées au titre de l'Action 9 étudieront si ces comportements ont des répercussions sur les prix de transfert et, le cas échéant, identifieront les mécanismes permettant d'y faire face, dans le cadre du principe de pleine concurrence ou au-delà. De même, des orientations plus détaillées sur l'application des principes relatifs à l'établissement des prix de transfert aux prêts, garanties, assurances captives et autres transactions financières seront élaborées. À cet égard, une approche reposant sur une formule préétablie, qui lie les paiements d'intérêts déductibles aux paiements effectués au titre de la dette extérieure, peut aboutir à des résultats qui reflètent mieux la réalité commerciale des groupes multinationaux. D'autres approches visant à empêcher les déductions excessives d'intérêts seront également analysées. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

### *6.2.2.3 Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables (Action 5)*

Les entreprises de l'économie numérique misent massivement sur les actifs incorporels pour créer de la valeur et produire un revenu. Par définition, les actifs incorporels, ainsi que le revenu généré par leur exploitation, sont géographiquement mobiles. Au cours de la dernière décennie, un certain nombre de pays membres et non membres de l'OCDE ont mis en place des régimes relatifs aux actifs incorporels qui prévoient un traitement fiscal préférentiel de certains revenus générés par l'exploitation de la propriété intellectuelle, généralement grâce à une déduction allant de 50 à 80 % ou à une exonération de ces revenus.

Dans le cadre du Plan d'action concernant BEPS, on étudie ce type de régime pour déterminer s'il constitue un régime fiscal préférentiel dommageable au sens du Rapport de 1998 de l'OCDE intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial ». L'Action 5 du Plan d'action prévoit spécifiquement l'obligation de motiver l'instauration d'un régime préférentiel par l'existence d'une activité substantielle et demande de préciser le critère d'activité substantielle actuellement utilisé pour évaluer les régimes dans le contexte de BEPS. Les régimes relatifs à la propriété intellectuelle seront évalués à la lumière du critère d'activité substantielle ainsi précisé et des autres critères indiqués dans le Rapport de 1998. Les travaux portant sur l'activité substantielle et leur application aux régimes de la propriété intellectuelle ainsi qu'à d'autres régimes préférentiels sont en cours. Si l'un ou l'autre des régimes de la propriété intellectuelle actuellement examinés s'avère dommageable, le pays concerné aurait la possibilité de l'abolir ou de supprimer les caractéristiques qui le rendent dommageable, le cas échéant.

#### *6.2.2.4 Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur (Actions 8 à 10)*

Les travaux du Projet BEPS relatifs aux prix de transfert visent à s'attaquer aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices souvent suivies par des entreprises actives dans l'économie numérique et par d'autres contribuables. Nombre de ces structures séparent les fonctions commerciales entre différentes entités juridiques du groupe, considérant certaines de ces entités comme présentant de faibles risques et dégageant peu de bénéfices, et d'autres comme des entités à haut risque et génératrices de bénéfices élevés, et faisant en sorte que ces dernières n'exercent pas d'activités qui déclenchent une imposition dans des juridictions à forte fiscalité. Globalement, l'objectif des mesures se rattachant aux prix de transfert est d'aligner la répartition des revenus au sein d'un groupe multinational d'entreprises plus directement sur la localisation des activités économiques qui les génèrent. Cet objectif est poursuivi en mettant l'accent sur les principaux aspects suivants : (i) biens incorporels, (ii) risques économiques, (iii) requalification des transactions, (iv) paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, et (v) chaînes de valeur mondiales et partages des bénéfices.

#### *i. Biens incorporels, y compris ceux dont l'évaluation est incertaine, et accords de répartition des coûts*

De nombreuses structures d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices adoptées par les acteurs de l'économie numérique font intervenir le transfert de biens incorporels ou de droits qui s'y rapportent vers des pays ou des territoires à fiscalité avantageuse. Les entreprises de l'économie numérique misent beaucoup sur les biens incorporels pour créer de la valeur

et générer un revenu. En fonction de la législation locale, des transferts de biens incorporels rémunérés au-dessous de leur valeur réelle peuvent être facilités par des accords de licence, des accords de partage des coûts ou des structures fiscales qui séparent les déductions pertinentes pour le développement du bien incorporel du revenu qui lui est associé. Des transferts de biens incorporels pour un prix inférieur à leur valeur réelle peuvent se produire (i) en raison des difficultés à valoriser les biens incorporels transférés au moment où le transfert a lieu ; (ii) en raison de l'inégalité d'accès à l'information relative à la valeur entre contribuables et administrations fiscales ; et (iii) du fait que certains accords aboutissent au transfert de biens incorporels occultes ou non identifiés sans paiement correspondant.

Les travaux menés dans le cadre du Projet BEPS qui portent sur les biens incorporels s'attaqueront à ces problèmes en procédant par étapes. Premièrement, on précisera que le terme de bien incorporel devrait être défini de façon large et claire, et que tout bien incorporel dont le transfert donnerait lieu à rémunération entre parties non liées doit être rémunéré dans les transferts effectués entre entreprises associées. Cela permettra d'éviter que les transferts de biens incorporels occultes servent à transférer des revenus. Deuxièmement, on veillera à ce que les entités d'un groupe multinational qui ajoutent de la valeur à des biens incorporels, soit en accomplissant ou en gérant des fonctions de développement, soit en assumant ou contrôlant les risques, soient dûment rémunérées à ce titre. On précisera également que les techniques de valorisation peuvent être appliquées lorsqu'il n'est pas possible d'identifier des transferts de biens incorporels comparables. Cette première phase des travaux sera achevée d'ici septembre 2014. Troisièmement, dans les cas où des biens incorporels partiellement développés ou d'autres biens incorporels dont l'évaluation est incertaine sont transférés, on s'attachera à déterminer si la rentabilité des biens incorporels après transfert devrait être prise en compte dans la valorisation, dans des circonstances bien précises, afin que les contribuables et les administrations disposent des mêmes informations. Cette deuxième phase sera achevée d'ici septembre 2015.

## ii. Risques économiques

Les structures d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices visant à déplacer des revenus dans des pays ou territoires faiblement taxés font souvent intervenir une allocation contractuelle des risques industriels et commerciaux à une filiale peu taxée. On prétend souvent que ces allocations contractuelles, conjuguées à la propriété effective des biens incorporels, justifient d'attribuer une grande partie du revenu à l'entité qui assume le risque. Pour ce faire, on allègue souvent que les autres entités du groupe sont contractuellement protégées contre le risque, de sorte qu'une filiale faiblement taxée est fondée à percevoir l'intégralité du revenu

qui reste après avoir indemnisé d'autres membres du groupe à faible risque pour leurs fonctions. Les travaux porteront sur des questions relatives à l'allocation contractuelle des risques en s'efforçant d'aligner plus étroitement le contrôle des risques, la capacité financière à les assumer et la gestion des risques. Les orientations mettront également en évidence les risques qui, par nature, sont supportés par le groupe multinational dans son ensemble et qui, partant, ne peuvent pas être directement attribués à une seule entité du groupe. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

### iii. Requalification des transactions

Les principes applicables existants en matière de prix de transfert requièrent une analyse qui a comme point de départ les transactions effectuées par le contribuable. Les principes autorisent à requalifier ou à ignorer la forme d'une transaction uniquement dans certaines circonstances exceptionnelles dont les contours sont flous. On réfléchit actuellement à l'opportunité de réexaminer la portée des orientations actuelles sur la requalification des transactions des contribuables dans une optique de recadrage ou de clarification, et aux circonstances particulières dans lesquelles ces règles pourraient devoir être modifiées. On notera que la non-reconnaissance de la forme d'une transaction d'un contribuable pose d'importantes difficultés. Des risques significatifs de différends et de double imposition pourraient survenir si la portée de la requalification devait être grandement élargie, surtout si cet élargissement se base sur des principes qui ne peuvent pas être limités aux transactions effectuées avec des entités situées dans des environnements faiblement taxés. Par conséquent, il convient de réfléchir soigneusement aux circonstances particulières dans lesquelles des transactions structurées par le contribuable peuvent rendre les analyses de prix de transfert si incertaines qu'elles en deviennent peu fiables, ouvrant ainsi la voie à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ces travaux apporteront des précisions sur la différence entre une identification adéquate de la nature spécifique de transactions entreprises en s'appuyant sur le comportement effectif et les contrats, d'une part, et la non-reconnaissance ou la requalification d'une transaction d'autre part. Étant donné qu'un pouvoir illimité dévolu aux autorités fiscales pour requalifier des transactions pourrait conduire à une double imposition involontaire et une multiplication des différends, les orientations préciseront qu'il est impératif de comprendre exactement les activités commerciales dans lesquelles les différentes entités s'engagent pour pouvoir analyser les questions de prix de transfert. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

#### iv. Paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition

Des paiements transfrontières excessifs à des parties liées situées dans des juridictions faiblement taxées peuvent éroder la base d'imposition des pays à partir desquels ces paiements sont effectués. Bien qu'en théorie, les règles d'établissement des prix de transfert basées sur le principe de pleine concurrence soient en mesure de déterminer le montant correct de ces paiements, dans certaines circonstances, l'association de données insuffisantes sur des transactions comparables, le manque de ressources au sein des administrations fiscales pour faire appliquer les règles, une situation factuelle complexe et des hypothèses contestables sur l'attribution du risque peuvent créer des conditions dans lesquelles des paiements excessifs sont effectués. Dès lors, ces paiements peuvent n'être imposés ni dans le pays du bénéficiaire à faible fiscalité, ni dans le pays d'origine du groupe multinational, tandis qu'ils donnent lieu à des déductions fiscales érodant la base d'imposition dans le pays du payeur. Certaines mesures ciblées pourraient contribuer à lutter contre ce type de pratique. En fonction de leurs caractéristiques de conception, ces mesures pourraient conserver l'approche fondée sur le principe de pleine concurrence, tout en dérogeant à une application stricte de ce principe dans des circonstances bien précises. Il s'agirait par exemple de plafonner certains paiements ou de procéder à des répartitions selon une formule préétablie. Il conviendrait donc d'évaluer l'efficacité de ce type de dispositions, les domaines où elles seraient applicables, leur effet de simplification des contraintes administratives et les mécanismes utilisables pour éviter ou alléger la double imposition dans les situations où elle pourrait survenir. Ces travaux seront achevés d'ici décembre 2015.

#### v. Chaînes de valeur mondiales et partages des bénéfices

Lorsque le principe de pleine concurrence a été conçu, il était courant qu'une entreprise multinationale établisse une filiale pleinement intégrée dans chaque pays où elle était implantée, pour gérer les activités du groupe dans ce pays. Cette structure découlait d'un certain nombre de contraintes, notamment la lenteur des communications, les règles de change, les droits de douane ou le montant relativement élevé des coûts du transport, qui rendaient les chaînes d'approvisionnement mondiales intégrées difficiles à exploiter. Plusieurs facteurs, comme les progrès des technologies de l'information et de la communication (TIC), la diminution de nombreux obstacles au niveau des monnaies et des douanes et la transition vers des produits numériques et une économie fondée sur les services, se sont conjugués pour réduire les facteurs entravant l'intégration, permettant ainsi à des groupes d'entreprises multinationales de fonctionner bien davantage comme des entreprises d'envergure mondiale. Les structures juridiques et les différentes entités juridiques ont perdu de leur importance, tandis que les

groupes multinationaux se sont rapprochés de la conception, théorisée par les économistes, d'une entreprise unique opérant de façon coordonnée en vue d'optimiser les possibilités offertes par l'économie mondiale. Il convient donc de prêter attention aux implications de cette intégration accrue au sein des multinationales et d'évaluer la nécessité de recourir davantage aux analyses de la chaîne de valeur et aux méthodes de partage des bénéfices. Ces travaux devraient étudier les situations dans lesquelles il n'existe pas de données comparables du fait des structures conçues par les contribuables, et pourraient aussi aboutir à des orientations plus simples et plus claires sur l'utilisation des méthodes fondées sur les bénéfices, y compris celles fondées sur le partage des bénéfices, en suivant l'approche appliquée avec succès concernant les transactions mondialisées et d'autres entreprises intégrées de services financiers. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015.

### ***6.2.3 Mesures qui rétabliront l'imposition dans la juridiction de la société mère effective***

Outre les mesures mentionnées dans le chapitre 2, les travaux portant sur le renforcement des règles relatives aux SEC pourraient également contribuer à rétablir l'imposition dans la juridiction de la société mère effective. Comme l'indique le Plan d'action concernant BEPS, la possibilité de créer des sociétés affiliées non résidentes et d'y faire transiter les revenus d'entreprises résidentes entraîne des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Bien que de nombreux pays se soient dotés de règles relatives aux SEC pour y faire face, bien des pays en sont toujours dépourvus. Même lorsqu'elles existent, ces règles n'abordent pas toujours la problématique de BEPS de façon globale. Les travaux portant sur les règles relatives aux SEC inciteront davantage de pays à adopter de telles règles et à élaborer des recommandations concernant leur conception. On s'attachera également à étudier la nécessité de règles anti-inversion et à faire en sorte que les règles relatives aux SEC prévoient des dispositions appropriées pour empêcher la double imposition. Les résultats de ces travaux seront présentés d'ici septembre 2015. Avec cette mesure, on s'efforcera de combattre le transfert de bénéfices en rétablissant l'imposition dans l'État de la résidence, ce qui pourrait avoir des retombées et, par la même occasion, protéger la base d'imposition des pays de la source. En effet, lorsque les règles relatives aux SEC sont efficaces, les contribuables seront moins incités à transférer des bénéfices d'un pays de la source vers une juridiction faiblement taxée.

Pour traiter les problèmes de BEPS dans le contexte de l'économie numérique, les règles relatives aux SEC doivent couvrir efficacement l'imposition du revenu mobile qui caractérise les activités de l'économie numérique. Bien que ces règles varient considérablement d'une juridiction à

l'autre, il est fréquent que les bénéfices provenant de la fourniture à distance de produits et services numériques ne soient pas imposables en vertu de ces règles. En conséquence, une entreprise multinationale ayant une activité numérique peut enregistrer des bénéfices dans une SEC située dans un pays à faible fiscalité en y implantant des actifs incorporels essentiels et en les utilisant pour vendre des biens et des services numériques, sans que ces bénéfices soient imposables, même si la SEC elle-même n'exerce pas d'activité significative dans le pays où elle est implantée. Par conséquent, une entreprise de l'économie numérique peut se retrouver à payer peu ou pas d'impôt dans la juridiction où se trouve la SEC, tout en évitant l'impôt dans le pays de la source et dans le pays de la résidence effective.

Pour remédier à cette situation, il faudrait veiller à élaborer des règles relatives aux SEC qui ciblent les bénéfices généralement générés dans l'économie numérique, notamment grâce à la vente à distance de services et produits numériques. De tels bénéfices sont quelquefois particulièrement mobiles, du fait de l'importance des actifs incorporels dans la fourniture des biens et services concernés et du nombre relativement limité des personnes nécessaires pour exercer les activités de vente en ligne. Une règle relative aux SEC répondant à ces exigences pourrait prévoir une exception pour les situations dans lesquelles la SEC, par le biais de son personnel, apporte une contribution substantielle à la valeur des biens et services vendus.

### **6.3 Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans le domaine des impôts sur la consommation**

La numérisation de l'économie a permis aux entreprises d'acquérir beaucoup plus facilement une large gamme de services et d'actifs incorporels auprès de vendeurs situés dans d'autres pays, et de structurer leurs activités d'une manière véritablement mondiale. Cette évolution a permis aux entreprises exonérées d'éviter ou de minimiser le montant de la TVA non récupérable à laquelle elles sont soumises sur les intrants. Section 5.3 du chapitre 5 a expliqué les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices qui peuvent résulter de la possibilité, pour les entreprises, de structurer leurs affaires de manière à éviter ou minimiser le montant de la TVA sur les fournitures à distance de biens et de services pour leurs activités exonérées.

La mise en œuvre des Principes directeurs 2 et 4 des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS portant sur le lieu d'imposition des fournitures entre entreprises de services et d'actifs incorporels permettra de minimiser les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour les fournitures de biens incorporels et de services rendus à distance à des entreprises exonérées, notamment les entités exonérées qui

exercent leurs activités par l'intermédiaire d'établissements (« succursales ») dans plusieurs pays.

Le Principe directeur 2 recommande que les droits d'imposition sur les fournitures interentreprises de services et de biens incorporels faisant l'objet d'échanges internationaux soient attribués à la juridiction où le client a établi son établissement d'affaires et que les entreprises clientes soient tenues de déterminer par autoliquidation le montant de la TVA due sur les services ou biens incorporels acquis à distance auprès de vendeurs à l'étranger, en appliquant les règles de la juridiction dans laquelle elles sont implantées.

Le Principe directeur 4 recommande qu'en cas de fourniture à une entreprise établie dans plusieurs juridictions, les droits d'imposition reviennent à la juridiction où se trouve l'établissement du client (succursale) qui utilise le service ou le bien incorporel. Les Principes directeurs exposent les méthodes auxquelles les autorités fiscales peuvent recourir pour obtenir en pratique le résultat voulu, à savoir l'attribution du droit de percevoir la TVA sur les livraisons de services et de biens incorporels entre entreprises à la juridiction où ces services sont utilisés à des fins commerciales, quelles que soient la formes de structuration de l'acquisition et de la vente de ces services et biens incorporels.

## *Bibliographie*

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.



Extrait de :

## Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>

### Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2014), « Lutter contre l'érosion de la base et le transfert de bénéfices dans l'économie numérique », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-9-fr>

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

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

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