

Chapitre 5

Repérer les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par l'économie numérique

Ce chapitre donne un aperçu des dénominateurs communs des structures de planification fiscale qui soulèvent des inquiétudes relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS selon l'acronyme anglais). Elle décrit ensuite de manière détaillée les éléments fondamentaux des stratégies de BEPS qui concernent la fiscalité directe et indirecte.

5.1 Dénominateurs communs des structures de planification fiscale qui soulèvent des inquiétudes relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices

Comme l'explique le Plan d'action concernant BEPS (OCDE, 2013a), des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices surviennent dans le cas de pratiques qui séparent artificiellement le bénéfice imposable des activités qui le génèrent ou, s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de situations dans lesquelles un impôt faible ou nul est prélevé sur des ventes numériques à distance au profit d'entreprises exonérées ou d'entreprises possédant plusieurs établissements qui sont engagés dans des activités non imposables. Ces situations sapent l'intégrité du système fiscal et peuvent compromettre les objectifs de recettes fiscales. En outre, si certains contribuables sont en mesure de transférer une partie de leur revenu imposable hors de la juridiction où sont exercées les activités qui génèrent ce revenu, d'autres contribuables peuvent s'en trouver pénalisés. De même, les activités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices faussent la concurrence, car les entreprises qui exercent leurs activités uniquement à l'échelle nationale ou qui ne se livrent pas à des pratiques de BEPS ont du mal à rivaliser avec des multinationales qui peuvent transférer leurs bénéfices à l'étranger pour éluder l'impôt ou en réduire le montant¹.

Le Groupe de réflexion a examiné un certain nombre de structures juridiques et fiscales qui peuvent servir à déployer des modèles d'activité dans l'économie numérique. Ces structures sont décrites dans l'annexe B et mettent en évidence les possibilités actuelles de pratiques de BEPS. Très souvent, les stratégies employées à cette fin dans l'économie numérique sont de nature similaire à celles utilisées dans les secteurs plus traditionnels de l'économie. Toutefois, certaines caractéristiques fondamentales de l'économie numérique peuvent aggraver les risques de BEPS dans certaines circonstances, à la fois dans l'optique de la fiscalité directe et indirecte. Il est donc nécessaire d'examiner étroitement non seulement l'évolution des modes d'exercice des activités commerciales dans l'économie numérique, mais également selon quelles modalités ces modes d'exercice peuvent être mis en œuvre de façon intégrée à l'échelle internationale, d'un point de vue juridique et fiscal.

Les paragraphes suivants analysent plus en détail comment les stratégies d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices se manifestent dans l'économie numérique. Cette analyse vise à repérer les principaux éléments de ces stratégies dans le domaine de la fiscalité directe, et comment elles exploitent les caractéristiques distinctives de l'économie numérique. S'agissant de la TVA, en dépit de la grande diversité de conception des systèmes de TVA et de leur fonctionnement en pratique, l'examen ci-dessous illustre les pressions que l'économie numérique exerce sur ces systèmes.

5.2 Les pratiques de BEPS dans le cadre de la fiscalité directe

Le rapport de février 2013 intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (OCDE, 2013b) distingue un certain nombre de stratégies coordonnées associées aux pratiques de BEPS dans le contexte de la fiscalité directe, qu'on peut souvent répartir en quatre grandes catégories :

- Minimisation de la charge fiscale dans le pays où se situe le marché en évitant toute présence imposable ou, dans le cas d'une présence imposable, soit par un transfert des bénéfices bruts au moyen de structures commerciales, soit par une réduction du bénéfice net au moyen d'une maximisation des déductions au niveau du contribuable.
- Imposition faible ou nulle à la source.
- Imposition faible ou nulle au niveau du bénéficiaire (qui peut être obtenue grâce à des pays ou territoires à faible fiscalité, à des régimes préférentiels ou à des dispositifs hybrides), avec possibilité de se faire attribuer des bénéfices exceptionnels substantiels, souvent constitués au moyen de dispositions intragroupe.
- Absence d'imposition courante des bénéfices faiblement taxés au niveau de la société-mère effective.

5.2.1 Réduire ou supprimer l'impôt dans le pays où se situe le marché

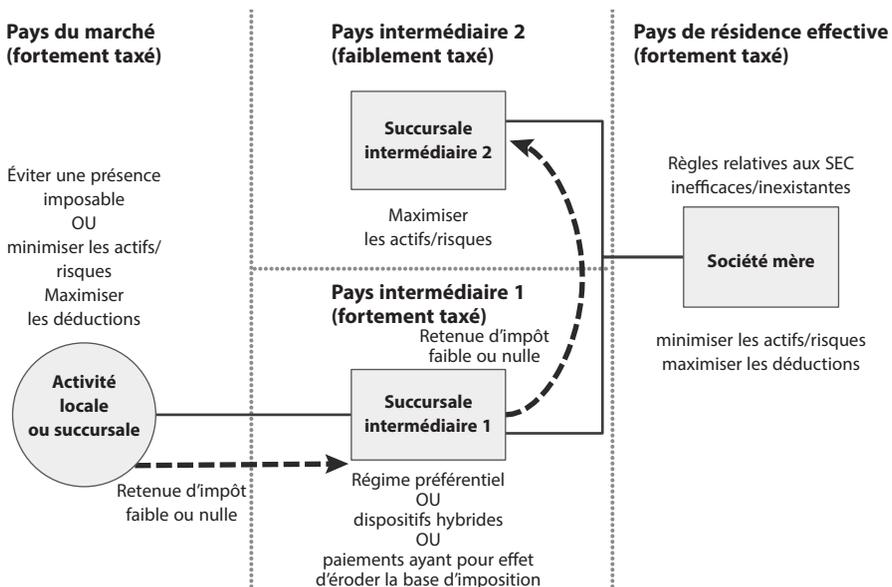
5.2.1.1 Éviter une présence imposable

Dans de nombreux modèles d'activité propres à l'économie numérique, une entreprise non résidente peut interagir à distance avec des clients situés dans un pays par le biais d'un site Internet ou d'autres moyens numériques (une application ou un appareil mobile, par exemple) sans avoir de présence physique dans le pays en question. Le recours de plus en plus fréquent aux processus automatisés peut réduire l'intérêt d'une présence physique locale. La législation interne de la plupart des pays exige une certaine présence physique pour pouvoir soumettre les bénéfices d'entreprise à l'impôt. En outre, aux termes des articles 5 et 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, une entreprise est imposable sur ses bénéfices dans un pays dont elle n'est pas résidente uniquement si elle a un établissement stable (ES) dans ce pays. Par conséquent, cette entreprise non résidente peut échapper à l'impôt dans le pays où elle a des clients.

Dans de nombreux secteurs d'activité, les entreprises ont des clients dans des pays où elles ne possèdent pas d'ES, et communiquent avec eux par téléphone, courrier, fax et par le truchement d'agents indépendants. Cette

capacité à conserver un lien commercial dans un pays sans être soumis à l'impôt sur des bénéfices provenant de sources situées dans ce pays est la conséquence de choix stratégiques qui se reflètent dans la législation nationale et dans les conventions de double imposition concernées, et ne constitue pas en soi une pratique de BEPS. Toutefois, bien que la capacité d'une entreprise à percevoir un revenu de clients situés dans un pays sans y posséder d'ES ne soit pas propre à l'économie numérique, elle y atteint une ampleur jusqu'alors inconnue. Si cette faculté, conjuguée à des stratégies visant à supprimer l'imposition dans l'État de résidence, aboutit à ce que ce revenu ne soit taxé nulle part, elle génère des risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Par ailleurs, dans certaines circonstances, l'impôt dans le pays où se situe le marché peut être artificiellement évité en fragmentant les opérations entre plusieurs entités d'un même groupe afin de prétendre à l'exception au statut d'ES prévue pour les activités préparatoires et auxiliaires, ou en faisant en sorte que chaque établissement par le biais duquel des activités commerciales sont exercées, se situe au-dessous du seuil d'imposition des ES. Les structures de ce type soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

Graphique 5.1. Planification des activités de BEPS dans le contexte de l'impôt sur les bénéfices



5.2.1.2 Minimiser le revenu attribuable à des fonctions, des actifs et des risques dans des pays ou territoires où se situe le marché

Bien souvent, un groupe multinational conserve une certaine présence dans des pays qui représentent d'importants marchés pour ses produits. Dans le contexte de l'économie numérique, une entreprise peut établir une filiale locale ou un ES en structurant les activités locales de telle manière que les bénéfices imposables générés soient très faibles. Lorsque ces structures reflètent bien les fonctions exercées dans chaque juridiction, le simple fait que les fonctions commerciales requises pour exercer des activités dans un pays donné puissent être plus limitées dans un type d'entreprise que dans un autre ne soulève pas en soi des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ce principe s'applique même si les taux d'imposition font partie des facteurs entrant en ligne de compte pour décider de centraliser des activités commerciales dans un pays en particulier. Toutefois, la capacité à répartir les fonctions, les actifs et les risques de manière à minimiser l'impôt incite par exemple à les attribuer, par contrat, d'une façon qui ne reflète pas pleinement le comportement effectif des parties, et qui ne serait pas retenue en l'absence de considérations fiscales. Ainsi, les actifs, notamment les biens incorporels, et les risques liés aux activités menées au niveau local peuvent être attribués, via des accords contractuels, à d'autres membres du groupe opérant dans des juridictions à faible niveau d'imposition, de manière à minimiser la charge fiscale globale qui pèse sur le groupe multinational.

Dans le cadre de ces structures, la filiale située dans le pays à faible niveau d'imposition est incitée à sous-évaluer (généralement au moment du transfert) les biens incorporels transférés ou d'autres actifs générateurs de revenu difficiles à valoriser, tout en prétendant qu'une grande partie du revenu du groupe multinational lui revient parce qu'elle est juridiquement propriétaire des biens incorporels sous-évalués, qu'elle assume des risques et qu'elle finance des opérations. Les établissements situés dans les juridictions à plus forte fiscalité peuvent être contractuellement protégés du risque, et s'abstenir de revendiquer la propriété d'actifs incorporels ou d'autres actifs de valeur ou de détenir le capital qui finance les principales activités génératrices de bénéfices du groupe. Le rendement économique est ainsi minoré et le revenu est transféré dans des juridictions à faible niveau d'imposition.

Parmi les exemples de structures propres à l'économie numérique qui peuvent être utilisées pour minimiser la charge fiscale dans les juridictions où se situe le marché au moyen d'une attribution contractuelle des actifs et des risques, citons le recours à une filiale ou à un ES chargé de mener des activités de commercialisation ou d'assistance technique, ou de gérer un serveur miroir qui accélère l'accès des clients aux produits numériques vendus par le groupe, tandis qu'une société principale assume contractuellement les risques et

revendique la propriété des actifs incorporels générés par ces activités. Une société peut, par exemple, minorer les risques au niveau de l'entreprise locale en limitant la capitalisation de cette entité afin qu'elle soit financièrement incapable de supporter les risques. Dans le cas d'entreprises qui vendent des produits en ligne, une filiale locale ou un ES peut posséder un entrepôt et participer à la préparation des commandes. Ces filiales ou ES seront imposables dans leur juridiction sur les bénéfices imputables aux services qu'ils rendent, mais le montant de leurs revenus peut être limité. Il se peut également que les fonctions attribuées au personnel local en vertu d'accords contractuels ne correspondent pas aux fonctions qu'il exerce réellement. Par exemple, le personnel peut ne pas être autorisé à conclure des contrats au nom d'une entreprise non résidente, alors qu'il exerce des fonctions qui révèlent qu'il est, dans les faits, habilité à conclure ces contrats. Si l'attribution théorique des fonctions, des actifs et des risques ne cadre pas avec l'attribution effective, ou si une rémunération inférieure à celle de pleine concurrence est payée en contrepartie d'un bien incorporel d'une société principale, ces structures peuvent soulever des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

5.2.1.3 Maximiser les déductions dans les juridictions où se situe le marché

Lorsqu'une présence imposable dans un pays où se situe le marché a été établie, une autre technique fréquemment utilisée pour réduire le revenu imposable consiste à multiplier les déductions au titre de paiements effectués à d'autres entreprises du groupe sous la forme d'intérêts, redevances, honoraires pour services rendus, etc. Très souvent, les entreprises multinationales qui se livrent à des pratiques de BEPS tentent de réduire leur revenu imposable dans un pays de la source en maximisant le montant des paiements déductibles en faveur de filiales situées dans d'autres juridictions. Par exemple, une filiale située dans une juridiction à fiscalité avantageuse peut, grâce à une notation de crédit favorable, être en mesure d'emprunter de l'argent à un faible taux. Elle peut ensuite prêter cet argent à ses filiales situées dans des juridictions à plus forte fiscalité en appliquant un taux plus élevé, réduisant ainsi le revenu de ces filiales à concurrence du montant des paiements d'intérêts déductibles. Ou encore, une filiale peut utiliser des instruments hybrides pour générer des paiements déductibles pour une succursale située dans un pays de la source, tandis que ces paiements n'entrent pas dans le calcul du bénéfice imposable dans le pays de résidence de la filiale. Les paiements (même s'ils sont inférieurs à la rémunération de pleine concurrence) au titre de l'utilisation d'actifs incorporels détenus dans des entreprises du groupe faiblement taxées ou au titre de services rendus par d'autres entreprises du groupe peuvent également servir à réduire le revenu imposable dans le pays où le marché se

situé. Ces techniques peuvent être employées pour porter le revenu imposable généré par les activités locales à des niveaux extrêmement bas.

5.2.2 Éviter l'impôt à la source

Une entreprise peut être soumise à une retenue d'impôt dans un pays dont elle n'est pas résidente dès lors qu'elle perçoit certains paiements, y compris des intérêts ou des redevances, de payeurs situés dans ce pays. Si la convention liant les juridictions du payeur et du bénéficiaire l'autorise, une entreprise acteur de l'économie numérique peut néanmoins prétendre à une diminution ou à une exonération de la retenue d'impôt sur les bénéfices versés à une juridiction à faible fiscalité sous forme de redevances ou d'intérêts. Les structures qui pratiquent le chalandage fiscal en interposant des entreprises écrans situés dans des pays disposant de conventions fiscales favorables dépourvues de protections suffisantes contre une utilisation abusive des conventions soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

5.2.3 Supprimer ou réduire l'impôt dans le pays intermédiaire

Supprimer ou réduire l'impôt dans un pays intermédiaire peut passer par l'application de régimes fiscaux nationaux préférentiels, l'utilisation de dispositifs hybrides ou le versement de paiements déductibles excessifs à des entités liées situées dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle.

Les entreprises peuvent localiser des fonctions, des actifs ou des risques dans des juridictions à faible fiscalité ou dans des pays dotés de régimes préférentiels, et ainsi y transférer des revenus. Bien que les fonctions soient souvent situées dans une juridiction donnée pour des raisons autres que fiscales, comme l'accès à une main-d'œuvre qualifiée ou aux ressources nécessaires, la mobilité croissante des fonctions commerciales fait que les contribuables ont de plus en plus de facilités pour localiser des fonctions de façon à tirer parti de régimes fiscaux favorables.

Dans le contexte de l'économie numérique, par exemple, les droits se rattachant aux biens incorporels et leur rendement peuvent être répartis entre entreprises associées, et transférés, parfois pour un prix inférieur à une rémunération de pleine concurrence², à une filiale située dans une juridiction où les revenus générés ultérieurement par ces biens incorporels sont imposés à un taux excessivement faible ou sont exonérés du fait de l'application d'un régime préférentiel. Cela ouvre des possibilités de planification fiscale aux entreprises multinationales et entraîne d'importants risques d'érosion de la base d'imposition. La place considérable que les biens incorporels occupent dans l'économie numérique en tant que source de valeur peut favoriser une telle concentration d'actifs incorporels générateurs de valeur.

Les entreprises peuvent également réduire l'impôt dans un pays intermédiaire en générant des paiements déductibles excessifs à des entités liées implantées dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle ou pouvant bénéficier d'un faible taux d'imposition sur le revenu de ces paiements. Par exemple, une société exploitante située dans une juridiction intermédiaire peut utiliser des biens incorporels détenus par une autre filiale implantée dans une juridiction à fiscalité favorable. Les redevances liées à l'utilisation de ces biens incorporels peuvent servir à éliminer dans les faits les bénéfices imposables dans la juridiction intermédiaire. Autre solution : une entité située dans une juridiction intermédiaire peut procéder à des paiements substantiels en faveur d'une société holding établie dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle au titre d'honoraires de gestion ou de dépenses de siège. Les entreprises peuvent également éviter l'impôt dans un pays intermédiaire en utilisant des dispositifs hybrides en vue de générer des paiements déductibles sans que le revenu correspondant soit pris en compte dans le pays du bénéficiaire. Les entreprises peuvent jouer sur les règles de résidence du pays intermédiaire et du pays de résidence effective de manière à générer un revenu apatride. En outre, elles peuvent prétendre que les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés dans le pays intermédiaire sont limités.

5.2.4 Supprimer ou réduire l'impôt dans le pays de résidence de la société mère effective

De manière générale, les techniques employées pour réduire l'impôt dans le pays où se situe le marché peuvent aussi être utilisées pour réduire l'impôt dans le pays de la société mère effective du groupe ou dans celui où le siège est implanté. Cela peut passer par l'attribution contractuelle des risques et de la propriété juridique d'actifs mobiles, tels que des biens incorporels, à des entités du groupe situées dans des juridictions à faible fiscalité, tandis que les membres du groupe établis dans la juridiction du siège sont sous-rémunérés pour les fonctions importantes relatives à ces risques et à ces biens incorporels qui continuent d'être exercées dans la juridiction du siège. En pareille situation, les entreprises peuvent alléguer qu'une rémunération marginale pour les fonctions importantes exercées est de pleine concurrence et que tous les bénéfices restants devraient être attribués au propriétaire en titre des actifs mobiles ou à la partie qui assume contractuellement les risques.

En outre, les entreprises peuvent se soustraire à l'impôt dans le pays de résidence de leur société mère effective si ce pays est doté d'un système d'exonération ou de report pour les revenus de source étrangère et est dépourvu d'un régime de sociétés étrangères contrôlées (SEC) applicable aux revenus perçus par les sociétés étrangères contrôlées de la société mère, ou est doté d'un régime qui ne couvre pas correctement certaines catégories

de revenu passif ou très mobile, notamment certains revenus au titre de biens incorporels. Par exemple, la société mère peut transférer des biens incorporels difficiles à valoriser à une filiale située dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle, de sorte que le revenu généré par ces biens incorporels est attribué à cette juridiction sans que la société mère soit rémunérée à un niveau adéquat. Dans certains cas, un régime de SEC peut permettre à la juridiction de résidence d'imposer le revenu généré par ces biens incorporels. Néanmoins, de nombreuses juridictions n'ont pas de régime applicable aux SEC, ou lorsqu'elles en ont un, celui-ci ne s'applique pas à certaines catégories de revenu très mobiles, ou il peut être aisément contourné au moyen de dispositifs hybrides.

5.3 Possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par le système de TVA

Dans la mesure où les principes directeurs 2 et 4 des Principes directeurs de l'OCDE relatifs au lieu d'imposition concernant les prestations de services et livraisons de biens incorporels entre entreprises (voir chapitre 6 ci-dessous) ne sont pas appliqués, dans certaines circonstances, le système de TVA peut offrir aux entreprises des possibilités de planification fiscale qui soulèvent des préoccupations en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices pour les pouvoirs publics, à savoir : (i) ventes numériques à distance à des entreprises exonérées et (ii) ventes numériques à distance à des entreprises qui possèdent des établissements (succursales) dans plusieurs pays (entreprises ayant plusieurs implantations) qui sont engagés dans des activités non imposables.

5.3.1 Ventes numériques à distance à des entreprises exonérées

La TVA n'a généralement pas pour vocation de peser sur les entreprises, car celles-ci sont le plus souvent en mesure de récupérer tout impôt payé sur leurs intrants. De nombreux pays dotés d'un système de TVA fondé sur le principe de destination pour les ventes numériques entre entreprises demanderont généralement aux entreprises clientes situées sur leur territoire d'autoliquider la TVA sur les acquisitions de biens incorporels et de services rendus à distance, les autorisant ensuite à réclamer un crédit au titre de cette TVA autoliquidée. C'est pourquoi la grande majorité des transactions transfrontalières entre entreprises (autres que celles engagées dans des activités non imposables) ne soulèvent généralement pas de préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. De telles préoccupations pourraient toutefois survenir concernant les ventes numériques à des entreprises exonérées situées à l'étranger (entreprises du secteur des services financiers, par exemple). Lorsqu'une entreprise est

engagée dans des activités non assujetties à la TVA, les ventes effectuées par cette entreprise sont exonérées de TVA, et la TVA acquittée par l'entreprise sur les achats correspondants n'est pas déductible.

Par exemple, une entreprise qui acquiert un service de traitement de données auprès d'un fournisseur non résident serait tenue d'autoliquider la TVA conformément aux règles de la juridiction dans laquelle elle est implantée, et pourrait réclamer un droit à déduction compensant cette TVA (certaines juridictions peuvent ne pas exiger de l'entreprise qu'elle détermine elle-même le montant de la TVA sachant qu'elle peut prétendre à un droit à déduction compensatoire). Si l'entreprise cliente est exonérée, elle n'en reste pas moins tenue d'autoliquider la TVA dans ces juridictions, mais ne pourrait pas réclamer un droit à déduction au titre de cette taxe. L'entreprise exonérée est alors « taxée sur ses intrants » dans sa juridiction de résidence, où elle est supposée utiliser le service pour réaliser des ventes exonérées.

Néanmoins, certaines juridictions ne demandent pas à l'entreprise exonérée d'autoliquider la TVA acquittée sur les services et les biens incorporels acquis à l'étranger. En pareil cas, aucune TVA n'est prélevée sur la transaction. Des préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices surviennent également si les services de traitement de données seraient soumis à la TVA dans la juridiction dans laquelle le prestataire est résident (établi/implanté). La TVA reviendrait alors à la juridiction dans laquelle le prestataire est situé et non à celle de l'entreprise exonérée. Cela peut poser problème, surtout si cette juridiction n'a pas de système de TVA, ou si son taux de TVA est inférieur à celui en vigueur dans la juridiction de l'entreprise cliente exonérée. Dans ce cas de figure, l'entreprise cliente exonérée ne paierait pas de TVA ou acquitterait un montant de TVA excessivement faible. Les exemples ci-dessus illustrent par quels biais une entreprise exonérée pourrait ne pas payer de TVA ou n'en payer que très peu lorsqu'elle acquiert des biens ou des services numériques auprès de prestataires à l'étranger. Ils montrent également de quelle façon des prestataires nationaux de services concurrents pourraient subir des pressions concurrentielles de la part de prestataires non résidents. Les prestataires nationaux sont tenus de facturer et de reverser la TVA sur leurs prestations de services aux entreprises nationales, tandis que les prestataires non résidents pourraient structurer leurs affaires de manière à ne pas facturer de TVA ou à en facturer un montant excessivement faible.

5.3.2 Ventes numériques à distance à une entreprise ayant plusieurs implantations

Des préoccupations relatives à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices pourraient également survenir lorsqu'un produit ou un service numérique est acquis par une entité disposant de plusieurs

implantations ou établissements. Il est fréquent que des entreprises multinationales s'organisent pour acquérir toute une gamme de services de façon centralisée afin de réaliser des économies d'échelle. En principe, le coût d'acquisition de ces services ou biens incorporels est supporté dans un premier temps par l'établissement qui les a acquis et, conformément à la pratique normalement suivie par les entreprises, refacturé ensuite aux établissements qui les utilisent. Les établissements se voient facturer la part du coût des services ou biens incorporels qui leur incombent en vertu des accords de refacturation internes, en suivant les règles fiscales, comptables ou réglementaires en vigueur. Toutefois, de nombreuses juridictions dotées d'un système de TVA n'appliquent pas de TVA aux transactions effectuées entre les établissements d'une même entité juridique.

Cela signifie que lorsqu'un établissement d'une entreprise ayant plusieurs implantations acquiert un service, un service de traitement de données par exemple, destiné à être utilisé par d'autres établissements situés dans d'autres juridictions, aucune TVA supplémentaire ne s'appliquerait aux répartitions ou refacturations internes des coûts au sein de l'entreprise au titre de l'utilisation de ces services par d'autres établissements. En revanche, l'établissement qui a acquis le service sera généralement habilité à récupérer la TVA acquittée en amont au titre de l'achat de ces services dès lors qu'il s'agit d'une entreprise imposable. En d'autres termes, les autres établissements qui utilisent les services de traitement de données peuvent acquérir leur part de ces services en échappant à toute TVA. Ce n'est généralement pas très problématique dans l'optique de la TVA si tous les établissements de l'entreprise qui utilisent le service sont imposables. Dans ce cas, en effet, ils ont le droit de récupérer la TVA en amont acquittée sur leurs intrants. Toutefois, lorsque les établissements utilisateurs des services de traitement de données sont exonérés, ils ne sont normalement pas habilités à récupérer la TVA en amont acquittée sur leurs intrants.

Prenons l'exemple du traitement de données relatives à des transactions bancaires : si un établissement d'une banque multinationale acquiert ces services directement auprès d'un fournisseur local, il doit généralement acquitter la TVA en amont sur ces services, et ne peut pas la déduire dans la mesure où elle se rapporte à des activités exonérées. De même, cet établissement d'une banque multinationale pourrait acquérir ces services de traitement de données par le biais d'un autre établissement de la même banque situé dans un autre pays, puis lui rembourser le coût d'acquisition. Cela lui permettrait d'acquérir les services de traitement sans acquitter de TVA en amont dans la juridiction où il est implanté, car aucune TVA n'est prélevée sur les transactions entre établissements appartenant à la même entité juridique. Si l'établissement acquéreur est situé dans un pays dépourvu de TVA, la banque multinationale peut acquérir ces services pour tous ses établissements dans le monde sans devoir acquitter de TVA en amont sur les

intrants, en centralisant ses acquisitions via son établissement situé dans une juridiction sans TVA. Les entreprises exonérées de TVA peuvent réaliser de substantielles économies de TVA en recourant à ces structures.

Notes

1. De tels handicaps concurrentiels peuvent également survenir lorsque des entreprises concurrentes sont soumises à différents niveaux d'imposition dans leurs pays d'origine, encore que cette question dépasse le cadre de BEPS.
2. Même si le pays duquel la propriété intellectuelle est transférée exige que le transfert s'effectue dans des conditions de pleine concurrence, les contribuables peuvent adopter des positions agressives qui, dans les faits, aboutissent à l'enregistrement, au titre du transfert, d'un prix inférieur à la rémunération de pleine concurrence à des fins fiscales.

Bibliographie

OCDE (2013a), *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>.

OCDE (2013b), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-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), « Repérer les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices offertes par l'économie numérique », dans *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264225183-8-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. 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 ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.