

La régulation fiscale internationale

Olivier SIVIEUDE

*Directeur de la Direction des Vérifications Nationales et Internationales
Direction Générale des Finances Publiques*

Résumé : Quelles sont les conséquences de l'absence de régulation fiscale internationale ? Quels obstacles doivent être surmontés ? Quels sont les progrès réalisés et les mesures qui pourraient être prises ?

Mots-clés : fiscalité, régulation, concurrence fiscale, prix de transfert, OCDE

Dans un contexte de crise économique et de déficits budgétaires, la pression fiscale augmente dans de nombreux pays de l'OCDE. Parallèlement des affaires médiatisées montrent que certaines multinationales ont mis en place des schémas d'optimisation fiscale agressive. Cette situation choque et renvoi à la question de la régulation fiscale internationale.

I. — L'ABSENCE DE RÉGULATION FISCALE INTERNATIONALE CRÉE DES OPPORTUNITÉS POUR LES ENTREPRISES MULTINATIONALES QUI PORTENT ATTEINTE AUX RECETTES DES ÉTATS ET METTENT EN CAUSE L'ÉQUITÉ FISCALE.

Les grandes entreprises sont de plus en plus internationales c'est-à-dire qu'elles sont implantées dans un nombre toujours plus grand de pays. Par ailleurs le marché se concentre et la concurrence est extrêmement vive entre un nombre de plus en plus réduit d'opérateurs. Pour avoir une position

dominante ou survivre les multinationales doivent donc veiller à réduire leurs coûts et notamment leurs coûts fiscaux.

Or les États ont des niveaux d'imposition sur les entreprises qui varient considérablement. Dans l'Union européenne par exemple les taux d'impôt sur les sociétés s'étalent de 10 % à 36 %. En outre, lorsque les niveaux d'imposition sont proches, il existe pour certaines opérations, les marques, les cessions de titres, la recherche par exemple, des régimes d'imposition très différents. Enfin une même opération financière, un prêt notamment, peut être traitée juridiquement et fiscalement différemment entre les deux États concernés.

Ajoutons à ce patchwork que certains États, les fameux paradis fiscaux, offrent non seulement une quasi-absence d'imposition mais aussi le secret fiscal c'est-à-dire qu'ils refusent de donner des informations fiscales aux autres États et y ajoutent le secret bancaire.

Dans un tel contexte, il est tentant pour les entreprises multinationales de se servir de ces différences d'imposition ou d'analyses juridiques pour réduire leurs coûts fiscaux.

Il y a une façon non répréhensible de le faire. Elle consiste à choisir la localisation d'une activité en tenant compte du coût fiscal. Ce type d'optimisation va porter par exemple sur le choix de l'implantation effective d'un centre de recherche, d'un centre de trésorerie, d'un centre d'achats ou de la localisation des marques. Mais elle se traduit évidemment par des pertes de recettes voire d'emplois pour les pays non retenus ou quittés.

Il y a un autre moyen mais cette fois-ci répréhensible qui consiste à déplacer artificiellement les bénéfices du groupe vers des pays à fiscalité privilégiée. Pour ce faire des méthodes plus ou moins sophistiquées peuvent être utilisées. Elles portent des noms bien connus des spécialistes : « manipulations des prix de transfert », « réorganisations d'entreprises », « utilisations abusives des conventions fiscales », « produits financiers hybrides », « sous-capitalisation », « endettement artificiel », etc. On est là dans le domaine de l'évasion fiscale internationale.

Il est évidemment difficile de mesurer l'étendue de ce phénomène et d'en chiffrer précisément les conséquences en termes de pertes de recettes. Mais pour l'évaluer deux éléments tangibles méritent d'être retenus :

- le premier, c'est le taux effectif d'impôt qui est publié par les grandes entreprises : il s'agit du ratio entre l'impôt sur les sociétés payé et les résultats avant impôt. Or ce taux est inférieur à 33 % pour la grande majorité des entreprises du CAC 40. Il faut certes être prudent dans

l'interprétation de cette donnée mais c'est un indicateur de l'avantage dont dispose les multinationales ;

- le second, c'est la forte émotion des États confrontés à des pertes de recettes fiscales et choqués par l'agressivité des certains montages. En 2013, le G 8 puis le G 20 ont décidé de faire une priorité de la lutte contre la fraude fiscale notamment de la part des multinationales. La Commission européenne et l'OCDE ont dressé des rapports accablants et décidé de mettre en œuvre un plan d'action. En France, le Gouvernement, l'Assemblée Nationale et le Sénat se sont emparés du sujet. Plusieurs rapports ont été récemment publiés et une loi relative à la lutte contre la fraude fiscale a été adoptée.

Les conditions politiques semblent donc réunies pour aller vers une régulation fiscale internationale. L'enjeu est de taille. Les efforts demandés quasiment partout en matière fiscale ne seront pas acceptés si certains trichent et restent impunis. Les entreprises nationales souffrent de la concurrence déloyale de certaines multinationales qui éludent l'impôt. C'est la confiance des citoyens dans l'impôt qui est en jeu.

II. — LES OBSTACLES À UNE RÉGULATION FISCALE INTERNATIONALE SONT CONSIDÉRABLES MAIS DES PROGRÈS TANGIBLES SONT EN TRAIN D'ÊTRE RÉALISÉS.

Mettre en place une régulation internationale sur le plan fiscal pour mettre fin aux errements actuels est une lourde tâche car il faut tenir compte de trois éléments incontournables :

A. — *La souveraineté fiscale des États*

Les États sont attentifs à préserver leur souveraineté en matière fiscale. Il est vrai que la fiscalité est un vecteur essentiel de la politique économique et sociale d'un pays. Il est vrai aussi que les besoins en matière de recettes fiscales peuvent être extrêmement variables : certains pays ont peu de dépenses publiques, d'autres ont des ressources spécifiques qui permettent de réduire les recettes fiscales, d'autres pratiquent délibérément le *dumping* fiscal pour attirer les investissements et les emplois.

Dans ce contexte, imposer des niveaux d'imposition communs est illusoire. Au sein même de l'Union européenne les disparités sont grandes et

les dispositions fiscales ne peuvent être adoptées qu'à l'unanimité ce qui dans une Europe à 28 est forcément bloquant.

B. — *Le principe du libre d'échange*

Il pourrait être tentant de pénaliser certaines implantations géographiques des entreprises. Il s'agirait par exemple d'interdire ou de taxer fortement les flux financiers vers certaines destinations à risque. Mais cette forme de protectionnisme est quasiment impossible à mettre en œuvre sauf pour quelques États figurant déjà sur des « listes noires ».

Pour des raisons juridiques tout d'abord puisque une telle politique se heurterait à nos accords internationaux de libre-échange et notamment au sein de l'Union européenne aux grands principes de libre établissement, libre circulation des marchandises et des capitaux.

Sur un plan pratique aussi. Car il faudrait être en mesure de faire le tri entre les transactions économiques réelles et louables et celles qui ne le sont pas.

C. — *L'obligation d'avoir une action concertée entre États*

Chaque État peut prendre des mesures législatives pour empêcher certaines pratiques d'évasion fiscale internationale ou pour mettre fin à des dispositions fiscales spécifiques qui seraient dommageables aux autres États.

Mais une démarche individuelle a ses limites, notamment pour les motifs suivants :

- la plupart des États ont signé des conventions fiscales avec d'autres États avec lesquels ils entretiennent des relations commerciales. Il faudrait réviser ces conventions sur un certain nombre de points pour les adapter aux réalités économiques et financières d'aujourd'hui et éviter les cas de doubles exonérations créées par les montages d'optimisation agressive. Mais il s'agit de traités internationaux dont la modification est une entreprise de longue haleine.
- un État qui serait plus sévère que les autres risquerait de se pénaliser. Les entreprises pourraient en effet en réaction réorienter leurs investissements vers d'autres États moins rigoureux ;
- certains paradis fiscaux seraient prêts à évoluer mais à condition que les autres bougent dans le même sens sinon ils perdraient leurs avantages au profit d'autres.

C'est la raison pour laquelle les États ont décidé d'avoir une action concertée pour aller vers une régulation fiscale internationale et se donner les moyens de lutter efficacement contre l'évasion fiscale internationale.

D'ores et déjà des progrès sensibles ont été réalisés en particulier sur deux points :

1 - Donner aux administrations fiscales la possibilité de savoir plus vite et mieux ce qui se passe au-delà de leurs frontières :

Les administrations fiscales ne peuvent pas procéder à des contrôles concernant des sociétés situées au-delà de leurs frontières. Or elles ont besoin de connaître ce qui se passe dans les filiales étrangères des groupes qu'elles contrôlent pour savoir si des bénéfices n'ont pas été indûment localisés dans un autre État.

Les conventions fiscales prévoient un dispositif d'échanges d'informations entre les administrations. Mais certains pays, les paradis fiscaux, n'ont pas signé de conventions fiscales et refusent de donner des informations. Cette posture est inacceptable puisqu'elle prive les États tiers d'imposer ce qui doit leur revenir. Elle ne profite pas aux paradis fiscaux puisque leur niveau de taxation est quasi nul. Elle profite en fait aux fraudeurs.

C'est pourquoi de nombreux États dont la France ont mis en place un dispositif de taxation particulièrement dissuasif sur tous les flux financiers avec ces paradis fiscaux. Par suite plusieurs d'entre eux ont été amené à signer des conventions fiscales et à procéder à des échanges d'information. Sous l'égide de l'OCDE un dispositif de vérification de la réalité des engagements pris a été mis en place : le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignement à des fins fiscales. Les résultats sont nets. Les administrations fiscales sont plus nombreuses à répondre et répondent mieux et plus vite.

L'autre façon d'avoir des informations c'est de les demander aux entreprises. Une multinationale sait quels sont ses résultats partout dans le monde. Les États sont donc en train de mettre en place des obligations déclaratives plus précises envers les grandes entreprises afin de pouvoir analyser les opérations qu'elles réalisent à l'étranger. Dans certains cas la charge de la preuve est même inversée. En principe, c'est à l'administration fiscale d'apporter la preuve que la réglementation n'a pas été correctement appliquée. Mais cela n'est possible que si l'administration peut avoir une bonne connaissance des faits. Lorsque les faits ne sont connus que de l'entreprise il est normal que ce soit à elle d'apporter la preuve qu'elle a correctement appliqué la loi.

2 - Adopter des règles qui sanctionnent des pratiques abusives

Certaines entreprises utilisent les failles ou les imprécisions des réglementations pour mettre en place des montages d'optimisation abusifs. L'OCDE en a répertorié quatre cent ! Il faut évidemment que les États actualisent leur réglementation pour sanctionner ce type de schémas. Cette démarche évite pour l'avenir les abus et présente l'avantage d'être claire vis-à-vis des entreprises.

En France par exemple plusieurs dispositions législatives récentes ont été adoptées pour mettre fin à des pratiques abusives.

Il faut aussi que les administrations fiscale veillent à la bonne application des textes. Cela nécessite de leur part un haut niveau d'expertise et une forte pugnacité. Cette démarche dissuasive est essentielle pour mettre fin aux abus. Elle peut conduire à mettre en place des dispositifs de régularisation pour ceux qui veulent éviter les foudres du fisc.

Aujourd'hui, la problématique de l'évasion fiscale internationale de la part des grandes entreprises est clairement identifiée. Les mesures pour y remédier sont connues puisque l'OCDE a présenté en juillet dernier un plan d'action qui a reçu le soutien du G 8 et du G 20 et qui comprend quinze orientations concrètes pour lutter contre les transferts indus de bénéfices.

Elles portent principalement sur la lutte contre les schémas abusifs, le renforcement des obligations déclaratives des entreprises, le calcul des prix de transfert et la définition des modalités d'imposition des activités numériques.

La Commission européenne propose aussi des mesures qui pourraient être adoptées au sein de l'Union, comme la mise en place d'une assiette commune en matière d'impôt sur les sociétés appelée ACCIS (assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés).

Mais ces actions ne seront pleinement efficaces que si elles sont globales et généralisées. C'est le cas par exemple des dispositions à prendre pour relever les défis posés par l'économie numérique. Une forte volonté politique est donc indispensable.

L'enjeu est de taille : il s'agit de sauvegarder les recettes des États, de définir des règles claires et communes qui donnent de la sécurité juridique aux entreprises et permettent une concurrence loyale et de retrouver ainsi une véritable égalité devant l'impôt.

olivier.sivieude@dgif.finances.gouv.fr