



TRADE UNION ADVISORY COMMITTEE
TO THE ORGANISATION FOR ECONOMIC
COOPERATION AND DEVELOPMENT
COMMISSION SYNDICALE CONSULTATIVE
AUPRÈS DE L'ORGANISATION DE COOPÉRATION
ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

Evaluation syndicale des pratiques d'évasion fiscale des entreprises multinationales

Paris, 5 juillet 2016

Résumés analytiques :

- Évaluation du projet G20/OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)
- Plaidoyer pour des déclarations publiques pays par pays



TRADE UNION ADVISORY COMMITTEE
TO THE ORGANISATION FOR ECONOMIC
COOPERATION AND DEVELOPMENT
COMMISSION SYNDICALE CONSULTATIVE
AUPRÈS DE L'ORGANISATION DE COOPÉRATION
ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

Projet BEPS de l'OCDE pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale des entreprises : le TUAC publie une évaluation et des orientations

Paris, le 5 juillet 2016

Après la publication, en octobre 2015, de la version finale des mesures et recommandations de l'OCDE visant à lutter contre la planification fiscale agressive des grandes entreprises, venant clore la première phase du Plan d'action en 15 points contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) adopté par le G20 en 2013, c'est maintenant aux États de lancer la mise en œuvre de ces mesures.

Pour aider les syndicats à suivre cette mise en œuvre et, plus globalement, les conséquences de la planification fiscale des grandes entreprises, le TUAC publie une évaluation complète des 15 points du Plan d'action sur le BEPS (rapport complet disponible en anglais, résumé accompagnée d'une traduction française), ainsi qu'un document d'analyse et d'orientation spécifique sur le nouveau cadre de déclaration pays par pays (action 13 du Plan BEPS). Il publie également sa liste actualisée des « juridictions fiscales à risque ».

L'évaluation du TUAC décrit brièvement, pour chacune des 15 actions, le type de résultat attendu (rapport analytique, recommandation non contraignante ou norme minimale contraignante), ses avantages et ses inconvénients et son degré de pertinence estimé pour le monde syndical.

L'évaluation s'attache à déterminer si les mesures adoptées sont conformes aux résultats attendus et aux ambitions de ce projet lancé en 2013 par les gouvernements des pays du G20. Par rapport à la situation préexistante, l'ensemble de mesures adoptées à l'issue du Projet BEPS apporte des améliorations substantielles au système de règles fiscales et peut indéniablement être qualifié d'avancée historique au chapitre de la réglementation internationale. La barre n'était toutefois pas bien haute, puisque les règles fiscales internationales n'avaient guère évolué en près d'un siècle. Il reste à voir si le résultat final sera efficace pour empêcher l'évasion fiscale des entreprises, et dans quelle mesure.

L'évaluation du TUAC constate quatre manquements dans les rapports publiés en 2015 :

- la non-prise en considération de la dimension unitaire des entreprises multinationales dans le traitement des transactions intragroupe (prix de transfert) ;
- la concurrence fiscale toujours considérée comme une pratique vertueuse ;
- une prise en considération insuffisante de la complexité accrue des règles fiscales ;
- une adhésion excessive au principe de confidentialité des entreprises.

L'évaluation recense par ailleurs les mesures adoptées qui ont une grande pertinence au regard de l'activité syndicale, à savoir :

- la révision des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (actions 8, 9 et 10). La manipulation des prix de transfert au sein d'un groupe multinational est la pratique de planification fiscale agressive dont les syndicats devraient le plus s'inquiéter. Elle influe sur la répartition des bénéfices au sein du

groupe multinational et a donc un impact sur la rémunération du personnel ainsi que sur les négociations collectives ;

- le nouveau cadre de déclaration pays par pays (action 13). Les informations fournies dans les déclarations pays par pays et les documents connexes sur le calcul des prix de transfert donneront aux autorités fiscales une image complète et fiable de la localisation des sources de bénéfices et des actifs au sein du groupe. Aux termes des conditions négociées lors des travaux sur ce point d'action, le cadre déclaratif reste confidentiel. Les syndicats devraient donc s'efforcer d'obtenir l'accès à ces déclarations aux niveaux national, international et local (entreprise).

La pertinence de ce projet pour le monde syndical ne s'arrête pas aux questions de prix de transfert et de communication d'informations. L'évaluation du TUAC distingue d'autres résultats attendus qui présentent un intérêt pour les syndicats, à savoir :

- les recommandations sur le traitement fiscal des intérêts déductibles (action 4). La déduction excessive d'intérêts de la base de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est une technique classique de planification fiscale qui se répercute sur la répartition des bénéfices au sein d'un groupe multinational ;
- les nouvelles règles contraignantes visant à empêcher les pratiques fiscales dommageables (action 5) par lesquelles les États mettent en place des régimes fiscaux préférentiels opaques (type « patent box », par exemple) pour attirer les actifs incorporels d'investisseurs étrangers, comme l'a révélé le scandale LuxLeaks ;
- les conclusions du rapport sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique (action 1) ; et
- les six indicateurs élaborés pour mesurer et suivre le coût des pratiques de BEPS (action 11).

Outre l'évaluation des différentes mesures adoptées à l'issue du Projet BEPS, le TUAC publie aussi un document qui examine spécifiquement la norme de déclaration pays par pays objet de l'action 13 du Plan BEPS, comparant le résultat attendu aux régimes actuels de déclaration et militant pour la publication des déclarations pays par pays.

Enfin, le TUAC a actualisé sa liste des juridictions fiscales à risque, compilée à partir de trois sources : le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, l'indice d'opacité financière du *Tax Justice Network* (TJN) et la liste des paradis fiscaux établie par l'UE.

Liens :

- 27/06/2016| Projet BEPS de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – Évaluation par le Secrétariat du TUAC
http://www.tuac.org/en/public/e-docs/00/00/12/43/document_doc.phtml
- 26/06/2016| The Case for Making Country-by-Country Reporting Public
http://www.tuac.org/en/public/e-docs/00/00/12/44/document_doc.phtml
- 24/06/2016| Liste des juridictions fiscales à risque (TUAC)
http://www.tuac.org/en/public/e-docs/00/00/11/0A/document_doc.phtml
- Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
<http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-finaux-2015.htm>



TRADE UNION ADVISORY COMMITTEE
TO THE ORGANISATION FOR ECONOMIC
COOPERATION AND DEVELOPMENT
COMMISSION SYNDICALE CONSULTATIVE
AUPRÈS DE L'ORGANISATION DE COOPÉRATION
ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

Projet BEPS de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – Évaluation par le Secrétariat du TUAC Paris, le 30 juin 2016

Traduction française de la première partie du rapport¹

Table des matières

Évaluation des résultats attendus.....	1
Pertinence pour le monde syndical.....	5
Ce Plan fonctionnera-t-il ?	7
La phase de mise en œuvre.....	9
À propos de ce rapport	11
Références	11

1. Le 5 octobre 2015, l'OCDE présentait la version finale des mesures et recommandations visant à lutter contre l'optimisation fiscale agressive des grandes entreprises, parachevant ainsi la première phase du Plan d'action en 15 points contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) adopté par le G20 en 2013¹. Le Projet BEPS, aboutissement de deux années de négociations, constitue la plus ambitieuse tentative à ce jour pour réformer le système fiscal international. L'ensemble de mesures adoptées à l'issue du Projet apporte des améliorations substantielles au système de règles fiscales qui prévalait jusqu'alors et peut indéniablement être considéré comme une avancée historique sur le terrain de la réglementation internationale. La barre n'était toutefois pas bien haute, puisque les règles fiscales internationales n'avaient guère évolué en près d'un siècle.

Évaluation des résultats attendus

2. Le tableau I présente un résumé des principales conclusions développées à la section III du rapport, indiquant, pour chaque action du Plan, son type de résultat attendu (rapport analytique, recommandation non contraignante ou norme minimale contraignante), ses avantages et ses inconvénients constatés, son appréciation globale et son degré de pertinence pour le monde syndical. Les critères d'évaluation devaient permettre de déterminer si le résultat final est conforme à l'objectif fixé et à l'ambition du Projet BEPS lancé en 2013.

¹ Le rapport complet n'est disponible qu'en anglais.

Tableau I : Résumé de l'évaluation des résultats du Projet BEPS

<p>Action 1 – Économie numérique</p> <p><i>Résultat attendu</i> : rapport ou recommandation sur la TVA/TPS (non contraignants) <i>Appréciation globale</i> : conforme aux attentes <i>Pertinence pour le monde syndical</i> : modérée</p>	<p>« Identifier les principales difficultés posées par l'économie numérique pour l'application des règles fiscales internationales existantes, et élaborer des solutions détaillées pour les résoudre »</p> <p><i>Avantages</i> : recensement exhaustif des défis associés à l'économie numérique</p> <p><i>Inconvénients</i> : les recommandations plus ambitieuses envisagées lors des négociations n'ont pas été suivies d'effets, par exemple la définition d'un nouveau statut pour les établissements stables (ES) de l'économie numérique.</p>
<p>Action 2 – Effet des montages hybrides</p> <p><i>Résultat attendu</i> : approche commune / bonne pratique (non contraignantes) <i>Appréciation globale</i> : en-deçà des attentes <i>Pertinence pour le monde syndical</i> : faible</p>	<p>« Concevoir des règles nationales visant à neutraliser les effets (double non-imposition, double déduction, report à long terme, par exemple) d'instruments et d'entités hybrides » (qui peuvent être considérés comme des dettes dans une juridiction et comme des fonds propres dans une autre, par exemple)</p> <p><i>Avantages</i> : couvre une vaste palette de dispositifs hybrides de façon techniquement pointue.</p> <p><i>Inconvénients</i> : revers de la médaille : la complexité de l'instrument, qui, en outre, n'est pas contraignant. Il nécessitera une coopération entre les juridictions qui n'est peut-être pas près de voir le jour dans un environnement mondial où la concurrence fiscale reste considérée comme une pratique vertueuse.</p>
<p>Action 3 – Règles concernant les sociétés étrangères contrôlées</p> <p><i>Résultat attendu</i> : approche commune / bonne pratique (non contraignantes) <i>Appréciation globale</i> : en-deçà des attentes <i>Pertinence pour le monde syndical</i> : faible</p>	<p>« Élaborer des recommandations concernant la conception des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées » (notamment l'imposition des filiales non résidentes, sociétés de personnes, fiducies ou autres types de société opportunément implantées dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle)</p> <p><i>Avantages</i> : vaste palette de règles que les pays peuvent choisir d'appliquer</p> <p><i>Inconvénients</i> : mesure non contraignante, dont les effets ne peuvent qu'être limités en l'absence d'une coopération substantielle. Le texte abonde en mises en garde et contre-exemples qui font l'apologie de la concurrence fiscale, ce qui sape l'idée même d'un renforcement des règles concernant les sociétés étrangères contrôlées.</p>
<p>Action 4 – Déductibilité des intérêts</p>	<p>« Élaborer des recommandations (...) pour empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts » (recours à l'emprunt auprès de parties liées ou de tierces parties en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts)</p>

<p>Résultat attendu : approche commune / bonne pratique (non contraignantes) Appréciation globale : en-deçà des attentes Pertinence pour le monde syndical : modérée</p>	<p>Avantages : règle fondée sur un ratio déterminé, qui autorise une entité membre d'un groupe multinational à déduire des charges nettes d'intérêts à concurrence d'un ratio de référence intérêts nets/EBITDA compris dans une fourchette de 10 % à 30 %.</p>	<p>Inconvénients : norme non contraignante, dont l'efficacité sera bien moindre que celle d'une règle fondée sur un ratio de groupe, en l'espèce reléguée au rang d'option ponctuelle.</p>
<p>Action 5 – Pratiques fiscales dommageables</p> <p>Résultat attendu : norme minimale (contraignante) Appréciation globale : en-deçà des attentes Pertinence pour le monde syndical : modérée</p>	<p>« Amélioration de la transparence, notamment par le biais de l'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions relatives à des régimes préférentiels, et par l'obligation de requérir une activité substantielle pour l'instauration de tout régime préférentiel » (y compris les régimes dits de <i>patent box</i>)</p> <p>Avantages : la norme impose l'échange obligatoire des renseignements relatifs aux décisions de l'administration fiscale ainsi que le « critère du lien », qui subordonne l'usage de régimes préférentiels (ex. <i>patent box</i>) à l'existence d'une activité économique substantielle (présence effective d'une activité de R-D, par exemple).</p>	<p>Inconvénients : la règle introduit de petits ajustements, mais au prix d'une légitimation du concept global des régimes préférentiels, de type <i>patent box</i> et autres, ce qui encourage indirectement la concurrence fiscale.</p>
<p>Action 6 – Utilisation abusive des conventions fiscales</p> <p>Résultat attendu : norme minimale / révision du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (contraignantes) Appréciation globale : conforme aux attentes Pertinence pour le monde syndical : modérée</p>	<p>« Empêcher que les avantages prévus par les conventions puissent être accordés lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas » (en décourageant notamment le chalandage fiscal qui favorise la multiplication des entreprises « coquilles vides » ou « boîtes aux lettres »)</p> <p>Avantages : un amendement au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui introduit la règle de la limitation des avantages et le critère de l'objet principal.</p>	<p>Inconvénients : les travaux se poursuivent pour le secteur financier, l'incertitude entourant toujours le traitement à appliquer dans les secteurs des fonds de pension (24 000 milliards USD) et des fonds privés (20 000 milliards USD), notamment ; mise en œuvre effective conditionnée à l'instrument multilatéral (action 15).</p>
<p>Action 7 – Établissement stable</p>	<p>« Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable [pour les filiales locales d'entreprises multinationales] notamment par l'utilisation d'accords de commissionnaire et le recours aux exemptions dont bénéficient des activités spécifiques (et) traiter les aspects connexes liés à l'attribution des bénéfices »</p>	

<p>Résultat attendu : révision du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (contraignante) Appréciation globale : en-deçà des attentes Pertinence pour le monde syndical : modérée</p>	<p>Avantages : des règles plus strictes, qui limiteront l'efficacité des méthodes les plus utilisées par les entreprises multinationales pour éviter artificiellement le statut d'ES.</p>	<p>Inconvénients : les changements ne sont pas très ambitieux (la règle anti-fragmentation est faible, par exemple) et ne sont pas conçus pour traiter les problèmes bien plus nombreux posés par les ES dans le contexte de l'économie numérique ; la question de l'attribution des bénéfices à un ES reste en suspens.</p>
<p>Actions 8, 9 et 10 – Prix de transfert</p> <p>Résultat attendu : révision des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (contraignante) Appréciation globale : en-deçà des attentes Pertinence pour le monde syndical : élevée</p>	<p>« Faire en sorte que les prix de transfert calculés [ventes et transactions intra-groupe des entreprises multinationales] soient conformes à la création de valeur »</p> <p>Avantages : une révision d'ampleur des Principes en matière de prix de transfert, qui confèrera une bien plus grande marge de manœuvre aux administrations fiscales pour vérifier que les prix de transfert calculés sont alignés sur la création de valeur.</p>	<p>Inconvénients : la révision se fait au prix d'une complexité considérable ; le sempiternel problème des « comparables » reste entier ; la sacralisation du principe de pleine concurrence ferme la porte à une application plus large du traitement fiscal unitaire des entreprises multinationales.</p>
<p>Action 11 – Mesure et suivi des données relatives au BEPS</p> <p>Résultat attendu : rapport Appréciation globale : conforme aux attentes Pertinence pour le monde syndical : modérée</p>	<p>« Élaborer des recommandations concernant les indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, et évaluer en permanence l'efficacité et l'effet économique des actions engagées pour lutter contre ce phénomène »</p> <p>Avantages : un tour d'horizon complet des sources de données et des méthodes aux niveaux macro- et microéconomiques, comprenant une sélection de 6+2 indicateurs pour mesurer l'ampleur du phénomène de BEPS.</p>	<p>Inconvénients : n'envisage pas la solution qui permettrait de s'affranchir très efficacement des limitations qu'imposent les données actuellement disponibles et les outils employés pour leur analyse, à savoir, la publication des déclarations fiscales et statistiques connexes des entreprises.</p>
<p>Action 12 – Règles de communication obligatoire d'informations</p> <p>Résultat attendu : approche commune / bonne pratique (non contraignantes) Appréciation globale : en-deçà des attentes Pertinence pour le monde syndical : faible</p>	<p>« Recommandations relatives à la conception de règles de déclaration obligatoire » (obligation légale dans un petit nombre de pays de l'OCDE)</p> <p>Avantages : un mode d'emploi général, mais exhaustif, pour la création et l'amélioration de règles de déclaration obligatoire.</p>	<p>Inconvénients : les participants ne se sont pas entendus sur une norme minimale contraignante et sur la nécessité de divulguer les dispositifs fiscaux, sinon au grand public, du moins à un groupe défini de parties prenantes.</p>

<p>Action 13 – Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays</p> <p><i>Résultat attendu</i> : norme minimale (contraignante) <i>Appréciation globale</i> : conforme aux attentes <i>Pertinence pour le monde syndical</i> : élevée</p>	<p>« Élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert »</p> <p><i>Avantages</i> : nouvelle norme qui change la donne pour la transparence fiscale des entreprises, en élaborant une approche à trois niveaux : un fichier principal, un fichier local et une déclaration pays par pays.</p>	<p><i>Inconvénients</i> : les déclarations pays par pays ne seront pas publiées ; les déclarations ne sont obligatoires que pour les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions EUR ; les préoccupations des pays émergents et en développement sont en grande partie ignorées.</p>
<p>Action 14 – Mécanismes de règlement des différends</p> <p><i>Résultat attendu</i> : norme minimale (contraignante) <i>Appréciation globale</i> : conforme aux attentes <i>Pertinence pour le monde syndical</i> : faible</p>	<p>« ... lever les obstacles qui empêchent les pays de régler les différends relatifs aux conventions »</p> <p><i>Avantages</i> : des règles harmonisées qui devraient accélérer le règlement des différends.</p>	<p><i>Inconvénients</i> : une occasion manquée d'améliorer sensiblement la transparence et la responsabilité dans le domaine du règlement des différends.</p>
<p>Action 15 – Instrument multilatéral</p> <p><i>Résultat attendu</i> : convention (contraignante) <i>Appréciation globale</i> : s. o. <i>Pertinence pour le monde syndical</i> : faible</p>	<p>Élaborer un « instrument multilatéral » destiné à mettre en œuvre simultanément les mesures relatives aux conventions fiscales adoptées dans le cadre du Projet BEPS</p> <p><i>Avantages</i> : en cas d'adoption, renforcerait le multilatéralisme dans le système fiscal mondial. Plus de 90 pays – soit bien au-delà des membres de l'OCDE et du G20 – participent aux négociations.</p>	<p>(Le résultat attendu sera défini avant la fin de 2016.)</p>

Pertinence pour le monde syndical

3. Comme le montrent le tableau 1 ci-dessus et la section III de l'évaluation, les 15 actions du Plan BEPS n'ont pas toutes la même importance pour le monde syndical. Certaines sont plus significatives que d'autres. Les actions auxquelles les syndicats devraient attacher une importance toute particulière sont les suivantes :

- Actions 8, 9 et 10 sur les prix de transfert (révision des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, contraignante) : la manipulation des prix de transfert est la pratique d'optimisation fiscale agressive dont les syndicats devraient le plus s'inquiéter. Elle influe sur la répartition des bénéfices au sein du groupe multinational et donne une image faussée des résultats économiques et financiers des différentes entités du groupe.
- Action 13 sur la déclaration pays par pays (normes minimales contraignantes sur la documentation des prix de transfert et les déclarations pays par pays) : l'accès aux déclarations pays par pays et à la documentation des prix de transfert est essentiel pour les salariés d'une entreprise multinationale et leurs représentants, afin qu'ils puissent se

faire une idée complète et réaliste de la localisation des sources de bénéfices et des actifs au sein du groupe.

4. Les autres actions du Plan BEPS qui ont une importance pour les syndicats sont les suivantes :

- Action 1 sur l'économie numérique (rapport) : les défis fiscaux exposés dans le rapport sont révélateurs des enjeux de politique publique bien plus vastes liés à l'économie numérique et à la numérisation de l'économie. Il faut s'attendre à ce que les pratiques d'arbitrage fiscal servent de modèle à d'autres stratégies de ce type, notamment dans le domaine de la législation du travail (par exemple le fait d'employer des « travailleurs indépendants » à des postes qui, fondamentalement, sont ceux d'employés salariés). C'est pourquoi la mise en œuvre de l'action 1 devra être attentivement surveillée.
- Action 4 sur la déductibilité des intérêts (approches communes et règles non contraignantes) : la déduction excessive d'intérêts est une technique classique de BEPS, utilisée pour réduire artificiellement les bénéfices d'une filiale située dans une juridiction à fiscalité normale.
- Action 5 sur les pratiques fiscales dommageables (norme minimale contraignante) : le transfert à l'étranger de biens incorporels très rémunérateurs, comme les brevets ou les droits de propriété intellectuelle, dans le but de profiter de régimes fiscaux préférentiels affaiblit le bilan des filiales où ces actifs incorporels ont été créés et peut ainsi menacer la viabilité à long terme de l'entreprise. L'action 5 a des conséquences directes sur la responsabilité de l'employeur.
- Action 6 sur l'utilisation abusive des conventions fiscales (norme minimale et révision du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, contraignantes) : le *shopping* fiscal a une incidence directe sur le niveau de complexité et d'opacité de la structure d'une entreprise multinationale. Combiné à d'autres pratiques de BEPS telles que la manipulation des prix de transfert, il peut entraîner un détournement substantiel d'actifs et de ressources du bilan d'entités du groupe économiquement valables. L'opacité de la structure du groupe peut aussi être préjudiciable pour le droit d'information et de consultation du personnel prévu par la loi ou par une convention collective.
- Action 7 sur l'établissement stable (ES) (norme minimale et révision du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, contraignantes) : lorsqu'une entreprise multinationale fragmente artificiellement ses activités locales entre plusieurs entités séparées dans le but d'échapper partiellement ou totalement au statut d'ES, elle peut mettre en danger la rentabilité de la filiale, et, avec elle, la rémunération, les avantages non salariaux, la portée et la qualité de la convention collective, ainsi que le droit d'information et de consultation de son personnel.
- Action 11 sur la mesure d'impact (rapport) : les six indicateurs de l'OCDE pourraient être très utiles aux syndicats (ainsi qu'à d'autres parties prenantes) pour mesurer et surveiller le niveau de « risque fiscal » d'une entreprise donnée.

5. Sur la base de ces éléments, il apparaît que l'engagement des syndicats auprès des entreprises multinationales en matière de responsabilité fiscale pourrait reposer sur les cinq étapes suivantes (exposées plus en détail à la section IV) :

1. réclamer l'accès aux déclarations pays par pays et aux autres documents relatifs aux prix de transfert ;

2. trouver des moyens pour contourner la contrainte de la confidentialité ;
3. demander que les indicateurs de BEPS de l'OCDE soient intégrés au cadre déclaratif des entreprises ;
4. se concentrer sur les risques liés aux prix de transfert ; et
5. rester vigilant pour détecter d'éventuelles autres pratiques de BEPS.

Ce Plan fonctionnera-t-il ?

6. Rien ne permet encore de dire si le résultat final de ces actions sera efficace pour empêcher l'évasion fiscale des entreprises, et dans quelle mesure. Pour le *BEPS Monitoring Group* – dont les commentaires fournis ont constitué l'expression la plus active et la plus aboutie de la société civile tout au long des consultations publiques du Projet BEPS –, bien que les mesures élaborées à l'issue du projet apportent globalement une amélioration, elles reviennent en réalité à colmater les plus grosses brèches dans ce qui est finalement un système lourd, injuste et intenableⁱⁱ. Un certain nombre de défauts laissent d'ailleurs penser qu'il faut se garder de tout optimisme excessif :

- la non-prise en considération de la dimension unitaire des entreprises multinationales ;
- la concurrence fiscale toujours considérée comme une pratique vertueuse ;
- la complexité accrue des règles fiscales ; et
- une adhésion excessive au principe de confidentialité des données des entreprises.

La non-prise en considération de la dimension unitaire des entreprises multinationales

7. Le nœud du problème de l'évasion fiscale réside dans un système biaisé dans lequel, pour des raisons fiscales, les filiales d'un même groupe multinational ayant des activités dans plusieurs juridictions sont traitées comme des « entités indépendantes ». Afin d'empêcher cette fiction juridique de mener à des abus, le système est régi par un écheveau compliqué de règles sur les prix de transfert destinées à faire en sorte que les filiales appliquent des prix « de pleine concurrence » (prix du marché) dans leurs échanges commerciaux intra-groupe. Tenter d'imposer et d'appliquer la logique concurrentielle du marché à des entités qui, dans la réalité, sont contrôlées par le siège et travaillent de concert dans l'intérêt unique de leur groupe est incroyablement difficile et favorise une évasion fiscale à très grande échelle de la part des entreprises multinationales. Pourtant, c'est précisément ce système que le Projet BEPS cherche à sauver.

8. Les syndicats et les organisations de la société civile proposent de considérer, et de traiter, les entreprises multinationales comme ce qu'elles sont réellement : des entités unitaires qui devraient être soumises à une « imposition unitaire » au niveau mondial sur la base d'une formule convenue pour répartir les bénéfices entre les paysⁱⁱⁱ. Plusieurs solutions existent, allant de la généralisation de la méthode du partage des bénéfices à la mise en place universelle de la répartition globale selon une formule préétablie, et pourraient aboutir à un système plus simple et plus juste susceptible de limiter considérablement les possibilités d'évasion fiscale.

9. De fait, on entrevoit déjà des progrès dans cette direction lorsqu'on analyse les différentes mesures du Projet BEPS. Que ce soit le système de déclaration pays par pays, les nouvelles règles de substance et de lien pour le calcul des prix de transfert, les travaux futurs sur

le partage des bénéfices, les règles concernant les SEC, ou même le ratio de groupe pour la limitation des intérêts déductibles, toutes ces mesures témoignent de la nécessité croissante et de la légitimation progressive du traitement unitaire des entreprises multinationales, et constituent d'importants jalons sur la voie d'une réforme plus profonde du système fiscal international.

La concurrence fiscale toujours considérée comme une pratique vertueuse

10. Dès le départ, le Projet BEPS s'est gardé d'aborder le problème fondamental de la « concurrence fiscale », à laquelle l'OCDE est, globalement, plutôt favorable. La concurrence fiscale pousse les juridictions à réduire leurs taux d'imposition et à concevoir des dispositifs d'allégement et d'incitation toujours plus ingénieux pour tenter d'attirer les entreprises multinationales, produisant un nivellement par le bas qui, au bout du compte, appauvrit la collectivité, tout en créant un environnement propice à l'évasion fiscale des entreprises. Tant que la concurrence fiscale ne sera pas reconnue comme un élément central du problème et traitée comme tel, même les solutions les plus ambitieuses ne pourront avoir qu'un impact limité.

La complexité accrue des règles fiscales

11. La complexité est le terreau qui permet aux dispositifs d'évasion fiscale de naître et de se développer. Les mesures adoptées à l'issue du Projet BEPS vont ajouter des centaines de pages à l'arsenal de lois, conventions fiscales, instructions et règlements que les fonctionnaires de l'administration fiscale, les fiscalistes des entreprises multinationales et les autres parties prenantes devront décortiquer, et dont les professionnels de l'évasion fiscale s'emploieront à tirer le meilleur parti.

12. Les règles sur les prix de transfert, dont la refonte était cruciale pour la réussite du Projet BEPS, constituent un exemple éloquent. Le texte d'origine des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*, qui comptait déjà 375 pages et validait cinq méthodes différentes de fixation des prix de transfert, devrait grossir de moitié, voire davantage une fois les travaux sur la méthode par le partage des bénéfices achevés. Ce n'est là qu'un élément dans un système qui est déjà hautement complexe.

13. Gagner en qualité au prix d'une complexité accrue peut sembler un marché équitable, mais plus de complexité signifie plus de frais de mise en conformité pour les entreprises multinationales et plus de coûts d'application pour les administrations fiscales. Ces dernières étant notoirement pauvres en ressources financières et humaines – même dans les pays développés^{iv} – les termes de l'échange pourraient bien être : plus de qualité pour moins de moyens de contrôle'. La foi de l'OCDE dans le principe de pleine concurrence génère donc un autre coût important pour les parties prenantes.

14. La complexité croissante des règles, le niveau de coopération entre pays déjà requis pour les mettre en œuvre et la nécessité d'une interaction cohérente entre les nombreux résultats attendus – dispositifs hybrides, règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, limitation de la déductibilité des intérêts, pratiques fiscales dommageables, chalandage fiscal et principes de fixation des prix de transfert – se conjuguent aussi pour rappeler avec force ce qui est une évidence depuis longtemps : le traitement unitaire des entreprises multinationales est la solution la plus simple, la plus directe et de loin la plus efficace pour faire évoluer les choses. La

numérisation rapide de l'économie, la dématérialisation de la production et les autres bouleversements technologiques qui se profilent à un horizon très proche exigeront des règles encore plus complexes si l'on garde le régime actuel, générant de nouvelles tensions.

Une adhésion excessive au principe de la confidentialité des informations

15. Un autre facteur sape les perspectives de résultat du Projet BEPS : la protection sans concession de la confidentialité des informations tant du côté des administrations fiscales que de celui des dirigeants d'entreprises et de leurs conseillers fiscaux. Le cadre de déclaration pays par pays (action 13) en est la meilleure illustration. La publication des déclarations n'est pas envisagée et, l'OCDE l'a clairement fait savoir, elle ne le sera pas durant la phase de mise en œuvre. La logique de cette transparence restreinte imprègne l'ensemble des mesures adoptées dans le cadre du Projet BEPS.

16. L'argument souvent invoqué selon lequel une moindre confidentialité des données fiscales compromettrait la compétitivité des entreprises repose sur des bases qui sont à tout le moins vagues, sinon douteuses. Au contraire, il est prouvé qu'une plus grande transparence, loin de faire obstacle à une juste concurrence, y contribue – à moins que l'entreprise multinationale en question ne fonde justement sa compétitivité sur des montages fiscaux. C'est l'avis des organisations de la société civile^v, mais aussi, ce qui est significatif, la conclusion d'une évaluation d'impact indépendante réalisée en 2014 par PwC pour la Commission européenne^{vi}. La confidentialité des informations fiscales affaiblit aussi la responsabilité des entreprises à l'égard de leurs parties prenantes, notamment leurs salariés, les investisseurs et bailleurs de fonds à long terme, mais aussi le grand public. Certains des travaux les plus pertinents sur l'évasion fiscale des entreprises sont le fait d'acteurs qui n'ont précisément pas accès aux données requises et doivent déployer tous leurs talents d'investigation ou se tourner vers des lanceurs d'alerte. L'exemple le plus remarquable est celui du Consortium international de journalistes d'investigation (ICIJ), un réseau mondial à l'origine des révélations « Offshore Leaks », « Luxembourg Leaks », « Swiss Leaks » et, tout récemment, « Panama Papers »^{vii} ; mais il faut aussi citer des ONG comme Oxfam, Christian Aid et ActionAid^{viii}, la communauté des investisseurs responsables^{ix} et, non moins active, celle des syndicats, qui intègrent désormais les questions fiscales à leur campagne pour la responsabilité des entreprises^x. C'est avant tout à ces acteurs que l'on doit l'émergence d'une volonté politique de s'attaquer à l'évasion fiscale des grandes entreprises ; pourtant, ils continuent d'être tenus à l'écart.

La phase de mise en œuvre

17. La publication de la version finale des rapports sur le BEPS ne marque pas la fin du Projet BEPS. Les problématiques propres à l'économie numérique continueront d'être surveillées et certains résultats attendus nécessiteront de nouveaux efforts et de nouvelles négociations. C'est le cas notamment des travaux sur l'application des méthodes transactionnelles du partage des bénéfices et sur les actifs incorporels difficiles à valoriser, des principes d'attribution des bénéfices suite à la redéfinition du statut d'établissement stable, du traitement des fonds de pension et des fonds souverains au titre de la nouvelle règle de la limitation des avantages, du traitement des secteurs de la banque et de l'assurance au regard des recommandations en matière de déduction d'intérêts et, enfin, de l'instrument multilatéral, qui devrait être prêt d'ici à la fin de 2016.

18. Il est extrêmement important que cette dernière phase de négociation soit transparente et intègre les avis et les contributions des pays en développement de façon sérieuse et institutionnalisée. En dehors d'un certain nombre de consultations régionales et réunions de réseaux, le Projet BEPS a été dominé par les 34 pays membres de l'OCDE, 2 pays en voie d'adhésion et 8 pays du G20 non membres de l'OCDE. À ces 44 participants se sont joints, au début de 2015, 14 pays en développement, qui n'avaient toutefois que le statut d'invité et n'ont guère eu voix au chapitre, et qui, de toute façon, ont été conviés alors que les travaux sur la plupart des actions touchaient à leur terme. La pression s'est accrue en juillet 2015 lors de la conférence internationale sur le financement du développement à Addis-Abeba, où les pays en développement ont appelé à la création, sous l'égide de l'ONU, d'un organisme intergouvernemental de coopération sur les questions fiscales plus représentatif que l'organe existant. Leur requête n'a pas été satisfaite, mais elle a révélé le risque d'une divergence croissante entre les membres de l'OCDE et les pays en développement sur le sujet du fonctionnement du système fiscal international. En revanche, le communiqué final du Sommet du G20 à Antalya réservait une petite surprise. Les chefs d'État des pays du G20 y appelaient l'OCDE à établir dès le début de 2016 un cadre inclusif, faisant participer, sur un pied d'égalité, les pays et juridictions non membres du G20 intéressés, y compris les économies en développement, qui s'engageraient à mettre en œuvre le Projet BEPS^{xi}. Ce nouveau cadre inclusif a été officiellement lancé lors d'une réunion du Comité des affaires fiscales de l'OCDE à Kyoto, le 30 juin 2016, portant à 82 le nombre de juridictions qui se sont engagées à mettre en œuvre les mesures du Projet BEPS^{xii}.

19. Les modalités d'application des mesures du Projet BEPS est cruciale. Cette mise en œuvre devrait être rapide et, pour tirer le meilleur parti de cet ensemble de règles, les pays devraient aller au-delà de ses normes minimales obligatoires et adopter aussi ses dispositions optionnelles, autant que possible. La force de ces mesures est par ailleurs directement proportionnelle au nombre de juridictions qui les appliqueront. En ce sens, beaucoup dépendra de l'instrument multilatéral, car l'incapacité à s'entendre sur cet instrument annihilerait des progrès considérables et retarderait probablement la mise en œuvre de plusieurs années.

20. Enfin et surtout, les États doivent étayer leurs engagements en matière de lutte contre la optimisation fiscale agressive en procurant les ressources nécessaires à leurs administrations fiscales, qui manquent déjà de moyens humains et financiers, car elles auront encore plus à faire dans le cadre du nouveau régime. En l'absence de moyens d'exécution crédibles, tout système de règles, aussi bien conçu soit-il, est voué à l'échec.

À propos de ce rapport

Ce rapport a été rédigé par Michael Tyralla, (doctorant, City University of Hong Kong michaeltyrala@gmail.com) sous la supervision de Pierre Habbard, Secrétariat du TUAC.

Références

-
- ⁱ OCDE. (2013) *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*. Éditions OCDE. <https://www.oecd.org/fr/ctp/BEPSActionPlan.pdf> / OCDE. (2015) *BEPS : Rapports finaux 2015*. Éditions OCDE. <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-finaux-2015.htm>
- ⁱⁱ BMG. (2013) *What is the BEPS Monitoring Group*. The BEPS Monitoring Group. <https://bepsmonitoringgroup.wordpress.com/what-is-the-beps-monitoring-group/> / BMG. (2015) *Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project*. The BEPS Monitoring Group. <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf> / Avi-Yonah, Reuven S. & Xu, Haiyan. (2016) *Global Taxation after the Crisis: Why BEPS and MAATM are Inadequate Responses, and What Can Be Done About It*. *Public Law Research Paper Series* No. 494: p. 1-50. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2716124
- ⁱⁱⁱ Picciotto, Sol. (2012) *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. Tax Justice Network. http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf
- ^{iv} OCDE. (2013) *Tax Administration 2013 - Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Éditions OCDE: p. 86. <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-series.htm>
- ^v Joint Civil Society. (2016) *Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must: Questions and Answers*. http://financialtransparency.org/wp-content/uploads/2016/02/Joint_Civil_Society_OA_pCBCR.pdf
- ^{vi} PwC. (2014) *General assessment of potential economic consequences of country-by-country reporting under CRD IV*. Étude réalisée par PricewaterhouseCoopers pour la Direction générale Marché intérieur et services (DG MARKT) de la Commission européenne en vertu du contrat 2014/S 102-177729. http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report_en.pdf
- ^{vii} ICIJ. (2014) *Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed*. International Consortium of Investigative Journalists. <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>
- ^{viii} ActionAid. (2012) *Calling Time: Why SABMiller Should Stop dodging Taxes in Africa*. https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/calling_time_on_tax_avoidance.pdf
- ^{ix} PRI. (2015) *Engagement Guidance on Corporate Tax Responsibility: Why and How to Engage With Your Investee Companies*. Principles for Responsible Investment. http://2xjmlj8428u1a2k5o3411m71.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/PRI_Tax-Guidance-20151.pdf
- ^x EPSU, EFFAT, SEIU & War on Want. (2015) *Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald's*. European Federation of Public Sector Unions, European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions, Service Employees International Union and War on Want. http://www.epsu.org/IMG/pdf/Unhappy_meal_joint_fin_report_EN.pdf / ITF. (2015) *Chevron's Tax Schemes: Piping profits out of Australia?* International Transport Workers' Federation. <http://www.itfglobal.org/media/1152801/itf-chevron-report.pdf>
- ^{xi} G20. (2015) *G20 Leaders' Communiqué*. Sommet d'Antalya. <http://g20.org.tr/g20-leaders-commenced-the-antalya-summit/>
- ^{xii} <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-premiere-reunion-dunouveau-cadre-inclusif-etabli-pour-lutter-contre-lerosion-de-la-base-dimposition-et-le-transfert-de-benefices.htm>



Les avantages d'un *reporting* public pays par pays

Paris, 27 juin 2016¹

Résumé

Ce document examine de plus près la norme de déclaration pays par pays de l'Action 13 du Plan « BEPS » de l'OCDE et du G20 sur l'optimisation fiscales par les entreprises multinationales. Il recense les arguments pour et contre la publication du *reporting* pays par pays, il compare aussi le cadre de reporting adopté par le plan BEPS aux régimes de déclaration publique existants dans une majorité des juridictions de l'OCDE. Le projet conclut que les avantages de la publication des déclarations pays par pays sont largement supérieurs aux éventuels risques qu'elle entraîne.

L'Action 13 du BEPS impose à toutes les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est égal ou supérieur à 750 millions d'euros de « déposer chaque année une déclaration pays par pays indiquant pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés et ceux qui sont dus. Elles doivent également y indiquer leur nombre d'employés, leur capital social, leurs bénéfices non distribués et leurs actifs corporels dans chaque juridiction fiscale. Enfin, elles doivent identifier dans cette déclaration chacune des entités du groupe qui exerce des activités dans une juridiction fiscale donnée et, pour chacune d'elles, indiquer la nature de ces activités ».

Si l'on considère, à juste titre, que la nouvelle norme de *reporting* pays par pays va changer la donne en matière de lutte contre l'évasion fiscale, elle est loin d'être parfaite et sa version finale a été nettement édulcorée par rapport à la première version qui avait été soumise en 2014 :

- Les obligations déclaratives auraient pu être renforcées, comme cela été prévu dans la version initiale soumise pour consultation publique par l'OCDE en 2014, qui prévoyait la déclaration des coûts de rémunération des salariés, des paiements de redevances, d'intérêts de la dette et des commissions entre les entités d'un même groupe (« parties liées »), et du total des retenues à la source.
- Bien qu'il représente 90 % environ du chiffre d'affaires total des sociétés, le seuil de 750 millions d'euros ne couvre que 10-15 % de l'ensemble des groupes d'entreprises multinationales.
- Des incertitudes persistent quant au champ d'application de la norme vis-à-vis des fonds d'investissement privés, notamment des fonds de capital-investissement.
- Étant donné que les déclarations doivent être soumises à l'administration fiscale de la société mère et diffusées ensuite au moyen de mécanismes d'échange entre États, des

¹ Version amendée 25 Juillet 2016

crainces se sont exprimées quant à la possibilité, pour les pays en développement qui en ont le plus besoin, d'accéder en temps utile aux données.

- Le recours aux déclarations pays par pays est explicitement réservé à « l'évaluation des risques ». À ce titre, elles ne peuvent être utilisées comme seul fondement des ajustements de prix de transfert que les autorités fiscales pourraient éventuellement décider.
- Surtout, dans la mesure où les administrations fiscales ne semblent pas soumises à l'impératif de transparence, le public n'aura pas accès aux déclarations pays par pays telles que prévues par le BEPS.

Pourtant, les avantages de la publication des déclarations pays par pays sont largement supérieurs aux inconvénients potentiels :

- La publication des déclarations pays par pays renforcerait considérablement la capacité des administrations fiscales et des autres autorités de contrôle de mesurer les pratiques des multinationales en matière de prix de transfert.
- Les entreprises privées doivent déjà respecter de nombreuses obligations en matière de communication d'informations, précisément au titre de l'obligation de rendre des comptes au public. La publication des déclarations pays par pays serait conforme à ce principe bien établi, et ces données permettraient de mieux évaluer le périmètre réel des entreprises, dans un contexte marqué par des modèles économiques de plus en plus complexes fondés sur les chaînes de valeur.
- Les salariés ont le droit d'être informés sur l'entreprise qui les emploie, notamment quant à son modèle économique, sa stratégie et tout facteur de risque prévisible. Les informations contenues dans les déclarations pays par pays sont essentielles à cet égard.
- Le libre accès à ces informations permettrait également aux investisseurs de prendre des décisions plus éclairées, fondées sur des profils de risque plus précis des entreprises, et contribuerait à établir des règles du jeu équitables avec les concurrents et les entreprises nationales.

Les arguments à l'encontre de la publication des déclarations pays par pays se résument souvent à la perte de compétitivité que cela entraînerait pour les entreprises multinationales concernées, sous l'effet de plusieurs facteurs comme la divulgation éventuelle de secrets industriels ou commerciaux et les risques correspondants en termes de réputation. S'il s'agit a priori d'un argument important et valable, il apparaît très contestable après un examen plus approfondi.

Dans la majorité des pays de l'OCDE, la publication des déclarations pays par pays devient une norme répandue dans les industries extractives et le secteur des services financiers. Ce sont les États-Unis qui ont été les premiers à la mettre en œuvre en adoptant, en 2010, le *Dodd-Frank Act*. Jusqu'à présent, la seule norme relative à la publication des déclarations pays par pays dans le secteur des services financiers figure à l'Article 89 de la Directive IV de l'Union européenne sur les exigences de fonds propres, entrée en vigueur en juin 2013.

En avril 2016, la Commission européenne a publié une proposition d'amendement au chapitre 10 de la Directive de l'UE sur la publication d'informations par les entreprises. Malheureusement, le projet de la Commission s'oriente vers une publication limitée aux activités dans États

membres de l'UE, à l'exclusion des pays non-membre, mais à l'exception des paradis fiscaux hors-UE, dont la liste est en cours d'élaboration.

à propose de ce document

Le document a été préparé par M. Michael Tyrala, doctorant (City University of Hong Kong, michaeltyrala@gmail.com), sous la supervision de Pierre Hubbard, Secrétariat du TUAC.