



**Réunion conjointe d'experts CSI-TUAC sur l'optimisation fiscale des entreprises  
Centre de conférences de l'OCDE, Paris, le 29 novembre 2013**

**COMPTE-RENDU**

Préparé par le Secrétariat du TUAC

Paris, 19 décembre 2013

Traduction française

**Table des matières**

Introduction .....	1
Le plan d'action de l'OCDE sur l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéfices .....	2
Présentation par le Secrétariat de l'OCDE .....	2
Commentaires de Sol Picciotto (Tax Justice Network) .....	3
Études de cas .....	4
La restructuration de AAA France .....	4
Impact sur les salariés.....	6
Filiale coréenne de BBB.....	6
Les normes de l'OCDE relatives à la responsabilité des entreprises et à leur gouvernance .....	8
Les liens entre fiscalité et gouvernance d'entreprise.....	8
Les Lignes directrices de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales .....	9
Synthèse .....	9
Conclusions .....	9
Prochaines étapes .....	11

**Introduction**

Le TUAC a organisé une réunion d'experts sur l'optimisation fiscale agressive et son impact sur les salariés au centre de conférences de l'OCDE le 29 novembre en partenariat avec la CSI. Outre des affiliés du TUAC, des représentants du Conseil mondial syndical, de l'ISP, de l'IE et de la FSESP ainsi que des experts ONG de Tax Justice Network et d'Alliance Sud ont pris part à la réunion.

L'objectif de la réunion était de faire un point d'étape sur le plan d'action de l'OCDE sur l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéfices (connu sous son acronyme anglais « BEPS ») adopté par le G20 à Saint-Pétersbourg en Septembre 2013. Le plan d'action BEPS représente la première initiative mondiale visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale par les sociétés et par les entreprises multinationales (EMN) en particulier.

La réunion visait également à étudier l'impact de l'optimisation fiscale sur les salariés employés par les entreprises multinationales – y compris la rémunération, la négociation collective et l'accès à l'information – un sujet qui est relativement inexploré et mériterait une plus grande attention dans le cadre des relations sociales au cours d'un processus de restructuration d'entreprise.

Alors que la fraude fiscale est traitée par le G20 depuis 2009 et par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence fiscale, l'évasion fiscale n'est devenue une priorité au niveau mondial que très récemment. Contrairement à l'évasion fiscale – qui est illégale – l'optimisation fiscale opère dans la zone grise de la conformité légale. Elle pose néanmoins un problème majeur en termes de recettes publiques. Les données sur les recettes de l'impôt des sociétés dans les pays de l'OCDE ne montrent pas une baisse spectaculaire, même si les taux d'imposition ont diminué au fil du temps. Cette tendance est pourtant trompeuse dans la mesure où durant la dernière décennie (i) l'assiette fiscale s'est élargie, (ii) le secteur privé s'est développé (de par le nombre de sociétés privées enregistrées) et (iii) les taux de profit ont été à la hausse. De nouvelles données recueillies par l'OCDE montrent qu'il y a un problème sous-jacent. Les chiffres sur l'allocation de l'investissement direct étranger soulignent certaines incohérences. Par exemple les îles Vierges britanniques représentent le deuxième investisseur en Chine derrière Hong Kong. Dans la même veine, les taux d'imposition effectifs des entreprises multinationales sont bien en-dessous des normes du secteur privé dans son ensemble.

Comme souligné dans une contribution écrite par la Unión Latinoamericana de Trabajadores de Organismos de Control (ULATOC) à la réunion, il est important de définir le contexte de ce programme : une crise mondiale. De nombreux gouvernements ont réagi en mettant en œuvre des mesures d'austérité visant à des coupes sévères dans les services et les administrations publiques - y compris les administrations fiscales. La perte de recettes résultant de l'incapacité des gouvernements à lutter contre la planification fiscale agressive efficace devrait être considérée comme une menace directe à la fonction de base de l'État démocratique moderne qui est de percevoir des recettes par l'impôt d'une manière juste, progressive et équitable pour entre autres financer des services publics de qualité et la sécurité sociale.

## **Le plan d'action de l'OCDE sur l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéficiés**

Le Secrétariat de l'OCDE a donné un aperçu du plan d'action BEPS et ses 15 mesures clés visant à éviter la double « non-imposition » des EMN par l'optimisation fiscale agressive visant à (i) réduire la base imposable et/ou (ii) transférer des profits d'une juridiction économiquement pertinente mais à fiscalité élevée, à une juridiction non-pertinente mais à faible imposition. La présentation a été suivie de commentaires par Sol Picciotto, conseiller du *Tax Justice Network*.

### *Présentation par le Secrétariat de l'OCDE*

Le plan d'action se compose de 15 actions qui peuvent être regroupées en quatre piliers :

- Le *business model* spécifique de l'économie numérique (Action 1). Le plan d'action souligne les défis spécifiques posés par les technologies de l'information, y compris : l'importance hors norme des actifs incorporels, des flux de trésorerie générés par des produits et des services « gratuits », et la difficulté à déterminer la juridiction dans laquelle la valeur ajoutée est produite.

- Le manque de cohérence entre les règles fiscales nationales (actions 2-5). Les différences de traitement fiscal entre les pays peuvent être exploitées par les multinationales par le biais de « montages hybrides » (actif considéré du capital dans une juridiction et comme de la dette dans une autre), l'utilisation illicite de sociétés étrangères contrôlées (SEC) et la déduction excessive du service de la dette et d'autres coûts de la base imposable.
- L'écart entre les dispositions contractuelles et la substance économique des activités des entreprises multinationales (actions 6-10) par : l'utilisation abusive des conventions (« treaty shopping »), l'opacité des décisions (par les autorités fiscales) liées aux régimes fiscaux préférentiels, l'exemption au statut d'établissement stable et la fixation illicite de prix de transfert intra-groupe.
- Le champ limité des déclarations de revenus par les entreprises (actions 11-14), pour lesquelles il faudrait requérir une plus grande divulgation (aux autorités fiscales) des montages d'optimisation fiscale, une amélioration de la documentation en matière des prix de transfert et des mécanismes de règlement des différends.

Le plan d'action s'étend sur une courte période compte tenu de l'ampleur des travaux et de son ambition. La plupart des mesures devront être finalisées d'ici fin 2014 ou fin 2015 et porteront pour l'essentiel sur des amendements aux textes actuels de l'OCDE – dont le Modèle de Convention fiscale et les Principes directeurs en matière de prix de transfert. Étant donné le grand nombre de traités bilatéraux qui seraient touchés par le plan d'action, le plan d'action contient une 15<sup>ème</sup> mesure pour la mise en place d'un nouvel « instrument multilatéral » (peut-être une nouvelle convention de l'OCDE) pour s'assurer que tous les traités existants soient alignés avec les mesures du plan d'action.

*Commentaires de Sol Picciotto (Tax Justice Network)*

En substance, le plan d'action consisterait à renforcer les règles existantes dans le même cadre fiscal international qui prévalait avant la crise et qui lui-même se réfère à de grands principes formulés en 1928. Compte tenu de la complexité du cadre fiscal actuel, le renforcement des règles pourrait involontairement conduire à des incertitudes et des conflits juridiques entre les juridictions. Ce qui est nécessaire est un changement fondamental dans l'approche de l'OCDE, fondé sur la reconnaissance que les entreprises multinationales sont des entités uniques. C'est le seul moyen efficace pour atteindre le but fixé par le G20 dans l'annexe fiscale à sa Déclaration de Saint-Pétersbourg : que les règles fiscales internationales fassent en sorte que les bénéficiaires soient taxés là où l'activité économique et la valeur ajoutée sont créées. Un grand pas en ce sens serait accompli par la mise en place d'un système de déclaration, pays par pays, de l'impôt payé par les sociétés tel que traité dans le plan d'action. D'autres mesures pourraient être prises pour renforcer des éléments qui font déjà partie de la pratique actuelle, telles que la méthode de partage des bénéfices pour la fixation de prix de transfert intra-groupe, comme cela est le cas dans des pays en développement comme la Chine et l'Inde. Systématiser cette méthode en identifiant notamment des clefs de répartition constituerait un pas important dans le passage du principe de « pleine concurrence » de l'OCDE à l'imposition unitaire (méthode de répartition formulaire).

En ce qui concerne la déclaration fiscale, le plan d'action préconise de développer un modèle de déclaration au niveau de l'entreprise multinationale afin de faciliter l'évaluation des risques liée aux prix de transfert, et notamment pour les aspects complexes tels que le

financement (y compris l'utilisation de produits dérivés). Il demeure cependant plusieurs inconnues en ce qui concerne la définition des bénéfices (par pays ou par secteur d'activité ?), la façon dont ils sont présentés (selon les règles fiscales ou comptables ?), la mesure de l'impôt (ce qui est redevable ou ce qui est effectivement payé ?), la composition des sources de profits (effectifs et masse salariale, actifs physiques, cessions, etc.) et à qui le rapport doit être envoyé (à toutes les autorités fiscales pertinentes, ou seulement l'administration où se trouve le siège de l'entreprise ?).

Surtout, la divulgation publique – une exigence des syndicats et des ONG – est loin d'être acquise. Jusqu'à présent l'OCDE s'oppose à une telle divulgation publique (comme le font, et sans surprise, les représentants des employeurs).

Contrairement au principe de pleine concurrence de l'OCDE, la méthode d'imposition unitaire pour les prix de transfert traite les bénéfices réalisés par la société dans son ensemble, et non par ses entités distinctes où les revenus sont « déclarés ». Partant de là, les bénéfices sont redistribués à chaque entité sur la base d'une clef de répartition uniforme et objective tels que les actifs physiques dans un pays (et non les actifs incorporels), les effectifs et la masse salariale, les ventes par localisation des clients et l'équilibre des facteurs de production/consommation.

L'imposition unitaire au niveau mondial aurait du sens. Elle permettrait de réduire considérablement la charge administrative pour les entreprises et les autorités fiscales – et donc d'économiser de l'argent. Elle contribuerait à restaurer des règles du jeu équitables en réduisant les incitations pour les entreprises à exploiter les paradis fiscaux et pour les gouvernements à offrir toujours plus d'incitations fiscales généreuses et de traitement préférentiel pour attirer les investisseurs étrangers.

Différentes formes de système d'imposition unitaire sont déjà en place dans plusieurs pays de l'OCDE, y compris aux États-Unis, au Canada et en Suisse. En Europe, une proposition d'une assiette commune consolidée était à l'étude en 2011. L'OCDE s'oppose fermement à l'imposition unitaire comme méthode standard pour les prix de transfert – les lignes directrices de l'OCDE tolèrent l'utilisation de la méthode de « partage des bénéfices » seulement au cas par cas et pour certains types de transferts (actifs incorporels) qui sont difficiles à mesurer sur la base du principe de pleine concurrence.

## Études de cas

Deux études de cas concrets ont été présentées lors de la réunion afin d'illustrer la dimension sociale de l'optimisation fiscale agressive et son impact sur les salariés à trois niveaux : (i) les salaires et les accords de participation des salariés aux résultats de l'entreprise, (ii) les conditions de travail et la négociation collective et (iii) la transparence de l'entreprise et le droit à l'information des salariés.

### *La restructuration de AAA France*

Jusqu'au milieu des années 2000, AAA avait une organisation décentralisée. La filiale française était structurée autour d'une société holding qui contrôlait toutes les activités opérationnelles, y compris deux sites de production et plusieurs sociétés commerciales

locales. D'un point de vue fiscal, la société holding était « l'entrepreneur principal » et de ce fait déclarait l'ensemble des bénéfices et revenus nets réalisés en France.

En 200X, les activités européennes ont connu d'importants changements structurels. Une nouvelle société a été créée en Suisse (ci-après « l'entité suisse ») qui est devenue l'entrepreneur principal pour l'ensemble des opérations en Europe. En France, les sociétés commerciales ont changé de statut pour devenir des « distributeurs à risque limité », les sites industriels des façonniers (fabricants en sous-traitance avec des prix de vente fixés par l'entité suisse). La holding française, qui auparavant était l'entrepreneur principal, est devenue un prestataire de services pour les autres entités françaises et pour l'entité suisse.

À la suite de la restructuration, les bénéfices déclarés par les entités commerciales en France ont fortement baissé. La marge d'exploitation des sociétés commerciales françaises a été divisée par 4. Soupçonnant des prix de transfert et des transferts de bénéfices à l'étranger illicites, l'administration fiscale française a lancé un contrôle fiscal de la filiale française sur la période 200X-200Y. L'administration française a contesté le statut de l'entité suisse comme entrepreneur principal pour les opérations françaises au motif que :

- l'entité suisse n'avait manifestement pas les moyens de s'acquitter de ses responsabilités dans la mesure où elle sous-traitait des fonctions essentielles à la société holding française et à d'autres entités ;
- elle était sous-capitalisée par rapport aux risques opérationnels et de marché à laquelle elle prétend être exposée en tant qu'entrepreneur principal ; et
- elle ne détenait pas la propriété des marques commerciales mondiales.

Plusieurs millions d'euros en arriérés d'impôts ont été réclamés par l'administration fiscale française. AAA a contesté cette décision en défendant le statut d'entrepreneur principal de l'entité suisse et en faisant valoir que la baisse du taux de marge de la filiale française était simplement due au transfert des risques vers l'entité suisse. L'entité suisse détient les droits de licence pour l'utilisation des marques mondiales en Europe et elle est exposée aux risques opérationnels et de marché en France, en dépit du fait que des fonctions essentielles soient sous-traitées. AAA a également présenté une analyse de comparabilité qui a montré que sa politique de prix de transfert entre les entités françaises et suisses était en effet dans la gamme de ses concurrents. Elle était cependant située dans le quartile inférieur de la rémunération - tandis que l'exposition des entités françaises au risque était dans les quartiles supérieurs. Les filiales françaises étaient donc rémunérées au niveau le plus bas possible par rapport à leur exposition au risque opérationnel en France.

En appel, la commission de conciliation et d'arbitrage fiscal a rejeté la décision de l'administration fiscale au motif qu'elle n'avait pas contesté la « réalité juridique » des contrats liant la filiale française avec l'entité suisse. La commission a admis cependant que l'application du principe de pleine concurrence ne devait pas être limitée aux termes du contrat seulement, mais devait inclure une analyse « réaliste » de la répartition des risques et des responsabilités. Plutôt que de capter la totalité des bénéfices réalisés en France, la commission a suggéré que l'entité suisse soit rémunérée comme siège d'une multinationale (les coûts plus 6 %).

### *Impact sur les salariés*

La restructuration de 2004 a eu un impact évident sur la participation des salariés aux résultats de l'entreprise en France. Les régimes de participation des salariés aux bénéfices de l'entreprise sont relativement fréquents en France et peuvent représenter une part non négligeable des revenus, en particulier pour les grandes entreprises et filiales des multinationales. Ces régimes sont régis par la loi, y compris la formule pour définir la part des bénéfices réaffectés aux salariés. Cette formule est entièrement dépendante du niveau de capitalisation de l'entreprise : plus le niveau est élevé, plus la part des bénéfices redistribuée aux salariés est basse. Le plan de restructuration de AAA a entraîné des niveaux excessifs de capitalisation des filiales françaises par rapport à leur exposition supposément réduite aux risques de marché et opérationnels. Combiné avec une diminution globale des bénéfices, la part redistribuée aux salariés a fortement chuté après la restructuration. On estime que les gains nets pour la multinationale ont été de plus de 1M € par an pour la période 200X-200Y par rapport à la période 2000-200X.

Page | 6

Les droits à l'information et à la représentation des salariés ont également été touchés. À la suite de la restructuration, le statut de certaines entités françaises est passé de celui de société anonyme (SA) à société anonyme simplifiée (SAS). Le statut SAS a été introduit en droit des sociétés français pour répondre à la situation spécifique des PME ; par rapport à la SA, il accorde un accès beaucoup plus faible à la représentation et l'information des salariés.

La fragmentation de la filiale française en plusieurs entités constituées de SA « simplifiées » a conduit à la perte considérable d'informations et de droits de consultation pour les syndicats et pour les comités d'entreprise, et donc à une perte considérable du pouvoir de négociation. Il a également conduit à une dégradation de la qualité de la convention collective couvrant les salariés. En France, la couverture conventionnelle est sectorielle. Les salariés sont couverts par la convention collective du secteur d'activités de l'employeur. Or le changement de statut de SA à SAS et d'entrepreneur principal à celui de sous-traitants a entraîné un changement de secteur d'activité, les salariés étant alors couverts par une convention collective moins protectrice que celle précédant la restructuration.

Dans l'ensemble la qualité du dialogue social s'est détériorée rapidement suite à la restructuration, au point où il est devenu presque inexistant. La gestion des ressources humaines relève plutôt du « plan social permanent ». Un représentant du comité d'entreprise résume ainsi la situation : « plus vous éloignez la valeur ajoutée d'un site, plus la misère s'installe ». Les syndicats ont tenté d'attirer l'attention du parlement français sur l'optimisation fiscale agressive de AAA – y compris en appelant à la constitution d'une commission d'enquête.

Par ailleurs, en 200W AAA a reconnu avoir pris part à une entente illicite avec ses concurrents, dont les principaux leaders du marché en Europe. Pour les syndicats l'utilisation d'une société suisse par AAA – pratique qui est probablement partagée par tous ses concurrents – pourrait être liée à la création de ce cartel.

### *Filiale coréenne de BBB*

Le cas d'une filiale coréenne de BBB a également été brièvement abordé à la réunion. BBB est un constructeur européen de camions présent de longue date en Corée avec une filiale en charge de la gestion de la logistique (dont les importations de pièces détachées venant du siège de la multinationale en Europe), la vente, la relation client et le service après-vente,

ainsi que la production - la filiale détient un site de production. Pendant des années, les bénéficiaires de la filiale coréenne ont été faibles. Le syndicat de la filiale a soupçonné un rapatriement illicite des bénéficiaires au siège de la multinationale. Et de fait l'administration coréenne a lancé un contrôle fiscal portant sur la période 2002-2006 et qui a mis en évidence des pratiques illicites de prix de transfert. Toutefois, durant cette période les relations sociales étaient satisfaisantes, avec une convention collective et des accords salariaux annuels. Les relations sociales se sont fortement dégradées suite à un changement de direction en 2012 : aucun accord salarial annuel n'a été conclu depuis lors, et la direction a refusé de renouveler la convention collective arrivant à échéance.

À l'été 2013, l'autorité de la concurrence coréenne a mis en évidence un cartel de marché dans l'industrie du camion. La filiale coréenne de BBB a été condamnée à une amende 17.6bn won coréen (EUR12m) pour violation de la réglementation anti-cartel pour la période 2002-2011. Ses concurrents (étrangers et nationaux) ont aussi été condamnés. Cependant, la filiale coréenne n'a pas les moyens de payer l'amende sans aide financière de la société mère en Europe. BBB a alors accepté de payer l'amende mais à condition d'une restructuration de la filiale en deux entités distinctes :

- « Old Co » conserverait les ventes, la production, la distribution, et donc tous les salariés syndiqués, mais aussi tous les passifs financiers dont l'amende ;
- « New Co » serait créé pour reprendre les activités les plus rentables, à savoir la logistique et l'importation de produits semi-finis par la multinationale et serait gérée par une petite équipe administrative.

Le syndicat a exprimé sa profonde préoccupation au sujet de cette proposition de scission visant à séparer les salariés de la principale source de profit de la filiale (la logistique et les pièces importées) et s'est interrogé sur les véritables motivations derrière ce projet de restructuration : est-il question d'une optimisation fiscale agressive ? Ou, étant donné le comportement hostile de la direction depuis 2012, est-ce que cette restructuration préfigure un retrait futur du marché coréen, et par conséquent le licenciement de l'ensemble des salariés.

La direction a refusé tout dialogue sur la justification économique de cette proposition de restructuration ou sur toute piste alternative. Elle a par ailleurs refusé de divulguer toute information significative qui aurait permis au syndicat d'avoir une vision claire de la situation financière de la filiale. Selon les syndicats, la direction a menacé de liquider l'ensemble des opérations commerciales en Corée si d'aventure la scission ne devait pas avoir lieu, et a présenté cette mesure comme une décision « non-négociable » qui a été prise par le siège de BBB en Europe. Elle n'a pas non plus infléchi sa position lorsque la commission régionale des relations de travail – une procédure de médiation déclenchée par le syndicat – lui a recommandé d'ouvrir la consultation sur les options et modifications possibles à apporter au plan de restructuration.

Les salariés syndiqués sont en grève depuis septembre 2013. Le syndicat a eu des contacts avec les syndicats de la maison mère en Europe, avec le TUAC et d'autres organisations syndicales internationales. Le syndicat étudie l'opportunité d'une saisine dans le cadre des Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales.

## **Les normes de l'OCDE relatives à la responsabilité des entreprises et à leur gouvernance**

D'autres instruments de l'OCDE que ceux visés par le plan d'action BEPS (Lignes directrices sur les prix de transfert, modèle de convention OCDE) pourraient être pertinents pour comprendre la dimension gouvernance et transparence de l'optimisation fiscale, notamment les Principes de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise et les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales. Lors de la réunion, le Secrétariat de l'OCDE et le Secrétariat du TUAC ont respectivement donné un aperçu de la dimension gouvernance d'entreprise et de l'utilisation potentielle du chapitre des Principes directeurs relatif à la fiscalité dans le cas d'une restructuration d'entreprise.

### *Les liens entre fiscalité et gouvernance d'entreprise*

Les Principes OCDE sur le gouvernement d'entreprise, dont la dernière version remonte à 2004, ne portent pas d'attention particulière à la fiscalité. Tout au plus est-il question de respecter la réglementation fiscale parmi d'autres obligations réglementaires relevant de la responsabilité du conseil d'administration. La fiscalité n'est en revanche pas citée lorsque le texte aborde la politique de gestion du risque par le conseil. Pourtant, il existe de nombreux rapports de recherche universitaires qui traitent des liens entre la gouvernance d'entreprise et la fiscalité en général, et le risque d'optimisation fiscale agressive en particulier.

Par exemple la taxation des plus-values et des dividendes a un impact direct sur la structure de l'actionnariat des entreprises et sur le comportement de la direction d'entreprise. Les hausses d'impôt sur les dividendes et les gains en capital sont susceptibles de favoriser une dilution de l'actionnariat – le ou les actionnaires de contrôle vendent une partie de leur capital pour compenser la hausse de la fiscalité. Une réduction d'impôt sur le capital ou un écart important entre l'imposition du capital et du travail ont notoirement une influence décisive sur la structure de la rémunération en capital des dirigeants d'entreprise, et ainsi sur une gestion actionnariale (*shareholder value*) de l'entreprise.

Le lien entre gouvernance d'entreprise et la fréquence ou la probabilité de l'optimisation fiscale agressive fait débat. Selon des recherches récentes, de meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise – telles que définies par les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE – réduisent la probabilité des formes d'optimisation les plus « extrêmes », mais augmentent celles dites « acceptables ».

Surtout, il apparaît que l'intensité du dispositif de contrôle fiscal peut avoir un impact positif sur la valorisation de l'entreprise. L'assurance du respect par l'entreprise de ses obligations fiscales conforte la confiance des actionnaires dans la bonne gestion et la qualité de l'information de l'entreprise dans la mesure où la déclaration de revenus et le contrôle fiscal engagent des procédures plus exigeantes pour l'entreprise que celles liées à l'audit et à la certification des comptes. Dans le cas de la Russie par exemple, la nouvelle politique du gouvernement en matière de contrôle fiscal a certes abouti à une hausse spectaculaire des condamnations et des amendes payées par les entreprises cotées en bourse – et donc les coûts financiers supplémentaires. Pourtant, la valeur des actions de ces sociétés a augmenté précisément parce que les actionnaires ont alors acquis une plus grande confiance que la comptabilité de ces entreprises reflétait bien leurs valeurs réelles et véritables.

### *Les Lignes directrices de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*

La mise à jour 2011 des Principes directeurs a conduit à certaines modifications du Chapitre XI sur la fiscalité. Contrairement aux Principes OCDE sur le gouvernement d'entreprise, les Principes directeurs reconnaissent le respect des règles fiscales comme un élément important de la gestion des risques du conseil d'administration où il dit : « Les entreprises devraient considérer la gouvernance fiscale et la discipline fiscale comme des éléments importants de leurs mécanismes de contrôle et de leurs systèmes de gestion des risques au sens large. En particulier, les conseils d'administration devraient adopter des stratégies de gestion du risque fiscal qui permettent d'identifier et d'évaluer pleinement les risques financiers, réglementaires et de réputation associés à la fiscalité. ».

Avant la mise à jour 2011 très peu de cas impliquant le chapitre sur la fiscalité ont été soumis aux PCN. La grande majorité des saisines portées par les syndicats a été liée aux chapitres V (emploi et des relations professionnelles) et II (principes généraux). Cela pourrait peut-être changer à l'avenir compte tenu des nouvelles exigences en matière de « gouvernance fiscale » et lorsque ces dernières sont combinés à celles relatives à la restructuration d'entreprises :

- fournir des informations sur la performance de l'entreprise ;
- donner un préavis raisonnable de toute restructuration ;
- faire preuve de diligence pour identifier et traiter les effets négatifs d'une restructuration sur l'emploi et travailler avec les syndicats en ce sens ;
- remédier aux conséquences négatives sur l'emploi causées par l'entreprise multinationale ou auxquelles elle a contribué ;
- user de son influence auprès des partenaires commerciaux pour qu'ils atténuent tout effet négatif sur l'emploi.

Quand un système d'optimisation fiscale agressive implique une restructuration juridique avec des enjeux sociaux, il pourra être assimilé à une restructuration et, partant, les dispositions ci-dessus pourraient être invoquées.

## **Synthèse**

### *Conclusions*

Les conclusions et les leçons suivantes peuvent être tirées de la discussion de la réunion.

L'optimisation fiscale agressive est caractérisée par un décalage entre les dispositions juridiques et commerciales au sein d'une multinationale :

- Dans les systèmes d'optimisation fiscale agressive les dispositions contractuelles au sein d'un groupe et entre une société mère et ses filiales peuvent s'écarter sensiblement des relations commerciales.
- Ces contrats sont jugés valables en raison de la présomption que les parties contractantes agissent en toute autonomie les unes des autres. Est-ce qu'une filiale jouit d'une « autonomie » juridique suffisante quand elle noue un contrat avec sa société mère ? Peut-on parler d'un « contrat » si, en substance, les parties contractantes défendent les mêmes intérêts économiques ?

- Les lignes directrices de l'OCDE sur les prix de transfert se fondent sur le principe de pleine concurrence qui traite les entités au sein d'un groupe multinational *comme si* elles étaient indépendantes les unes des autres. Elles ne peuvent pas offrir une protection suffisante contre la manipulation des prix de transfert lorsque les contrats juridiques ne reflètent justement pas les accords commerciaux au sein du groupe.
- Il devrait y avoir un principe de la primauté de « la substance sur la forme » en droit fiscal afin de démonter les dispositions juridiques qui sont mises en place dans le but d'évasion fiscale. Une première étape en ce sens consisterait à s'éloigner de la notion actuelle de « personnalité juridique » des filiales et au lieu de reconnaître la multinationale, ou le groupe, comme une seule et unique entité. Cela permettrait d'ouvrir la voie vers la mise en place de systèmes d'imposition unitaire des transferts intra-groupe.

L'optimisation fiscale agressive n'est qu'un aspect d'un processus « court-termiste » de l'entreprise :

- L'optimisation fiscale agressive nuit aux finances publiques et au droit à des services publics en raison des pertes des recettes fiscales qu'elle engendre. Mais elle porte aussi atteinte à d'autres parties prenantes, dont les salariés pour qui l'optimisation fiscale agressive peut être assimilée à une restructuration juridique avec des objectifs court-termistes.
- Par exemple les prix de transfert illicites affectent les niveaux de profits et ainsi la capacité de la société à investir dans l'outil productif ou pour faire face à ses engagements futurs. Ils affectent également la répartition équitable de la richesse créée par l'entreprise, comme cela peut être constaté dans les plans de participation des salariés aux résultats de l'entreprise.
- Une restructuration juridique peut être motivée par des objectifs d'évasion fiscale dans le sens strict du terme, mais elle peut aussi viser à soustraire l'entreprise à d'autres obligations telles que les cotisations de sécurité sociale et les obligations relevant de la convention collective. On peut ainsi insérer l'optimisation fiscale dans le champ plus large de l'optimisation réglementaire notamment lorsqu'elle porte atteinte aux droits à la négociation collective (« optimisation conventionnelle ou sociale »).
- L'impact peut aussi avoir une dimension non-financière lorsque la restructuration juridique conduit à une plus grande opacité des structures de l'entreprise et que l'accès des salariés à l'information en ressort amoindri. Lorsque la restructuration conduit à la fragmentation de la société en plusieurs entités distinctes, les salariés ont également moins accès aux centres de décision. Cela est d'autant plus vrai lorsque ces centres de décision sont transférés à l'extérieur du périmètre juridique de l'entreprise, notamment dans une holding établie à l'étranger.
- Compte tenu de ce qui précède, les syndicats et les organes de représentation des salariés tels que les comités d'entreprise devraient considérablement investir dans l'expertise juridique et fiscale afin d'anticiper les conséquences des restructurations juridiques - que ce soit les impacts financiers, sociaux ou de gouvernance.
- Dans le même sens, la déclaration des revenus par l'entreprise à l'administration fiscale devrait être considérablement améliorée pour permettre à cette dernière de mieux détecter les systèmes d'optimisation fiscale agressive. Surtout, le reporting fiscal par l'entreprise doit être accessible au public pour permettre aux salariés de l'entreprise de mieux appréhender les risques d'optimisation fiscale agressive et son impact sur les droits à la négociation collective, les conditions d'emploi et la représentation.

La réglementation peut être inadaptée pour détecter et prévenir les risques d'optimisation fiscale agressive :

- En France par exemple, des concepts juridiques clés sont devenus inadaptés, voire obsolètes, pour s'attaquer à la complexité croissante des systèmes d'optimisation fiscale. C'est le cas de la notion d'abus de droit qui ne peut être déclenchée tant qu'il n'est pas prouvé que la restructuration juridique est *exclusivement* menée à des fins d'optimisation fiscale. Même s'il est prouvé que l'optimisation en est l'objectif principal, l'abus de droit ne peut être invoqué par l'administration fiscale. Un autre concept juridique français qui est devenu impropre est celui d'acte anormal de gestion. La sous-capitalisation d'une entreprise peut être considérée comme un acte anormal, la surcapitalisation (à des fins d'optimisation fiscale) ne peut jamais l'être.
- Les gouvernements devraient investir dans des ressources humaines, les compétences et la technologie de l'administration fiscale. Aucune entreprise ou accord fiscal ne doit échapper à l'autorité de l'administration fiscale.
- Il serait utile d'exiger l'approbation préalable de schéma fiscal complexe par l'administration fiscale. Cependant, l'expérience actuelle avec des procédures amiables et des « rulings » suggèrent que dans de nombreux cas l'opacité des décisions règne. Dans le cas de la Belgique par exemple, les « rulings » sont considérés comme un moyen pour l'entreprise de « légaliser » ses pratiques d'évasion fiscale.

#### *Prochaines étapes*

Dans la mesure du possible, les syndicats aux niveaux national et international, devraient envisager d'investir dans des activités de recherche et de campagne sur le thème de l'optimisation fiscale agressive par les multinationales. Deux pistes sont suggérées :

Soutenir les campagnes mondiales de la société civile pour la justice fiscale et suivre la mise en œuvre du plan d'action BEPS du G20 et de l'OCDE.

- Le TUAC pourrait mettre en place un groupe de contact informel d'experts en vue de faciliter sa participation aux nombreux processus de consultation qui auront lieu à l'OCDE en 2014 ;
- Les organisations syndicales internationales pourraient faciliter le renforcement des capacités des syndicats dans les pays en développement et assurer la coordination avec les initiatives soutenues par les ONG telles que la « BEPS monitoring commission ».

Développer le renforcement des capacités pour aider les représentants syndicaux et les comités d'entreprise à mieux détecter et anticiper les conséquences sociales des pratiques d'optimisation fiscale des entreprises.

- Des outils de sensibilisation, tels que des brochures et des checklists, pourraient être préparés pour des groupes spécifiques tels que les membres des comités d'entreprise et les administrateurs de caisse de retraite nommés par les syndicats.
- Approfondir le partage d'information et la recherche sur l'impact de l'optimisation fiscale sur les salariés.