

Réduire l'érosion fiscale en Europe : Pour une coopération pragmatique

Arthur Colin

Les incohérences entre traités fiscaux bilatéraux permettent aux entreprises transnationales d'éviter l'impôt en localisant artificiellement leurs bénéfices dans des paradis fiscaux. Les pistes dégagées pour lutter contre ces pratiques se heurtent pour l'instant à la résistance des pays non transparents.

Nous proposons la constitution d'un groupe de pays pionniers européens, sur une base purement volontaire. Ces pays pourraient établir un programme d'enquête et d'échange transparent et coordonné sur les entreprises transnationales et rechercher un diagnostic commun sur leurs pratiques comptables.

Des positions communes de ce groupe pionnier, tenues à l'occasion de dossiers fiscaux concrets, ont le potentiel pour orienter l'interprétation acceptée des critères juridiques et comptables d'affectation des bénéfices au niveau mondial, à la fois par les instances de régulation et les entreprises.

Loin des processus d'harmonisation initialement envisagés assurant une convergence par le haut des pays membres, l'Union Européenne est devenue un espace de concurrence fiscale entre les Etats. Or les pays de l'Union offrent le même accès au marché unique des biens, des services et des capitaux indépendamment du niveau de leur fiscalité nationale.

Cet état de fait est largement aggravé par la capacité des groupes ayant des activités transnationales, de localiser fictivement leurs bénéfices dans des territoires pratiquant une fiscalité favorable au détriment des espaces où ces bénéfices ont été générés. Ceci érode l'efficacité économique de ces derniers, puisque les pays se trouvent ainsi privés du juste produit fiscal des activités bénéficiaires des entreprises. Pourtant, ces bénéfices sont difficilement séparables des l'ensemble des facteurs dont bénéficient les entreprises (main d'oeuvre formée et en bonne santé, sécurité, pouvoir d'achat des ménages, infrastructures de communication et de transport, etc...) qui relèvent directement de la dépense publique.

Alors que les pays européens doivent aujourd'hui fournir un effort fiscal important, une partie élevée de la valeur produite au sein de l'Union Européenne est ainsi artificiellement sous-taxée en jouant sur les conventions bilatérales de double imposition. De fait, alors que leur objet initial était d'éviter qu'une entreprise ne soit taxée deux fois pour la même activité dans deux pays, les incohérences inévitables entre les différents traités et la complicité de certains Etats permettent aujourd'hui aux groupes d'une dimension suffisante de ne déclarer de fait leurs bénéfices dans aucun pays (voir *infra*).

Une partie élevée de la valeur produite au sein de l'union européenne est artificiellement sous-taxée en jouant sur les conventions bilatérales de double imposition.

La pression imposée sur les autres contribuables est ainsi injustement augmentée d'autant, ce qui produit des incitations économiques perverses et freine le développement économique des pays membres. Effectivement, sur le long terme, les taux d'impôts sur les sociétés sont en forte diminution, passés pour l'Europe d'un ordre de 45 % en 1980 à 30 % en 2000¹, et ils ont sans doute diminué de l'ordre du quart depuis². Cette diminution est entraînée par les taux appliqués aux grandes entreprises, les plus mobiles. Pour la France, on notera ainsi que les entreprises de moins de 10 salariés sont imposées sur leur bénéfices au taux réel de 30 %, tandis que les entreprises de plus de 2.000 salariés ne versent que 13 % de leurs bénéfices³. Ceci n'est pas anodin si on considère que ces dernières entreprises réalisent environ la moitié du chiffre d'affaires total.

Les montants en jeu sont difficiles à évaluer. En 2013, le Parlement européen a annoncé un chiffre d'un milliard d'euros perdus chaque année pour les budgets européens⁴. La Commission s'avoue pour sa part incapable de le quantifier⁵.

Selon l'économiste Gabriel Zucman⁶, 10 % environ des bénéfices mondiaux des entreprises américaines sont réalisés dans trois pays européens membres de la zone Euro : le

1 Fernando M. M. Ruiz, *Convergence de l'impôt sur les sociétés dans l'Union Européenne*, Economie et Prévision 2006 n°176, p.79

2 Willem Pieter de Groen, *Corporate Taxation in Europe: Let's get it together!*, Centre for European Policy Studies, 16 février 2005

3 Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, octobre 2009

4 Résolution du Parlement européen du 21 mai 2013 sur la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux (2013/2060(INI))

5 Communication de la Commission sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales du 18 mars 2015, COM(2015) 136

Luxembourg, les Pays-Bas et l'Irlande. Ce chiffre passe à 15 % si l'on inclut les marches de l'Europe que sont les îles Caraïbes (pays et territoires d'outre-mer de l'UE depuis janvier 2014) et la Suisse, membre de l'espace Schengen. Compte tenu de la structuration des entreprises de dimension mondiale, cet ordre de grandeur peut être considéré comme représentatif au-delà du seul cas des Etats-Unis. Il est à comparer avec la part de moins de 2 % de ces pays dans le PNB mondial. Il est donc clair que les bénéficiaires officiellement déclarés dans ces quelques pays ne correspondent pas à une création de richesse, mais à un jeu comptable d'écritures.

Les paradis fiscaux européens : moins de 2 % du PNB mondial et 15 % des bénéficiaires des entreprises internationales

1 L'obstacle au cœur de l'Europe : l'unanimité en matière fiscale

Plusieurs mesures sont en cours d'adoption pour remédier à cet état de fait. Citons-en trois : au niveau européen et à l'initiative de la Commission⁷ suite aux scandales dits « Luxleaks », la volonté d'aller vers la mise en place d'échanges automatiques entre les administrations fiscales, une plus grande transparence sur les modalités d'imposition des sociétés grâce à la définition d'une assiette commune de taxation des entreprises en Europe (CCCTB), une publicité des rescrits fiscaux⁸ et éventuellement d'informations fiscales des grandes entreprises par pays, comme la loi française l'impose pour les banques.

Les Etats-Unis ont choisi de jouer de leur statut de plate-forme financière mondiale pour imposer une obligation aux banques de déclarer les comptes de citoyens américains où qu'ils se trouvent dans le monde. Ils s'autorisent également à imposer à la source les bénéficiaires réalisés sur ces comptes au niveau de 30 %. Certes ce dispositif légal (FATCA) ne vise que les particuliers, mais son modèle de fonctionnement vaut d'être étudié en ce qu'il repose sur une responsabilisation très forte des intermédiaires financiers.

Au niveau mondial enfin, le plan d'action BEPS de l'OCDE vise à réduire l'érosion des bases fiscales. Son cœur est la redéfinition de bases communes sur les prix de transfert.

6 Gabriel Zucman, *Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, Journal of Economic Perspectives—Volume 28, Number 4—Fall 2014—Pages 121–148

7 *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires*, Communication de la Commission du 17 juin 2015, COM(2015) 302

8 Des enquêtes en aide d'État sont ouvertes contre plusieurs pays européens sur des rescrits concernant notamment Apple, Starbucks, Fiat et Amazon.

Or ces mesures se heurtent toutes trois au même obstacle : elles doivent recueillir l'aval de ceux qui, parmi les pays développés, constituent des paradis fiscaux⁹ (au premier rang en Europe le Luxembourg, les Pays-Bas et l'Irlande). Les Etats-Unis contournent l'obstacle dans une certaine mesure, en se prévalant de l'activité des banques concernées sur leur propre sol. Mais au sein de l'Union Européenne les décisions en matière fiscale se prennent à l'unanimité, ce qui implique que chaque Etat récalcitrant dispose d'un droit de veto sur toute initiative qu'il jugerait trop hardie.

Rappelons qu'au sein de l'Union Européenne, les décisions en matière fiscale se prennent à l'unanimité c'est à dire que les Etats récalcitrants disposent d'un droit de veto sur toute initiative qu'ils jugeraient trop hardie.

L'opposition de ces pays aux efforts de transparence est prévisible. Compte tenu de leur place au sein de l'OCDE ou de l'Union Européenne, cette opposition a été globalement couronnée de succès ces vingt dernières années. Gabriel Zucman préconise pour les faire céder une approche fondée sur le rapport de force, à travers la réinstauration de droits de douane, en tant que montants compensatoires dans le cadre de l'OMC.¹⁰ Il calcule notamment le niveau de pression douanière qu'une coalition de pays ayant intérêt à la transparence a besoin d'imposer à la Suisse pour la contraindre à fournir les informations requises.

L'expérience démontre que cette approche n'est pas sans mérite. La pression des Etats-Unis sur la Suisse à travers l'accès de ses banques à son système financier n'a pas été sans effet. De même les conditions européennes imposées à Malte pour déterminer son plan d'aide.

Les limites de cette approche apparaissent en revanche rapidement : L'Irlande a résisté victorieusement au « diktat » européen, et jusqu'ici le Luxembourg. Il est vrai que ces pays se trouvent dans des positions stratégiques plus favorables. A leur égard ainsi que pour d'autres pays européens, les concessions sont jusqu'ici limitées et peinent à se concrétiser, les régimes légaux dérogatoires abandonnés trouvent des successeurs à bref délai. Il serait nécessaire d'opposer à ces pays une pression constante et importante, ce qui demande une mobilisation politique extrêmement difficile.

Une autre manière de mesurer cette résistance est de comparer le plan d'action présenté par la Commission européenne avec les préconisations du rapport Ruding d'experts indépendants sur la taxation des sociétés de mars 1992. Celui-ci proposait, outre un taux plancher de 30 % de l'impôt sur les sociétés (et d'un maximum de 40%), la mise en place de la CCCTB, des mesure commune de contrôle des prix de transfert (en particulier sur les

9 Andres Knobel, Markus Meinzer, *The end of bank secrecy"? Bridging the gap to effective automatic information exchange, An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives*, Tax Justice Network, 24 novembre 2014

10 Gabriel Zucman, *La richesse cachée des nations*, Le Seuil, 2013

services financiers), du caractère réel des établissements locaux, des consolidations de bénéficiaires et de pertes dans les groupes, et enfin une réduction des avantages fiscaux conférés par les Etats aux entreprises. Il est apparent que les progrès ont été limités depuis lors.

2 Une autre approche pragmatique : contourner les pays non coopératifs en Europe

Nous proposons de contourner l'obstacle à travers une approche pragmatique vis-à-vis des pays non coopératifs en matière fiscale. Dès lors qu'une part importante du problème naît de ce qu'ils exécutent de mauvaise foi les traités de double imposition, il convient simplement d'interpréter à leur égard ces traités dans un sens qui leur est défavorable. De fait, cela conduirait à suspendre informellement le principe de non-double imposition vis-à-vis de ces pays lorsqu'il fait l'objet d'un abus¹¹.

Nous proposons de contourner l'obstacle en interprétant les traités de non-double imposition dans un sens défavorable aux pays non coopératifs

Ceci ne requiert pas la mise en place d'une liste noire officielle ou officieuse, diplomatiquement coûteuse¹², mais simplement de s'appuyer sur la propension des pays non coopératifs à s'auto-exclure des mécanismes de transparence fiscale.

Etape 1 : Sélectionner les pays porteurs de l'initiative

La mise en place, entre administrations fiscales, de procédures de partage automatique et détaillé d'informations sur une base strictement volontaire peut être l'occasion de constituer un ensemble de pays ayant une volonté commune et une approche cohérente sur la lutte contre l'évasion fiscale. Le cœur de la proposition défendue ici est que ces administrations focaliseraient dans un premier temps leur coopération sur les entreprises transnationales identifiées comme les plus problématiques. Idéalement, ces pays volontaires constitueraient un groupe de pionniers européens anticipant une coopération renforcée.

Idéalement, ces pays volontaires pour lutter contre l'évasion fiscale seraient un groupe de pionniers européens anticipant une coopération renforcée

11 A travers la notion de bonne foi dans l'exécution des traités, voir par exemple Phoenix / Czech Republic, (ICSID Case No. ARB/06/5) du 15 avril 2009

12 La liste noire publiée par la Commission le 17 juin 2015 ne comprend, à l'exception notable de HongKong, que des micro territoires.

Il y a plusieurs raisons à ce choix d'une coopération relativement informelle.

Le premier avantage est relativement évident : un tel groupe se situe en marge des traités européens et n'est donc plus contraint par la règle de l'unanimité, ni à un moindre degré par les rigidités relatives du statut des coopérations renforcées. Cet arrangement permet cependant de rassembler les pays souhaitant faire aboutir une initiative et donc de dégager entre eux une pratique adaptée à leur projet qui oriente nécessairement son officialisation future dans le cadre officiel de l'Union¹³.

La souplesse d'une coopération informelle est une autre force. Des désaccords ou des divergences peuvent survenir lors de l'analyse des pratiques d'une entreprise particulière. La faiblesse des règles impérative évite des confrontations et résout simplement les différent par un périmètre de la coopération à géométrie variable.

A terme, et une fois les principes de fonctionnement posés et appliqués, ce groupe de volontaires pourrait à l'occasion être rejoint par les Etats-Unis et ou des pays en développement intéressés.

Etape 2 : Elaborer des diagnostics communs

Les administrations fiscales se heurtent à deux difficultés dans leurs rapports avec les groupes transnationaux. :

La première est bien entendu la disparité des moyens : les services d'enquête fiscales sont limités en personnels, tandis que chaque groupe mobilise plus d'un millier de juristes et de comptables spécialisés pour définir, mettre en œuvre et défendre ses pratiques d'optimisation fiscale.

La seconde est la diversité des principes d'analyse et la différence d'information entre administrations nationales : la société abritant les profits de Google est irlandaise pour l'administration américaine, alors que les administrations européennes la situent aux Bermudes.

Nous proposons donc que la coopération fiscale entre administrations des pays volontaires européens prenne prioritairement la forme de groupes de travail sur chaque entreprise concernée pour mutualiser les efforts. Ayant pu établir de manière partagée les pratiques comptables litigieuses d'un groupe, elles seraient mieux placées pour élaborer un diagnostic commun sur la répartition géographique réelle des bénéficiaires. Ces groupes d'enquête

13 Schengen a commencé sur de telles bases, et certains auteurs préconisent que la CCCTB soit créée par une telle initiative : Agnès Bénassy-Quéré, Alain Trannoy et Guntram Wolf, *Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe*, Les notes du conseil d'analyse économique, n° 14, juillet 2014

pourraient être animés par un secrétariat chargé de la coordination des enquêtes, abrité par l'une d'entre elles ou logé dans une structure *ad hoc*.

Ayant pu établir les pratiques comptables litigieuses d'un groupe, les administrations fiscales des pays volontaires seraient mieux placées pour élaborer un diagnostic commun sur la répartition géographique réelle des bénéficiaires

L'objet de cette coopération serait ainsi de concentrer les efforts communs sur un nombre réduit de cas possédant un fort levier fiscal, les entreprises concernées étant parvenues à un statut « *too big to tax* ».

Ce diagnostic par groupe transnational pourrait avoir lieu par consensus sur trois sujets principaux que sont :

1. les prix de transfert sur les matières premières, les conditions financières intra-groupe et les éléments immatériels (licence de la marque et procédés en particulier)
2. l'existence réelle de l'activité d'une entreprise dans un pays, avec la transparence des filiales interposées et inversement la réalité d'établissements stables non déclarés
3. une clé de rattachement des flux économiques à un territoire dans le cadre de l'économie numérique¹⁴

Etape 3 : Créer le rapport de force

La coopération entre Etats volontaires n'abolit pas le cadre des traités existants, et en particulier des traités bilatéraux permettant d'éviter la double imposition avec les paradis fiscaux européens. Le Royaume-Uni a tenté de faire échec à la constitution d'une coopération renforcée pour une taxe sur les transactions financières en saisissant la Cour européenne de justice¹⁵ au motif que ce projet aurait des effets fiscaux sur les Etats non membres de cette coopération. De même, les paradis fiscaux européens sauront faire valoir la légitimité de leur propre interprétation souveraine de la situation fiscale des groupes qu'ils accueillent.

14 Des propositions innovantes existent, comme une localisation de la T.V.A. dans le pays où se situe le client, et la taxation de la ressource publicitaire qui est souvent ciblée sur un public localisé : Julia Charrié et Lionel Janin, *Fiscalité du numérique*, la note d'analyse de France Stratégie, n°26 mars 2015

15 Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord contre Conseil de l'Union européenne, Système commun de taxe sur les transactions financières - Autorisation d'une coopération renforcée, Affaire C-209/13, Arrêt du 30 avril 2014

Les Etats volontaires pour lutter contre l'évasion fiscale doivent dans ce cadre assumer leur position et le conflit juridique et économique avec les paradis fiscaux, auquel il n'est en réalité pas possible d'échapper. Ils ne sont pas désarmés pour le faire.

Dès lors qu'ils agissent de manière coordonnée, les états volontaires représentent une puissance juridique, économique et diplomatique importante. Il est beaucoup plus simple de remettre en cause l'interprétation fiscale d'un pays isolé qu'une interprétation commune des grands pays de la zone Euro. Ceci ne peut que se renforcer au fur et à mesure que de nouveaux pays rejoindraient le groupe de départ. Ajoutons qu'il est plus aisé à une entreprise ou un paradis fiscal d'attaquer la décision unique d'un organe comme la Commission européenne, qu'une série de décisions convergentes mais individuelles d'administrations nationales, qui toutes doivent être contestées séparément.

Les Etats volontaires pour lutter contre l'évasion fiscale doivent assumer leur position et le conflit juridique et économique avec les paradis fiscaux. Ce faisant, ils placent les entreprises recourant à ces pratiques de déréalisation comptable dans une situation d'insécurité juridique en soumettant leurs comptes à une révision fiscale permanente, pour des montants majeurs.

Ce faisant, les Etats volontaires placeraient les entreprises recourant à ces pratiques de déréalisation comptable dans une situation d'insécurité juridique importante en soumettant leurs comptes à une révision fiscale permanente, pour des montants majeurs. Il serait utile de quantifier l'inconvénient pour ces entreprises, pour la plupart cotées sur les marchés financiers, de cette incertitude qui pourrait les pousser à limiter leur risque.

En d'autres termes, une position coordonnée des grands pays volontaires contre l'érosion fiscale disposerait probablement du poids nécessaire pour faire considérer l'espace fiscal des paradis fiscaux comme un risque souverain pour les entreprises transnationales.

3 Reconstruire un cadre multilatéral cohérent

L'architecture fiscale au niveau mondial n'est pas multilatérale, au premier abord. Elle relève de l'accumulation de traités fiscaux bilatéraux, relativement standards en fonction des époques auxquels ils ont été conclus mais non identiques. Cependant, les principes directeurs de l'OCDE et les pratiques comptables acceptées offrent un cadre d'interprétation qui a presque valeur de loi.

Une révision de ces principes directeurs est en cours avec le plan de lutte contre l'érosion fiscale¹⁶, mais les groupes de travail peinent à atteindre un consensus en raison de l'opposition des pays défavorables à une meilleure définition des prix de transfert. En

¹⁶ OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE

particulier, il semble que les discussions aboutissent pour l'instant à une plus grande complexité de critères, dès lors plus susceptibles d'interprétations contradictoires.

Dans ces conditions, la loi fiscale internationale repose en grande partie sur l'interprétation qui peut être faite de ces critères, aujourd'hui suffisamment large pour ouvrir une vaste zone grise par où transitent les bénéficiaires consolidés des entreprises mondiales.

L'existence du groupe pionnier unifiant ses pratiques de diagnostic fiscal en recourant aux outils proposés par l'OCDE aurait certainement un impact considérable sur l'interprétation acceptée de ces critères par la sphère comptable et les instances d'arbitrage

L'existence d'un groupe pionnier unifiant ses pratiques de diagnostic fiscal en recourant aux outils proposés par l'OCDE aurait certainement un impact considérable sur l'interprétation acceptée de ces critères par la sphère comptable et les instances d'arbitrage. En rassemblant la majorité des membres de premier rang de l'OCDE, ce laboratoire *in vivo* de test des principes directeurs ne peut qu'avoir une influence décisive sur la consolidation de ces recommandations au regard de leur application concrète. Il va sans dire que ces interprétations bénéficieraient également de l'affichage public de la sympathie plus ou moins formelle des équipes de l'OCDE.

Cette proposition est effectivement modeste au premier abord. Elle ne correspond qu'à une meilleure organisation des échanges entre les seules administrations fiscales qui le souhaitent, ne requiert pas de modification de traités, ni de structure nouvelle sauf peut être de manière embryonnaire en Europe.

En se dégageant de l'obligation diabolique d'un consensus impossible, cette proposition est susceptible d'ouvrir une brèche

Mais en concentrant les moyens sur quelques points clés, en se dégageant de l'obligation diabolique d'un consensus impossible, elle est susceptible d'ouvrir une brèche.

Arthur Colin

Sauvons l'Europe est une association pro-européenne et progressiste qui s'engage dans la construction d'une Europe à vocation sociale et soucieuse du développement humain, espace démocratique et des droits de l'Homme, acteur écologique dans le concert mondial.

Sauvons l'Europe mobilise la société civile pour une Europe démocratique et solidaire.

www.sauvonsleurope.eu