

TAX JUSTICE NETWORK

LE REPORTING PAYS PAR PAYS : COMMENT FAVORISER LA TRANSPARENCE DES SOCIÉTÉS MULTINATIONALES

1 En quoi consiste globalement le problème ?

1.1 L'optimisation fiscale est un problème mondial. Elle concerne l'exploitation abusive de failles ou de vides du droit fiscal national ou international, grâce auxquels les sociétés, et en premier lieu les sociétés transnationales (STN), transfèrent leurs bénéfices d'un pays à un autre, souvent vers ou via des paradis fiscaux, dans l'intention de réduire leur charge fiscale sur une partie ou sur l'intégralité de ces revenus. L'optimisation fiscale est légale mais, du fait qu'elle implique une tentative d'évitement des lois fiscales nationales, elle représente une opposition directe à la volonté des gouvernements.

1.2 A l'échelon mondial, le manque à gagner fiscal induit par ces sociétés doit représenter des centaines de milliards d'euros par an. Une étude récemment publiée au Royaume-Uni révèle que les compagnies britanniques payent tout au plus 75% des impôts dus.¹ Pour compenser le déficit fiscal, les gouvernements sont contraints d'augmenter la charge fiscale des entreprises locales et des citoyens.

1.3 L'ampleur mondiale de l'évasion fiscale s'explique en partie par le manque de transparence dont souffrent les rapports et les comptes des STN. Remédier à cette opacité aiderait à enrayer l'évasion fiscale à très peu de frais. Cela permettrait en outre de promouvoir la responsabilité démocratique, de brider la criminalité et d'éliminer d'importants risques de déstabilisation des marchés financiers internationaux.

1.4 Si tous les pays sont victimes de l'évasion fiscale, certains en souffrent toutefois plus

que d'autres. Les pays les plus pauvres sont les plus vulnérables : ils ne disposent généralement pas des ressources et des capacités nécessaires pour s'opposer aux activités des STN sur leur territoire. Par ailleurs, les finances publiques des pays pauvres étant plus dépendantes des impôts sur les sociétés que celles des pays riches, elles sont donc plus sensibles à l'évasion fiscale des STN.

1.5 Pour compenser leurs pertes fiscales, les pays pauvres doivent recourir à l'aide ou au crédit, médiocres substituts de leurs revenus fiscaux. Par le biais des impôts, l'Etat entretient le contrat social ; l'aide et la dette, en revanche, tendent à l'assujettir aux donateurs et aux bailleurs étrangers. S'ils parvenaient à éradiquer ou à contenir l'évasion fiscale, les gouvernements seraient en mesure de fournir de meilleurs services à leurs citoyens ou de supprimer les impôts de la majorité, voire les deux à la fois.

2. En quoi consiste plus précisément le problème ?

2.1 Les comptes publiés par les STN font apparaître les opérations de toutes les filiales du groupe – qui sont parfois des milliers. Les transactions intragroupes, sources d'une bonne partie de l'évasion fiscale, n'y sont toutefois pas présentées. Il est par conséquent impossible, pour l'administration fiscale ou pour toute autre partie, de percer la vraie comptabilité des STN. L'évasion fiscale s'en trouve donc facilitée.

2.2 Les STN doivent publier des informations sectorielles et ventiler leurs activités de façon à assurer la pertinence de ces éléments pour le lecteur. Elles n'ont en revanche pas à fournir de données géographiques, ou très peu, et n'ont aucune

¹ www.tuc.org.uk/touchstone/Missingbillions/1missingbillions.pdf

obligation de le faire pays par pays. La grande majorité des STN ne publient donc pas ces renseignements.

2.3 Si elles publient leurs comptes comme des entités unifiées, les STN ne sont cependant pas imposées en tant que telles : chaque filiale du groupe est fiscalement indépendante. Il est de ce fait extrêmement ardu d'établir une vue d'ensemble des événements internes au groupe à des fins fiscales, ne serait-ce que dans un seul pays. Les sociétés en profitent souvent pour échapper à l'impôt.

3. Quels mécanismes utilisent-elles ?

3.1 Les mécanismes employés par les sociétés pour se soustraire à l'assujettissement à l'impôt sont souvent complexes, mais les principes en sont très simples. Le principal objectif de l'évasion fiscale est de réduire la facture fiscale de l'entreprise sans enfreindre la loi. Plusieurs possibilités s'offrent à elles :

Chercher et exploiter les failles du droit fiscal national. Ce n'est pas l'objet de ce document.

Manipuler leur comptabilité pour réduire leur charge fiscale : par exemple, en cherchant à avancer la date d'imputation d'une charge pour diminuer le montant des bénéfices imposables. Ce n'est pas non plus l'objet de ce document.

Transférer leurs bénéfices d'un pays au taux d'imposition élevé vers un pays où la pression fiscale est moindre. Voir encadré 1, page 3.

4. Qui est à l'origine du problème ?

4.1 Trois groupes d'acteurs sont impliqués dans ces opérations de transferts de bénéfices :

Les sociétés qui pratiquent l'évasion fiscale ;

Les comptables, juristes et banquiers qui aident les STN en créant pour elles les procédés et mécanismes nécessaires à l'évitement de l'impôt ;

Les paradis fiscaux vers lesquels sont transférés les fonds.

5. Le rôle des paradis fiscaux

5.1 Ces juridictions instaurent délibérément des lois qui autorisent sociétés et individus à utiliser des personnes morales telles que des sociétés fiduciaires, des compagnies et des sociétés en nom collectif immatriculées sur

leur territoire mais qui y réalisent très peu d'activités, voire aucune.

5.2 L'objectif de ces personnes morales est d'enregistrer des opérations ayant dégagé de prétendus bénéfices, le procédé par lequel ces profits sont transférés étant presque intégralement artificiel. Bien souvent, l'enregistrement de l'opération dans le paradis fiscal n'affiche aucune différence avec la transaction réellement effectuée entre la STN et ses fournisseurs ou clients. Dans la plupart des cas, l'arrangement est entièrement réalisé entre les filiales du groupe, leur seul objectif, ou en tout cas le principal, étant l'optimisation fiscale.

5.3 Les bénéfices dégagés dans ces paradis fiscaux jouissent d'une fiscalité dérogatoire. Les paradis fiscaux font jouer la concurrence fiscale à cet effet.

6. Quelle est l'ampleur du phénomène ?

6.1 L'Organisation de coopération et de développement économiques estime que 60% du commerce mondial s'effectue aujourd'hui à l'intérieur des groupes, c'est-à-dire entre les filiales mêmes des STN. Etant donné que plus de la moitié du commerce mondial est sujette à la falsification des prix de transfert ou à l'évasion vers des paradis fiscaux, le risque de pertes fiscales est énorme. On estime à plus de 1.000 milliards de dollars le montant annuel des échanges falsifiés en vue d'un évitement de l'impôt.

6.2 On ignore la valeur totale des pertes fiscales, mais certains Etats ont toutefois publié des estimations. Le gouvernement britannique évalue par exemple le coût annuel de l'évasion fiscale à plus de 12 milliards de livres (16,5 milliards d'euros). Le Sénat américain estime que les seules falsifications des prix de transfert font perdre aux autorités fiscales plus de 50 milliards de dollars par an (voir encadré 1). A l'échelon mondial, les montants en jeu sont bien plus volumineux. Les pertes induites par l'évasion fiscale sont sans aucun doute largement supérieures aux montants estimés par la **Banque mondiale** et la communauté internationale pour atteindre les **objectifs du Millénaire pour le développement**.

Encadré 1: L'évasion des bénéfices et les prix de transfert

Pour remanier leurs bénéfices, les sociétés ont recours à plusieurs pratiques. L'une d'entre elles est la **falsification des prix des transferts intragroupes**.

L'accord sur le prix de transfert a lieu lorsque deux entités commerciales ou plus (que ce soit des sociétés ou non), directement ou indirectement détenues ou contrôlées par la même direction, procèdent à des échanges entre elles. Du fait que les entités appartiennent au même groupe, l'échange n'est pas régi par les forces du marché. Les dirigeants peuvent au contraire fixer les prix qui conviendront à d'autres fins, comme par exemple l'évasion fiscale.

Théoriquement, ces prix sont censés être fixés de façon être équivalents à ceux qu'une tierce partie indépendante aurait pratiqués, on les appelle des prix de « pleine concurrence ». En commerce international, il est tout à fait légitime que ces prix soient déterminés à l'intérieur d'une société transnationale. Toutefois, lorsque les prix de transfert sont définis artificiellement et abusivement à des fins d'évitement de l'impôt ou autres, le processus est alors appelé falsification des prix de transfert.

La falsification des prix de transfert peut concerner :

La vente de biens tels que des matières premières et des produits agricoles.

La fourniture de services. Leur valeur est bien plus difficile à déterminer que celle des biens. Ils peuvent inclure des services de gestion, de marketing, d'assurance collective, etc.

La fourniture de propriété intellectuelle, de plus en plus utilisée à des fins de manipulation des prix de transfert. Elle nécessite le dépôt d'une marque, d'un droit d'auteur ou d'un brevet dans un centre offshore. Il peut tout simplement s'agir du nom d'une marque ou d'un logo. Les filiales du groupe payent pour utiliser « l'actif » créé dans le paradis fiscal. Le montant dépensé est ensuite porté aux comptes d'une société imposée à un taux normal, pour venir en déduction de la base imposable, alors que les revenus sont déclarés dans le paradis fiscal où a été enregistré l'actif et où le taux d'imposition est nul ou insignifiant.

L'apport de financements intragroupes. Les STN jouent souvent leur fonction de trésorerie du groupe dans des juridictions à fiscalité avantageuse, telles que l'Irlande et les Pays-Bas. Ces services de trésorerie (qui sont en réalité des banques internes) fournissent des prêts aux autres filiales du groupe basées dans des pays à fiscalité plus élevée, et leur font payer des intérêts. L'emprunteur, dans le pays à fiscalité plus élevée, obtient une déduction fiscale sur les intérêts de l'emprunt. Il règle les intérêts au service de trésorerie enregistré dans un paradis fiscal, qui lui n'est pas imposé, ou très peu, sur ce revenu. En transférant ainsi des fonds à l'intérieur du groupe, les filiales parviennent à réduire leur charge fiscale, mais ne génèrent par contre aucun bénéfice direct pour la communauté internationale, par exemple en terme d'amélioration de la qualité ou de la baisse du prix d'un produit.

Pour plus d'informations, consulter :

<http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2007/08/10/transfer-pricing-2/>

<http://www.guardian.co.uk/flash/page/0,,2201916,00.html>

7. Comment les sociétés s'en tirent-elles à si bon compte ?

7.1 Plusieurs raisons expliquent que les sociétés puissent pratiquer l'évasion fiscale en toute impunité :

Les structures des paradis fiscaux créées pour faciliter ces procédés sont couvertes par le secret. Les autorités fiscales se heurtent souvent au refus des gouvernements des paradis fiscaux lorsqu'elles tentent d'obtenir des informations ou de l'aide, et les sociétés ne sont généralement pas tenues de divulguer de renseignements sur leurs activités à l'extérieur du pays. Il est même très difficile de réunir assez d'informations pour prouver qu'une société pratique bien l'évasion fiscale. Tenter de déterminer la valeur d'une opération intragroupe (comme celle de l'utilisation d'une marque ou d'un logo) peut également s'avérer problématique, car il n'existe aucun marché indépendant qui puisse servir de référence pour le prix de ce produit.

Détecter des procédés d'évasion fiscale peut prendre des années.

Les comptables, juristes et banquiers qui coopèrent avec les sociétés pour mettre ces procédés en place en défendent farouchement la légalité.

Comme nous l'avons vu dans le point 2, la structure actuelle des comptes des sociétés permet à ces dernières de masquer leurs opérations, et facilite donc l'évasion fiscale. Les organisations de la société civile de tous pays se sont peu intéressées à la question, jusqu'à très récemment.

Les fiscalistes, qui sont souvent tributaires des grandes entreprises, ont créé, ou fortement influencé, les règles actuellement en vigueur. Ils les conçoivent généralement pour favoriser leurs clients et compliquer la tâche des autorités fiscales.

8 Que peut-on faire?

8.1 Plusieurs initiatives ont été lancées pour instaurer des règles en matière de fiscalité internationale, qui doivent être approfondies. Du fait qu'il n'existe aucun parlement international ni aucune autorité fiscale mondiale, il semble par contre difficile de parvenir à un accord déterminant un

ensemble global de règles en matière de fiscalité. Les réformes fiscales internationales sont généralement négociées par voie bilatérale et non multilatérale, et les Etats membres de l'OCDE ainsi que les autres pays riches tendent à conclure des accords entre eux, en excluant de fait les pays pauvres. Certains des paradis fiscaux les plus importants, comme le Royaume-Uni et les Etats-Unis, sont membres de l'OCDE, et la majeure partie des plus petites juridictions, comme celles qui sont associées au Royaume-Uni et aux Pays-Bas, sont étroitement liées à des Etats membres de l'OCDE. La résistance au changement est donc très forte.

8.2 Il existe d'autres solutions, qui ne passeraient pas nécessairement pas la lente élaboration d'accords fiscaux multilatéraux. Une des solutions les plus prometteuses est le **reporting pays par pays**.

8.3 Le reporting pays par pays pourrait être introduit très rapidement par l'**IASB (International Accounting Standards Board)**, organisme qui détermine les normes comptables d'une grande majorité de STN. Depuis 2005, l'**Union européenne** a en effet adopté les Normes comptables internationales (ou normes IFRS, en anglais) définies par l'IASB. Près de 100 pays ont également opté pour ces normes, et les Etats-Unis devraient prochainement venir alimenter le flux régulier des nouveaux adhérents. Ces normes seront bientôt devenues les références comptables à l'échelon mondial.

8.4 Si l'IASB a rejeté la proposition de reporting pays par pays promue à l'origine par le réseau **Tax Justice Network (TJN)** et l'alliance **Publish What You Pay**, d'autres ont aujourd'hui le pouvoir de lui faire reconsidérer la question. En 2007, le **Parlement européen** a réclamé à l'IASB qu'il élabore un reporting pays par pays pour les industries extractives – demande qu'il a les moyens de faire exécuter. TJN exige que celle-ci soit élargie aux STN de tous les secteurs.

9 Qu'est exactement le reporting pays par pays ?

9.1 Le reporting pays par pays signifie qu'une STN devrait faire apparaître dans ses comptes, sans exception :

- Les pays dans lesquels elle opère ;
- Les noms sous lesquels elle exerce des activités dans chaque pays ;
- Ses résultats financiers dans chaque pays, y compris :
 - Les montants des ventes intragroupes et extérieures au groupe ;
 - Les achats, ventilés de la même façon ;
 - Les coûts de financement, ventilés de la même façon ;
 - Les charges sociales et le nombre d'employés ;
 - Le résultat avant impôts ;
 - Les impôts versés au gouvernement de son lieu d'activités.

9.2 Ces renseignements doivent cadrer avec les principaux comptes publiés par la société.

REMARQUE IMPORTANTE : Le reporting pays par pays n'impliquerait aucun surcoût pour les STN, dans la mesure où elles disposent déjà de toutes les informations nécessaires dans leur comptabilité interne.

10 Qui en bénéficierait et comment ?

10.1 Le reporting pays par pays révélerait où les groupes d'entreprises mènent leurs activités, sous quel nom, et à quel type d'activités ils se consacrent, tant au sein du groupe qu'avec des fournisseurs et des clients externes. Ce type de reporting permettrait de divulguer de nouvelles informations à un large éventail de parties prenantes.

10.2 Y seraient notamment consignés :

- Le lieu d'immatriculation et d'activité de chaque société. Apparaîtraient ainsi celles qui interviennent dans des régimes politiquement instables, des paradis fiscaux, des régions en guerre ou autres zones sensibles. Cela permettrait en outre aux citoyens de ces juridictions de découvrir qui détient réellement les sociétés qui interviennent dans leur pays ;
- Quels impôts sont versés à qui, si ce taux est raisonnable au vu des taux d'imposition du pays concerné, et si le groupe semble

transférer ses bénéfices vers des paradis fiscaux à des fins d'évasion fiscale.

La fuite vers des paradis fiscaux sera à la fois mise en évidence par la liste des pays et par les chiffres montrant d'importants échanges intragroupes dans ces mêmes pays. La marque d'une évasion fiscale massive devra déclencher une enquête plus approfondie qui permettra de détecter d'éventuelles falsifications des prix de transferts.

10.3 La mise à disposition de ces données à un plus large public viendra également étayer les efforts réalisés pour contrôler :

- Les actes de corruption, souvent masqués par l'utilisation de procédés offshore particuliers ;
- La gouvernance d'entreprise. La coïncidence est frappante entre les grandes faillites et les groupes d'entreprises réalisant beaucoup d'activités sur les places offshore ;
- Les versements d'impôts aux pays en développement ;
- Les flux d'échanges internationaux. Les données relatives aux 60% d'échanges mondiaux réalisés au sein des STN sont insuffisantes et difficilement exploitables ;
- La responsabilité des entreprises. Les conditions de travail dans chacun des pays où intervient une STN pourraient par exemple faire l'objet d'une surveillance.

11 A combien s'élèveraient ces bénéfices ?

Les revenus fiscaux que dégagerait dans les pays pauvres l'introduction d'une norme de reporting pays par pays permettraient potentiellement de réaliser les Objectifs du millénaire pour le développement. Il est impossible de chiffrer les bénéfices du reporting pays par pays, mais on peut gager qu'aucune autre mesure ne peut rapporter autant de bénéfices aussi simplement et efficacement, et à si peu de frais.

Ce document s'inspire d'un document rédigé par **Richard Murphy (Tax Research LLP)** et les membres du comité d'experts de Tax Justice Network. Traduction: Maëlle Duquesne. Adaptation en français : Jean Merckaert (CCFD).