

Mai 2016

# DÉCRYPTAGES

*Les fiches outils à destination des élus*

---

## LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE : UN COMBAT QUI REPREND DE LA VIGUEUR

*Dans leur recherche de maximisation du profit, les multinationales veillent généralement à optimiser leurs implantations géographiques afin de bénéficier des avantages offerts par chacune d'entre elles. Si ces pratiques peuvent, pour certaines, se justifier par des réalités économiques (compétences sectorielles de la main-d'œuvre, abondance de matières premières,...), elles peuvent également répondre à une simple logique fiscale, dommageable pour l'assiette fiscale des pays dans lesquels s'exerce l'activité économique des multinationales. État des lieux de la situation en la matière et des nouveaux moyens mis en œuvre par les États pour y faire face.*

**éthix**

37, rue de La Rochefoucauld - 75 009 Paris  
Tél. 01 58 53 53 00 - Fax. 01 43 49 08 14  
[www.ethix.fr](http://www.ethix.fr) - [courrier@ethix.fr](mailto:courrier@ethix.fr)

# EVASION FISCALE : DE QUOI PARLE-T-ON ?

L'évasion fiscale consiste en l'utilisation par les personnes physiques ou morales des imperfections ou des disparités existantes entre législations fiscales nationales en vue de diminuer le montant d'impôt qu'elles acquittent<sup>1</sup>. Elle diffère en conséquence de la fraude fiscale qui implique une violation délibérée des lois et règles applicables.

Si l'intérêt pour ces questions a commencé à se développer dès les années 70<sup>2</sup>, elles sont revenues sur le devant de la scène à l'occasion des scandales

financiers publiés dans la presse, une première fois en 2001 après la faillite d'Enron, puis à compter de 2012 avec la mise en lumière des pratiques d'évasion fiscale dans le cadre :

- ▣ **Des révélations de « l'offshore leaks »** : pilotées par le Consortium International des Journalistes d'Investigation (ICIJ), elles ont consisté en la publication en avril 2013, dans plus de cinquante pays, d'articles sur le recours massif aux paradis fiscaux par des personnalités et des entreprises du monde entier ;

- ▣ **Des fuites relatives aux « luxleaks »** : mises en lumière par l'ICIJ en novembre 2014, elles ont porté sur les accords fiscaux secrets (tax-rulings) passés entre le Luxembourg et des centaines de multinationales. Ces accords permettaient aux entreprises de diminuer leur assiette fiscale dans les pays où elles opèrent, réduisant de fait le montant d'impôt réel acquitté ;

- ▣ **De la multiplication, à compter de 2015, des rapports décrivant les pratiques d'évitement de l'impôt de certains grands groupes**, tels que Mc Donald's, Wal-Mart, Google ou encore Ikea ;

- ▣ **Des « Panamas papers »**, qui mettent en lumière la pratique de création de sociétés offshore par plusieurs personnalités et organisations dans des paradis fiscaux dans l'objectif d'évitement de l'impôt.

## Le coût de l'évasion fiscale

*Le manque à gagner, pour les États, des pratiques d'évasion fiscale est difficile à évaluer.*

*Les estimations réalisées peuvent, selon les sources, sensiblement différer :*

- Selon l'OCDE<sup>3</sup>, il pourrait être compris entre 4 % et 10% du total des recettes de l'impôt sur les sociétés, ce qui représente, par an, 100 Md€ à 240 Md€ ;
  - Selon une étude commandée par le Parlement européen<sup>4</sup>, les pertes de revenus pour les pays européens se situeraient entre 17 % et 23 % des recettes de l'impôt sur les sociétés, soit entre 50 Md€ et 70 Md€ par an.
- A titre de comparaison, le déficit public de la France s'établit à fin 2015 à 77,4 Md€ selon l'INSEE.*

1. Présentation de l'action de la France au sein des instances communautaires et multilatérales pour lutter contre les paradis fiscaux et les pratiques fiscales dommageables, Conférence sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales, Ministère de l'économie - 21 octobre 2008, Paris.

2. Changement d'attitude des États-Unis vis-à-vis des paradis fiscaux suite à la publication du rapport Gordon, qui critique fortement la réforme fiscale américaine de 1962 qui permettait aux multinationales américaines de profiter massivement des avantages proposés par les paradis fiscaux.

3. OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : exposé des actions 2015.

4. Dover (R.) et al., Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union, Part 1, Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning, study for the European Parliament Research Services, 2015

# LES PRIX DE TRANSFERT, OUTIL PRIVILÉGIÉ DE L'ÉVASION FISCALE

L'arsenal des mesures déployées par les multinationales pour réduire leur assiette fiscale comprend une multitude d'outils : les redevances au titre des actifs incorporels (brevets, marques,...), les emprunts intra-groupe, le report dans le temps du versement des dividendes,... Parmi ces leviers, celui des prix de transfert apparaît toutefois comme le plus utilisé, étant le support de facturation des transactions intra-groupe qui représentent, selon l'OCDE<sup>5</sup>, 60% du commerce mondial.

Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise, filiale d'un groupe, est payée en contrepartie des biens physiques et des actifs incorporels qu'elle fournit et des prestations de service qu'elle réalise en faveur d'entreprises associées<sup>6</sup>.

A ce titre, cinq méthodes principales de détermination du prix de transfert existent<sup>7</sup> :

## *a) Les trois premières, les plus utilisées, sont fondées sur le prix des transactions réalisées :*

- ▣ **La méthode du prix comparable sur le marché libre** : le montant de la transaction intra-groupe est dans ce cas déterminé en référence directe à celui qui serait fixé dans le cadre d'une opération réalisée entre entreprises complètement indépendantes. Elle présuppose notamment qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises qui les réalisent. Cette méthode a toutefois des limites. Des différences en termes de volume de marchandises peuvent par exemple significativement impacter le prix de l'opération, ce qui réduit la comparabilité des transactions ;
- ▣ **La méthode du prix de revient majoré (« cost+ »)** : elle consiste à ajouter au coût du produit ou service fourni une marge (« mark up ») afin de réaliser un profit « approprié » au regard des intrants utilisés et des risques encourus ;
- ▣ **La méthode du prix de revente** : son principe est globalement inverse à celui du

« cost+ ». L'objectif est de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant. Une fois le prix de revente défini, on y retranche la marge qui permet à l'entreprise de couvrir ses frais de vente et ses charges d'exploitation, tout en réalisant un bénéfice, tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés.

## *b) Les deux dernières, moins répandues, sont fondées sur les bénéfices :*

▣ **La méthode du partage des bénéfices** : celle-ci consiste à déterminer le résultat consolidé du groupe sur l'ensemble des opérations, pour le partager ensuite entre les entreprises qui y ont pris part en fonction de critères pertinents, tenant compte du contexte considéré, des fonctions exercées, des moyens utilisés,... Elle est particulièrement adaptée aux activités dont le degré d'imbrication est tel qu'il n'est pas possible de déterminer ou de justifier une valorisation pour chaque opération. C'est par exemple le cas pour les entreprises dans lesquelles l'assemblage du produit final n'est pas réalisé par une seule entreprise, mais par un ensemble d'entités. Elle peut également être utilisée lorsque les méthodes traditionnelles s'avèrent non utilisables du fait de l'absence de comparables pertinents ;

▣ **La méthode de la marge nette** : dans ce cas, la filiale du groupe doit déterminer le taux de marge nette qu'elle pratique (marge nette/chiffre d'affaires, coût ou valeur des actifs) en se référant à celui obtenu par les entreprises indépendantes comparables (même secteur d'activité, même zone géographique,...).

Ces différentes méthodes, préconisées par l'OCDE, visent à assurer que les prix pratiqués au sein des groupes sont conformes à ceux qui auraient été constatés en situation de pleine concurrence entre acteurs indépendants. En effet, les relations entre les différentes entités d'un même groupe échappent

5. Étude OCDE citée dans *Les Échos* du 16 mars 2016.

6. OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, juillet 2010, p.19.

7. *Ibid.*, pp.29-31.

en général aux conditions pratiquées sur le marché, les tarifs appliqués en intra-groupe étant plutôt ceux décidés par la maison-mère en fonction de considérations qui lui sont propres.

En pratique, il s'avère toutefois difficile de contrôler

la sincérité des prix de transfert, compte tenu des différences de législations et de la difficulté de trouver des entreprises indépendantes comparables, générant ainsi des marges d'évasion fiscale pour les multinationales.

## UNE RIPOSTE QUI S'ORGANISE AU NIVEAU INTERNATIONAL...

Face à la multiplication des scandales d'évasion fiscale et l'accroissement de la pression sur les budgets de dépenses publiques, plusieurs actions ont été enclenchées par les États afin de réduire les pratiques d'évitement de l'impôt des multinationales et de restaurer leur base d'imposition.

Le G20 a ainsi demandé dès avril 2013 la mise en place de l'échange automatique d'informations à des fins fiscales. A terme, l'objectif de ce dispositif est de permettre à l'administration fiscale du pays de résidence du contribuable (personne physique ou morale) d'obtenir des renseignements détaillés sur ses comptes financiers, notamment les soldes, intérêts, dividendes et produits de cession d'actifs financiers. A l'horizon 2017, 56 pays se sont engagés à mettre en place le dispositif selon les déclarations du ministre français des finances lors de ses vœux pour l'année 2016<sup>8</sup>.

Outre cette évolution, l'OCDE a entrepris en 2013, à la demande du G20, des travaux visant à éliminer les pratiques permettant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (projet BEPS). Ces travaux ont abouti à la publication d'un ensemble de 15 actions<sup>9</sup> visant à limiter les pratiques d'évasion fiscale des entreprises, articulées autour de trois grands objectifs :

- ▣ assurer la cohérence des règles nationales applicables aux activités multinationales ;
- ▣ favoriser une meilleure adéquation entre l'imposition des bénéfices et la localisation réelle de l'activité économique génératrice des profits ;
- ▣ accroître les niveaux de transparence et de

sécurité juridique offerts aux entreprises et aux administrations fiscales.

L'une des mesures phares de ce dispositif est l'instauration d'une obligation de reporting pays par pays pour les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 750 M€. Il comprend, pour chaque territoire dans lequel le groupe exerce, des données sur le chiffre d'affaires, le bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés et dus, le nombre d'employés, le capital social, les résultats non distribués, ainsi que les actifs corporels détenus. Ces informations doivent chaque année être communiquées à l'administration fiscale de la maison-mère du groupe qui les communique à l'ensemble des États dans lesquels le groupe est implanté au travers de l'échange automatique d'informations. Elles ne sont toutefois pas accessibles au public.

Reprenant ces principes, le Conseil de l'Union européenne a présenté en janvier 2016 un projet de directive destiné à mettre en place ce reporting pays par pays. Un second projet de directive a par ailleurs été présenté afin de mettre en place des mesures complémentaires visant à lutter contre l'évasion fiscale : limitation de la déductibilité de la charge d'intérêts intra-groupe, imposition des plus-values latentes des actifs bilanciers en cas de transfert transfrontalier de ces derniers vers une autre filiale du même groupe, une clause générale anti-abus,...

8. Cette liste devrait par la suite s'allonger, la Suisse, Singapour et Monaco ayant par exemple accepté de le mettre en place à compter de 2018.

9. OCDE, *Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : rapports finaux 2015*.

## ...MAIS AUSSI EN FRANCE

Sur ce sujet, l'État français n'est pas en reste. Depuis la loi du 6 décembre 2013 relative à « la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », les multinationales établies sur le territoire et dont le chiffre d'affaires ou le total de bilan est d'au moins 400 M€ doivent transmettre au fisc français, dans les six mois suivant la date limite de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice, les principaux documents relatifs à leur politique de prix de transfert, même en l'absence de contrôle fiscal. Cette documentation (déclaration 2257-SD) comprend<sup>10</sup> :

### a) Des informations générales sur le groupe (master file), dans laquelle doivent figurer :

- ▣ Une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- ▣ Une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise ;
- ▣ Une description générale de la politique de prix de transfert du groupe et les changements intervenus au cours de l'exercice.

### b) Des informations spécifiques concernant l'entreprise (local file) qui contiennent :

- ▣ Une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- ▣ Un état récapitulatif des opérations réalisées avec d'autres entreprises du même groupe, par nature et par montant, lorsque le montant agrégé, par nature de transactions, excède 100 000 € ;
- ▣ Une présentation de la/les méthodes de détermination des prix de transfert dans le

respect du principe de pleine concurrence en indiquant la principale méthode utilisée et les changements intervenus au cours de l'exercice.

Suite à la loi de finance pour 2016, la documentation transmise doit également comprendre un reporting pays par pays<sup>11</sup>, sur le modèle de celui préconisé par l'OCDE. La France devient ainsi l'un des premiers pays à reprendre dans sa législation ses recommandations en matière de lutte contre l'évasion fiscale.

Ce reporting, ainsi que les autres documents composant la documentation des prix de transfert, ne sont toutefois pas accessibles au public, ce qui limite l'exercice de transparence. Le Comité d'entreprise peut néanmoins se saisir de ces problématiques par le biais de son expert. Ce dernier dispose en effet du même droit d'accès à l'information que le commissaire aux comptes et peut donc avoir communication des documents relatifs à la politique de prix de transfert dans le cadre de son intervention afin d'apprécier leur impact sur les équilibres financiers de l'entreprise et sur la participation versée aux salariés. C'est le cas par exemple chez Colgate, où le contrôle de l'administration fiscale a eu pour conséquence une revalorisation, en janvier 2016, du niveau de bénéfice de l'entreprise et un rattrapage de plusieurs milliers d'euros au titre de la participation<sup>12</sup>.

Enfin, rappelons que les pratiques d'évasion fiscale apparaissent incompatibles avec les politiques de responsabilité sociétale et environnementale dont les multinationales se prévalent. Ces politiques ne doivent en effet pas se limiter à de simples déclarations. Elles doivent se traduire par des actions concrètes. En tant que partie prenante interne à l'organisation, le Comité d'entreprise peut tout à fait se saisir de ces problématiques, voire constituer une instance de concertation sur les avancées en la matière.

10. Article 223 quinquies B du code général des impôts

11. Article 223 quinquies C du code général des impôts

12. Les Échos du 16 mars 2016, « Les mille et une recettes de l'optimisation fiscale »