



Le système fiscal international cadre-t-il avec les objectifs fixés, en particulier en ce qui concerne les pays en voie de développement ?

Le présent document retrace l'évolution historique du système fiscal international, et précise les raisons pour lesquelles il est considéré comme étant de plus en plus obsolète, notamment dans le cadre de la domination croissante des sociétés transnationales (STN). Il formule des propositions en vue d'un changement évolutif vers une approche unitaire en matière d'imposition des sociétés transnationales.

Objectifs et origines du système fiscal international

La coordination internationale de la fiscalité, surtout lorsqu'elle s'applique aux sociétés transnationales, est essentielle pour maintenir la légitimité et l'efficacité des systèmes fiscaux nationaux, ainsi que la répartition efficace des dépenses d'investissement sur le plan international. Le système international devrait éviter la double imposition aux entreprises et aux particuliers, tout en s'assurant que l'impôt dont s'acquitte une entreprise dans chaque pays reflète fidèlement les activités menées par cette entreprise dans ce pays. Le document expose amplement deux méthodes pour y parvenir : i) traiter les sociétés affiliées comme des entités distinctes en matière d'imposition, mais ajuster leurs comptes en tant que de besoin pour assurer la juste répartition des bénéfices en attribuant à une société affiliée le revenu qu'elle aurait escompté recevoir en tant qu'entreprise indépendante (le « principe de pleine concurrence »), ou ii) commencer par les comptes de l'entreprise dans son ensemble, et évaluer l'imposition des sociétés affiliées par rapport aux bénéfices totaux engrangés par l'entreprise unitaire sur la base d'une formule de répartition appropriée (une approche « unitaire » ou fondée sur une « répartition fractionnelle »).

Les bases du système fiscal international actuel ont été établies dans le respect du modèle des conventions fiscales convenues par la Société des Nations, à partir de 1928 ; ce modèle est devenu le fondement des traités bilatéraux et plus tard, du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ceux-ci ont adopté le principe de pleine concurrence, en adaptant les règles à l'origine destinées aux investissements de portefeuille, et ont donné la possibilité aux pays hôtes d'établir une fiscalité pour les sociétés affiliées qui constituaient des entités juridiques distinctes. Ce faisant, ils ont apporté les aménagements nécessaires par le biais de négociations avec les autorités fiscales nationales afin de garantir que les prix imposés pour les transactions intra-entreprises n'entraînent aucun détournement de bénéfices. L'approche unitaire alternative a été considérée comme particulièrement difficile à respecter sur le plan politique, car elle aurait nécessité un accord international portant sur les principes de comptabilité fiscale et des formules d'affectation communes. Toutefois, le système adopté exigeait une étroite collaboration entre les autorités fiscales nationales à travers un réseau de traités bilatéraux, et a permis, voire encouragé les sociétés transnationales à contourner la loi fiscale, principalement par i) l'établissement

de prix de transfert en vue de la délocalisation des bénéficiaires, et ii) l'acheminement des paiements au moyen d'entités intermédiaires établies dans des paradis fiscaux.

Les tentatives mises en œuvre par les pays de l'OCDE dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale se sont ajoutées à l'incohérence du système. À titre d'exemple, les règles relatives aux « sociétés étrangères contrôlées » ont renforcé les droits des pays d'accueil à établir un impôt pour les sociétés transnationales tandis que de nouvelles directives de plus en plus détaillées concernant l'établissement de prix de transfert élaborées par l'OCDE vont à l'encontre de cette pratique, renforçant l'approche fondée sur l'« entité distincte » et intégrant davantage le principe de pleine concurrence.

Pourquoi le système est-il contraire aux objectifs fixés, en particulier pour les pays en voie de développement ?

Le système actuel n'est plus valide, car les sociétés transnationales sont devenues plus dominantes et intégrées à l'échelle mondiale. Les règles conçues ➤

à l'origine pour s'appliquer aux entreprises jouissant d'une présence physique dans le pays d'accueil ne s'appliquent de façon adéquate ni aux entreprises opérant dans le secteur de l'économie numérique à travers une présence virtuelle, ni aux sociétés prestataires de services. Les principes directeurs de l'OCDE sur l'établissement de prix de transfert, qui sont au cœur de l'harmonisation des bénéfices dans le cadre du principe de pleine concurrence, ne peuvent plus être appliqués efficacement ou systématiquement. En effet, le fait de tenter d'identifier les prix appropriés pour les transactions effectuées avec une société affiliée par comparaison avec ceux appliqués aux sociétés indépendantes dans le cadre des « transactions comparables » est inapproprié pour les sociétés transnationales qui tirent leur avantage concurrentiel des biens incorporels et des synergies entre les différentes activités commerciales et implantations géographiques.

L'ensemble du processus de négociation des évaluations fiscales entre les sociétés affiliées et les autorités fiscales nationales est devenu coûteux, laborieux, arbitraire et opaque, laissant une marge de manœuvre pour la corruption. Les pays en voie de développement en particulier manquent de ressources pour mettre en application des contrôles complexes en matière de prix de transfert. Les tentatives visant à renforcer les capacités des experts en fiscalité au sein des pays en voie de développement en vue de l'exploitation d'un système dysfonctionnel constituent une utilisation inappropriée des ressources. Le cadre institutionnel pour la coordination fiscale internationale, dominé par l'OCDE est lui même devenu de plus en plus inapproprié. Dans la pratique, les pays BRICS et d'autres pays en voie de développement adoptent des approches qui s'écartent des pratiques de l'OCDE, en tenant très peu compte des principes directeurs.

Le système dysfonctionnel actuel présente un impact négatif beaucoup plus important. Il en résulte une perte de revenus dont les pays, en particulier ceux en voie de développement, ont grand besoin, et un non respect de la légitimité de la fiscalité, de manière plus générale. Ceci donne aux STN un avantage concurrentiel important par rapport aux entreprises nationales, et conduit à une répartition inefficace des investissements. Le système confidentiel appliqué sur le plan extra territorial (offshore), facilité par des failles dans le système actuel, favorise la fraude fiscale systématique et le blanchiment d'argent, ainsi que l'évasion fiscale.

Possibilités de réforme et implications politiques

On note une résistance intrinsèque au changement de la part des administrateurs fiscaux qui se sentent à l'aise avec le système existant, des conseillers fiscaux qui en bénéficient, et des sociétés transnationales qui exploitent les possibilités d'évasion fiscale. Toutefois, un nouveau contexte a été créé par la crise financière suite au krach de 2007-2008, au moment où les pays de l'OCDE cherchent des revenus supplémentaires pour combler les déficits budgétaires. En outre, les médias et le public manifestent un intérêt de plus en plus grandissant en ce qui concerne l'égalité fiscale, l'évasion fiscale, la fraude fiscale et le blanchiment d'argent.

Le document préconise un changement fondamental, mais évolutif, vers un système fiscal unitaire qui traiterait les STN comme des entreprises uniques et non comme un ensemble mobile d'entités distinctes. Une approche unitaire permettrait de résoudre bon nombre de problèmes liés au système actuel, y compris l'administration des réglementations liées aux prix de transfert, et la concurrence fiscale dommageable. Les éléments d'un nouveau système seraient les suivants :

- i) Un accord sur un modèle pour les sociétés transnationales visant à soumettre à chaque autorité fiscale un rapport de synthèse qui examinerait les pays au cas par cas, y compris les comptes détenus à l'échelle mondiale par la société dans son ensemble, les informations sur toutes les entités et les relations et transactions établies entre elles ; sans oublier les données concernant les biens matériels, les employés, les ventes et l'impôt réellement versé. Cela pourrait être réalisé sans aucun changement des règles internationales.
- ii) Un système de répartition des bénéfices, sur la base du rapport de synthèse, qui affecterait les bénéfices selon une formule convenue, en tenant compte des biens matériels, des employés et des ventes (en fonction de l'emplacement du client). Ceci pourrait d'abord s'appuyer sur les éléments relatifs aux pratiques actuelles, y compris les dispositions en vertu des directives liées au prix de transfert pour la répartition des bénéfices combinés, et les accords sur les prix convenus au préalable avec les STN.
- iii) Une procédure de règlement des différends entre les États, en s'appuyant sur des éléments déjà existants dans les procédures amiables et les accords préalables relatifs à la fixation des prix.

Lectures supplémentaires

Picciotto, S. (2013), *Le système fiscal international cadre-t-il avec les objectifs fixés, en particulier en ce qui concerne les pays en voie de développement ?* Document de travail 13 de l'ICTD, Brighton: août

Remerciements

Cet article a été écrit par **Sol Picciotto**, professeur émérite à l'Université de Lancaster et auteur de deux livres à propos de la fiscalité des entreprises internationales (1992) et de la réglementation du capitalisme corporatif mondial (2011). Il est un conseiller principal pour le Tax Justice Network, et un membre du comité consultatif pour le Centre International de la Fiscalité et du Développement, pour lequel il coordonne un programme de recherche sur la taxation unitaire avec référence particulière au pays en développement.

Les avis exprimés sont ceux des auteurs et ne reflètent pas nécessairement les opinions de l'ICTD, ni les politiques officielles des gouvernements du Royaume-Uni et de la Norvège.

Les lecteurs sont autorisés à citer et reproduire les documents de cette série. En retour, l'ICTD exige que la source soit citée et référencée tel qu'indiqué ci-dessus.

© ICTD 2013