

A S S E M B L É E N A T I O N A L E

X I V ^e L É G I S L A T U R E

Communication

Commission des affaires européennes

mercredi 1^{er} avril 2015
16 h 30

Communication de M^{me} Isabelle Bruneau et de M. Marc
Laffineur sur l'évasion fiscale et le droit de la concurrence



COMMUNICATION SUR L'ÉVASION FISCALE ET LE DROIT DE LA CONCURRENCE

de Mme Isabelle Bruneau et M. Marc Laffineur

Réunion de commission du 1^{er} avril 2015

Introduction

La lutte contre l'évasion fiscale « agressive », c'est à dire l'utilisation abusive de mécanismes légaux afin d'échapper à l'impôt, est aujourd'hui une nécessité mondiale, partagée par les grands États et les principales organisations internationales¹ mais son efficacité implique une coordination internationale étroite.

Si les chiffres sur l'ampleur du phénomène doivent être pris avec circonspection, il n'est pas déraisonnable d'estimer que ce phénomène représente environ 2 à 3% des PIB nationaux⁽²⁾, soit pour la France entre 60 et 40 milliards d'euros.

Pour l'Union européenne cette question est révélatrice d'un malaise : l'ampleur prise par ce phénomène sape certains des fondements de la construction européenne, comme la liberté de circulation des capitaux, mais profite à des États, dont elle explique une part importante de la prospérité.

¹ En particulier l'OCDE et l'Union européenne

(2) - Les services fiscaux des États-Unis, l'Internal Revenue Service (IRS), pensent qu'il manque de l'ordre de 330 milliards de dollars par an, soit 16 % des impôts fédéraux et 2 % du PIB.

- En France, l'État perd au minimum 60 à 80 milliards d'euros par an, soit en gros 3 % du PIB.

- En Grande-Bretagne, selon les calculs de Richard Murphy, l'évasion annuelle serait d'environ 97 milliards de livres - 16,6 % des recettes fiscales ou 6 % du PIB.

- L'Union européenne estime que le manque à gagner pour l'ensemble des pays de l'Union est de 2 à 2,5 % du PIB.

- La Serbie est le premier pays au monde en termes d'évasion fiscale si l'on tient compte du ratio population/évasion.

- Selon le journal de 20 heures de France 2 du jeudi 3 novembre 2011 (dix-neuvième minute), l'évasion fiscale serait de 50 milliards d'euros par an en France, 120 milliards d'euros en Italie, et 240 milliards en Allemagne.

- Le 12 avril 2013, selon Herman Van Rompuy, président du Conseil européen, l'évasion fiscale prive les pays de l'Union européenne de 1.000 milliards d'euros par an.

Pendant longtemps, les grands pays comme la France ou l'Allemagne ont « supporté » les pratiques de certains pays du Benelux qui se rendaient coupables de recel de fraude fiscale, le mot est loin d'être excessif.

Depuis quelques années, l'Union européenne essaye de mieux coordonner les fiscalités nationales, mais des projets essentiels tels que l'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés sont bloqués du fait de la règle de l'unanimité, très difficile à obtenir dans ces matières, et vos rapporteurs ont acquis au cours de leurs déplacements la certitude de la persistance de ce blocage.

Contrairement à la fraude fiscale, qui est illégale, l'évasion fiscale s'inscrit dans les limites fixées par la loi, mais pas dans l'esprit de cette dernière car elle s'appuie sur une interprétation très extensive de ce qui est légal pour réduire au minimum la contribution fiscale d'une entreprise. En déplaçant artificiellement leurs bénéfices vers des juridictions à faible imposition fiscale, certaines entreprises empêchent de prélever l'impôt là où elles exercent leurs activités économiques. Comme le souligne la Commission européenne, de telles pratiques « *constituent un obstacle au partage équitable de la charge entre les contribuables, à l'exercice d'une concurrence loyale entre les entreprises et à l'instauration de conditions égales pour tous les États membres en matière de collecte de l'impôt sur les bénéfices* » ⁽¹⁾.

Or, les exigences de la solidarité européenne interdisent que certains États européens, appartenant ou non à l'Union européenne, se comportent en « prédateur » et en « receleur » d'une fraude fiscale qui nuit gravement aux intérêts de leurs partenaires. Il est plus que temps d'y mettre un terme et nous devons nous féliciter de la démarche engagée par la Commission européenne qui va dans la bonne direction et constitue une absolue nécessité, pour défendre l'idée même de la construction européenne.

Nous regretterons néanmoins que vis-à-vis de pays comme la Suisse, l'Europe ait attendu pour agir que les États-Unis prennent des mesures énergiques. Elle avait les moyens de les précéder.

A défaut d'actions sur la source de l'évasion fiscale, faute de pouvoir réunir l'unanimité des États sur des réformes fiscales, l'Union européenne a pris une tangente : l'utilisation du droit de la concurrence pour contrer certains schémas d'optimisation fiscale, qui nuisent aux relations commerciales mondiales, car ils faussent la concurrence entre les entreprises. Cela justifie l'intervention de l'Union européenne qui dispose, en matière de concurrence et de contrôle, des aides d'États de pouvoirs propres.

La Commission européenne a agi de deux manières :

(1) Commission européenne, communication sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, COM (2015) 136, 18 mars 2015.

- Dans le cadre de ses pouvoirs propres de contrôle des aides d'États elle a engagé, depuis juin 2014, des enquêtes à l'encontre de sociétés pour vérifier que ces dernières ne jouissent pas d'un régime fiscal destiné à favoriser leur implantation, plus favorable que les entreprises nationales. Cette démarche est prometteuse car les États pourraient récupérer ainsi plusieurs milliards d'euros ;
- Le 18 mars dernier, elle a répondu, par l'action, à une lettre conjointe en date du 28 novembre 2014 des ministres des finances de l'Allemagne, de l'Italie et de la France qui lui demandaient de relayer au niveau européen les chantiers engagés dans le cadre de l'OCDE et dont la conclusion doit intervenir en 2015¹. Elle a fait, en effet des propositions pour mieux lutter contre la concurrence fiscale nuisible, l'érosion des bases fiscales et le transfert des bénéficiaires, en proposant effectivement des mesures allant dans le sens d'une plus grande transparence.

Cette action vient compléter un certain nombre de chantiers actuellement ouverts au niveau international² pour apporter des solutions aux pratiques d'optimisation fiscale des entreprises multinationales. L'amélioration de la transparence, les rénovations des règles de répartition des bénéficiaires, la neutralisation des situations abusives et des effets dommageables de régimes fiscaux préférentiels en sont les grands axes.

Vos rapporteurs, qui se sont rendus dans plusieurs États membres de l'Union européenne, n'ont pas souvent été reçus par leurs collègues parlementaires. Certains semblent mal à l'aise et vont parfois jusqu'à considérer, seule défense possible, que l'existence d'une fiscalité privilégiée est un moyen de compenser les désavantages géographiques dont souffrent leurs pays, légitimant ainsi un comportement à nos yeux inacceptable, contraire à la solidarité européenne et au principe de concurrence non faussée.

I. UN CONTEXTE INTERNATIONAL FAVORABLE À LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE

A l'ordre du jour des discussions du G20⁽³⁾ et de l'OCDE depuis des années, la lutte contre l'évasion fiscale a été relancée par l'action unilatérale des États-Unis. Le « Foreign Account Tax Compliance Act », adopté en mars 2010, engage en effet un véritable mouvement international. Relayé en Europe par la France et l'Allemagne, il a permis progressivement de « convaincre », certains pays (Royaume-Uni, Autriche, Pays-Bas, Luxembourg, etc.) frileux à l'idée de

¹ Cf. lettre en annexe

² En particulier le G20 et l'OCDE

(3) A Londres, en avril 2009, la lutte contre les paradis fiscaux est consacrée comme l'un des objectifs principal du G20, qui ouvre une brèche dans l'impunité des paradis fiscaux.

remettre en cause leur attractivité fiscale, de la nécessité d'une action commune dans la lutte contre l'évasion fiscale.

A. DES ACTIONS UNILATÉRALES, À L'ORIGINE D'UNE COOPÉRATION ÉLARGIE DANS LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE

Lors du sommet de Los Cabos (Mexique), les 18 et 19 juin 2012, les dirigeants du G20, sous l'impulsion de la France notamment, ont décidé d'engager des travaux pour lutter contre l'optimisation fiscale des groupes multinationaux, à l'origine d'un phénomène de transfert et d'érosion des bases de la fiscalité des entreprises

Afin de répondre à cette demande, l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a établi un premier travail d'analyse, le 12 février 2013, puis un plan complet reposant sur 15 actions, le 19 juillet. Cette démarche a été endossée à nouveau par les dirigeants du G20¹. Les travaux de mise en œuvre sont maintenant en cours et s'étalent sur les années 2014 et 2015.

Le programme BEPS⁽²⁾, relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéficiaires est un projet ambitieux, qui vise, pour reprendre les mots de l'OCDE « à combattre les stratégies d'optimisation fiscale des entreprises qui exploitent les lacunes et les failles du système actuel pour transférer artificiellement des bénéfices dans des pays ou territoires où ils sont soumis à un régime fiscal plus favorable ».

Il prévoit à cette fin, la coopération en matière fiscale des pays de l'OCDE à laquelle pourront être associés les pays du G20 non membres de l'OCDE. Il implique, dans une moindre mesure, les pays en développement – dans le cadre d'une collaboration avec les Nations-Unies – mais aussi les entreprises et la société civile.

Il s'articule autour de quinze actions, prévues en trois phases³, qui portent majoritairement sur la rédaction de recommandations pour traiter les principales difficultés découlant de l'économie mondialisée (par exemple le lieu de taxation de l'économie numérique) ou proposant des pistes pour neutraliser les pratiques d'optimisation fiscales.

Les actions conduites dans le cadre du projet BEPS, visent à faire évoluer les règles de la fiscalité internationale, jusqu'à présent fondamentalement destinées à lever les obstacles aux échanges internationaux, pour mettre un frein à

¹ Lors du sommet de Saint-Petersbourg les 5 et 6 septembre 2012

(2) Base erosion and profit shifting (BEPS).

³ Cf. Annexe.

l'évasion fiscale qui se développe à partir des dispositions destinées à éviter les doubles impositions¹.

B. LE PROJET DE L'OCDE ; L'ALIGNEMENT DES DROITS D'IMPOSITION SUR L'ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE

L'OCDE prévoit de promouvoir ce dispositif de lutte contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices sur deux ans. Parmi les actions qui seront probablement accomplies dans un délai de 12 à 18 mois figurent celles concernant les montages hybrides, l'utilisation abusive des conventions, les aspects des actifs incorporels touchant aux prix de transfert, les obligations de documentation des prix de transfert, la préparation d'un rapport qui recense les problèmes posés par l'économie numérique et les mesures possibles pour y répondre, ainsi qu'une partie des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables.

Les actions à mener dans un délai de deux ans portent sur les règles relatives à la déductibilité des intérêts, l'évitement artificiel du statut d'établissement stable, les aspects des actifs incorporels touchant aux prix de transfert.

Les actions dont la mise en œuvre pourrait prendre plus de deux ans visent les transactions financières touchant aux prix de transfert, une partie des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables et l'élaboration d'un instrument multilatéral visant à modifier rapidement les conventions bilatérales..

Ce projet ambitieux, qui souffre du caractère non contraignant des règles établies par l'OCDE, devrait constituer la base de dispositions reprises progressivement dans le droit de l'Union européenne pour assurer son efficacité.

Outre les prix de transfert, trois actions essentielles doivent être relayées par l'Union européenne : l'amélioration des instruments juridiques de lutte contre les pratiques abusives, les défis du développement de l'économie numérique et la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

1. L'amélioration des instruments juridiques pour lutter contre les pratiques abusives

Dans la mesure où les conventions fiscales, destinées à éviter la double imposition, posent des limites au droit de taxer des États contractants, leur combinaison avec d'autres règles favorables peut conduire à des situations d'exonération complète au profit de certaines transactions

Les montages hybrides s'appuient, à des fins d'optimisation, sur des différences de qualification juridique ou fiscale entre deux États (par exemple, le même paiement est traité à la source comme un intérêt déductible et, dans l'État

¹ Pour ce faire, il est nécessaire de prendre en compte, tant les changements dans la vie économique (internationalisation, développement de l'économie de la connaissance, dématérialisation), que les comportements d'optimisation agressive de certaines entreprises.

du bénéficiaire, comme un dividende exonéré). Ainsi, le principe serait dans une telle situation, de donner à l'État de source le droit de refuser la déduction ; si tel n'est pas le cas, celui de résidence devrait remettre en cause l'exonération (*cf.* annexe sur le sandwich hollandais).

S'agissant des pratiques d'optimisation fiscale fondées sur les charges financières (déductions d'intérêt), les travaux viennent de commencer pour recommander la mise en place de mesures internes et intégrer la dimension des prix de transfert.

L'examen de la problématique des établissements stables débute aussi, centré sur la nécessité de faire face à des schémas d'optimisation qui isolent au niveau des pays de distribution (commissionnaires) ou de fabrication un nombre restreint de fonctions peu rémunérées.

2. Répondre aux défis fiscaux liés au développement de l'économie numérique

Pour répondre aux défis fiscaux liés au développement de l'économie numérique, un groupe de travail dédié, co-présidé par la France et les États-Unis, a été créé, au sein de l'OCDE. Face à la difficile fiscalisation de certains modèles économiques fondés sur les technologies dématérialisées (publicité en ligne, e-commerce), il s'agit de trouver des solutions permettant de prendre en compte les bénéfices réalisés, en donnant le droit à chaque État d'imposer la création de valeur qui est constatée sur son territoire.

Il est important que ces travaux aboutissent rapidement au niveau européen car l'économie numérique, si elle n'est pas régulée, peut constituer un vecteur de concurrence déloyale.

3. Lutter contre la concurrence fiscale dommageable

Les législations préférentielles mises en place par les États, dont l'OCDE essaie d'initier la suppression, servent de support aux montages d'optimisation agressive des entreprises.

Dans ce contexte, l'OCDE a reçu un nouveau mandat : en parallèle à la mise en place d'une démarche d'extension de ses travaux aux États tiers, il doit désormais s'appuyer sur une approche renouvelée des critères de la concurrence fiscale dommageable permettant de mieux prendre en compte l'impact économique des régimes préférentiels.

Dans cette perspective, il a finalisé en 2014 des travaux sur la transparence des *rulings*, en définissant un principe d'échange spontané obligatoire entre les administrations concernées.

S'agissant de l'autre orientation de ses travaux, qui porte sur la notion « d'activité substantielle »⁽¹⁾, le groupe s'est concentré sur les régimes de brevets (Patent Box). Sur ce point, le groupe a abouti à un compromis exigeant un lien entre les régimes fiscaux favorisant la recherche et la réalisation de dépenses effectives de recherches. Il est à noter que le Groupe du Code de conduite sur la fiscalité des entreprises mène la même réflexion au sein de l'Union européenne. Ce groupe devrait commencer à évaluer l'ensemble des régimes de brevet des États membres en attendant de déterminer définitivement le critère de substance.

II. L'ACTION DE L'UNION EUROPÉENNE

A la suite des États-Unis et de l'OCDE, l'Union européenne s'est lancée - enfin – dans la lutte contre l'optimisation et l'évasion fiscales. La Commission Juncker en a fait l'une de ses priorités politiques et nous nous en félicitons.

A. DES DYSFONCTIONNEMENTS EUROPÉENS DE PLUS EN PLUS VISIBLES

Pointés du doigt dans un rapport de l'OCDE publié le 12 février 2013, le Luxembourg, les Pays-Bas et l'Irlande, où se sont rendus vos rapporteurs, sont au centre de circuits organisés d'optimisation et d'évasion fiscale.

L'intérêt nouvellement porté par la Commission européenne à la question des rescrits fiscaux est fondamental : Depuis 2013, la Commission s'interroge sur la compatibilité entre les décisions fiscales anticipées (ou rescrits) et les règles en matière d'aides d'État. Les rescrits ne posent pas problème en tant que tels, puisqu'ils ont pour but de garantir la sécurité juridique des entreprises. Toutefois, ils peuvent fausser la concurrence lorsqu'ils sont utilisés pour octroyer des avantages fiscaux sélectifs à une entreprise par rapport à ses concurrents. Les revenus économisés peuvent par exemple être investis dans la recherche et l'innovation ou utilisés pour des opérations de concentration.

De surcroît, les rescrits fiscaux qui conduisent à un faible niveau d'imposition dans un État membre peuvent inciter les entreprises à transférer artificiellement leurs bénéfices dans cet État membre. Cette pratique non seulement érode l'assiette fiscale des autres États membres, mais encourage l'optimisation fiscale agressive et l'évasion fiscale.

Le système des rescrits fiscaux luxembourgeois est critiqué de toutes parts depuis les révélations faites par une quarantaine de médias internationaux, le 6 novembre 2014, selon lesquelles des accords fiscaux auraient été conclus entre le Luxembourg et 340 multinationales entre 2002 et 2010, permettant à ces entreprises d'économiser plusieurs milliards d'euros d'impôts. Ils permettent à des

(1) Il s'agit de s'assurer que les déclarations fiscales d'une entreprise correspondent à la réalité de son activité.

sociétés multinationales de conclure des accords secrets avec l'administration fiscale dans le but de réduire leurs impôts. En pratique, une entreprise peut négocier individuellement les modalités de son imposition, qui peuvent ne pas être les mêmes qu'une société locale ayant la même activité.

Les transactions reposent également souvent sur une manipulation des prix de transfert entre les sociétés-mères et leurs filiales, la surfacturation de certaines prestations au-dessus du prix de marché permet de redistribuer les bénéfices vers des États où ils ne seront pas ou peu imposés.

B. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION EUROPÉENNE EN FAVEUR DE LA TRANSPARENCE EN MATIÈRE FISCALE

Vos rapporteurs se réjouissent des initiatives prises par la Commission européenne. En réaction aux pratiques fiscales agressives, elle a, depuis juin 2014, ouvert des enquêtes en vertu des règles en matière d'aides d'État. Son objectif est de déterminer si les avantages fiscaux sélectifs engendrent des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur. De surcroît, dans le cadre de son agenda contre l'évasion fiscale des sociétés, la Commission a également présenté, le 18 mars dernier, un ensemble de mesures en faveur de la transparence fiscale.

- *Le « paquet de transparence fiscale » présenté par la Commission européenne le 18 mars 2015.*

Au nombre de cinq, ces mesures ne revêtent pas toutes la même importance. L'élément clé de ce « paquet de transparence fiscale » est sans nul doute la proposition de directive visant à introduire l'échange automatique et régulier, entre les États membres, de leurs rescrits fiscaux⁽¹⁾. Pour une mise en œuvre rapide de cette disposition, la Commission européenne propose qu'elle soit intégrée dans le cadre législatif existant, au moyen d'une modification de la directive relative à la coopération administrative, dont la dernière révision date de décembre 2014. Ceci lui permettrait de disposer des procédures et processus déjà en place⁽²⁾.

La Commission européenne a, de plus, proposé d'abroger la directive 2003/48/CE du Conseil qui prévoit l'échange automatique entre administrations fiscales des informations sur les revenus liés à l'épargne⁽³⁾. Cette proposition s'inscrit dans une volonté de simplifier et rationaliser la législation en vigueur. Il apparaît, en effet, que l'ambition affichée par cette directive a été dépassée par la révision de la directive relative à la coopération administrative en matière fiscale

(1) Proposition de directive COM(2015)135 du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(2) Communication COM(2015)136 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 18 mars 2015 sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

(3) Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

de décembre, qui prévoit l'échange d'un ensemble bien plus large d'informations que les seuls revenus liés à l'épargne.

Conjointement à ces mesures législatives, la Commission européenne a annoncé son engagement dans plusieurs chantiers, le premier étant la révision du « code de conduite » en matière de fiscalité des entreprises, qui voit les États travailler ensemble pour déterminer les principes de bonne gouvernance fiscale au sein du marché intérieur. Ce groupe « code de conduite » a montré récemment ses limites, notamment sur la définition du caractère dommageable des régimes fiscaux favorables aux brevets (les « *patent boxes* »). L'objectif affiché par la Commission européenne est donc – en travaillant étroitement avec les États – de renforcer son efficacité.

Le second engagement de la Commission européenne concerne l'évaluation de la nécessité d'instaurer de nouvelles exigences en matière de transparence fiscale pour les entreprises multinationales. Il s'agirait, indique-t-elle, de permettre « l'accès du public à un ensemble restreint d'informations fiscales concernant les entreprises multinationales », dans le but de renforcer le contrôle public des pratiques fiscales de ces entreprises⁽¹⁾. Cette étude doit prendre la forme d'une analyse d'impact, dont le calendrier n'est pas fixé.

Enfin, la Commission européenne s'engage à travailler, avec l'Office statistique européen Eurostat et les États membres, dans le but de parvenir à une estimation fiable du niveau de fraude et d'évasion fiscale au sein de l'Union européenne. C'est en ce sens que travaille aussi le groupe de projet Fiscalis.

- *La transparence fiscale, un principe bénéfique pour l'Union européenne et pour la France.*

La transparence encouragée par la Commission européenne est un moyen de lutter contre la planification fiscale agressive, rendu possible par le manque d'information dont disposent les États membres sur les pratiques fiscales de leurs partenaires.

A ce titre, vos rapporteurs souhaitent attirer tout particulièrement l'attention de leur commission sur ce qui constitue l'élément clé de ce « paquet de transparence fiscale », à savoir l'échange automatique d'informations sur les rescrits fiscaux. Une transparence accrue sur ce point aurait, selon la Commission européenne, un effet de pression par les pairs pour amener les États membres à modifier leurs pratiques fiscales ainsi que pour s'adapter à celles des autres. Cette mesure revêt donc, au dire de la Commission, un caractère préventif. Il s'agit de prévenir les pratiques fiscales agressives.

Néanmoins, cette proposition ouvre aussi la voie à des mesures de répression, qui ne sont pas mises en avant par la Commission européenne. Cet

(1) *Op.cit. Communication COM(2015)136 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 18 mars 2015.*

aspect est particulièrement intéressant pour la France. Un échange d'informations sur les rescrits entre États membres offrirait des éléments matériels, permettant de qualifier d'abus de droit les pratiques fiscales des entreprises. Il serait, en effet, plus facile de démontrer que, comme le dispose l'article 64 du livre des procédures fiscales, « *la pratique d'une entreprise n'a pas eu d'autre motif que celui d'atténuer ou d'é luder la charge fiscale qu'elle aurait normalement dû supporter eu égard à sa situation et à ses activités réelles* ».

Annexe 1

Lettre des Ministres des finances français, italien et allemand,

Adressée au Commissaire Moscovici

(traduction)

Le 28 novembre 2014

Monsieur le Commissaire

Le manque d'harmonisation fiscale en Europe est l'une des principales causes permettant à l'érosion des bases fiscales, aux transferts de profits et à l'optimisation agressive de se développer au sein du Marché intérieur. Cette situation favorise les jeux non-coopératifs entre États membres, ce qui entrave directement le l'établissement ou le fonctionnement du Marché intérieur ainsi que l'exercice des libertés accordées par le Traité.

Nos citoyens et nos entreprises attendent de nous que luttons contre les phénomènes d'évitement de l'impôt et d'optimisation. C'est notre devoir commun d'y répondre en veillant à ce que chacun acquitte ce qu'il doit dans l'État où il réalise des profits.

Des progrès ont été réalisés, particulièrement durant ces six derniers mois, mais il nous faut désormais aller plus loin. Une étape vient à l'évidence d'être franchie dans les débats sur le caractère dommageable de la concurrence fiscale, de l'érosion des bases fiscales des transferts de profits en Europe, qui entraînent des effets indésirables et sapent le fonctionnement du Marché intérieur. La révélation récente des comportements de certains contribuables et de certains États ont modifié les limites de l'acceptable concernant la concurrence que les États membres se livrent entre eux. Ce changement est irréversible.

Nous apprécions pleinement que la Commission ait réagi avec rapidité en annonçant une initiative sur les *rulings* fiscaux. Personne ne peut désormais nier la nécessité d'agir avec force ni la nécessité de prendre collectivement les mesures qui s'imposent pour garantir la transparence et une taxation équitable.

Dans le contexte d'une adoption, fin 2015 par l'OCDE puis par le G20, des travaux relatifs à l'érosion des bases fiscales et aux transferts de profits (BEPS), la réponse que doit apporter l'Union passe par l'adoption d'un socle de règles communes en matière d'imposition des sociétés, afin d'encadrer la concurrence fiscale et de lutter contre l'optimisation agressive.

Nous, Ministres des finances des Gouvernements allemands, français et italiens, considérons que cet objectif ne pourra être atteint qu'au moyen d'une

directive générale « anti-BEPS », que les 28 États membres devront adopter d'ici la fin de l'année 2015. Le diagnostic a déjà été produit, les solutions sont connues et il nous faut donc agir sans délai.

Premièrement, l'optimisation s'appuie sur l'absence de transparence entre administrations fiscales, alors que leurs décisions peuvent avoir un impact sur la localisation des assiettes fiscales au sein du marché intérieur.

La proposition de la Commission visant à rendre obligatoire et automatique l'échange d'informations sur les *tax rulings* transfrontaliers, et qui devrait aussi couvrir les décisions en matière de prix de transfert, est nécessaire mais insuffisante. De surcroît, des conditions et des règles plus strictes qu'actuellement devraient venir encadrer ces *rulings*.

Par ailleurs, l'occasion nous est véritablement donnée d'aller plus loin dans ce domaine. Le droit européen pourrait ainsi faire plus concernant les trusts, les sociétés écran et autres entités opaques, par exemple en créant dans chaque État membre un registre – ou un mécanisme équivalent – indiquant quels bénéficiaires se cachent derrière ces entités et qui serait accessible aux administrations fiscales. La directive devrait également porter sur les obligations déclaratives imposées aux entreprises pour leurs opérations intra-européennes (*business restructuring*, autres transferts d'activités).

En second lieu, la transparence seule ne suffit pas. Nous ne pouvons pas accepter de laisser sans solution des situations dans lesquelles les libertés du Traité sont détournées aux fins d'éviter l'impôt. Pour cette raison la directive « anti-BEPS » devrait poser un principe général d'imposition effective.

Par conséquent, les exonérations prévues par les directives mère-filiale et intérêts-redevances ne devraient pas s'appliquer si elles conduisent à une absence d'imposition effective. Il est aussi important de déjouer toutes les situations transfrontalières de double exonération que peuvent engendrer les montages hybrides.

En conséquence, la directive devrait assurer, au niveau européen, qu'aucun avantage fiscal ne puisse être obtenu par la mise en œuvre d'un montage inapproprié. Aussi, nos travaux sur la mise en œuvre d'une disposition anti-abus générale et harmonisée devraient être conclus et intégrés au droit de l'Union.

Pour ce qui concerne les dispositions des États telles que celles régissant les régimes de brevets (Patent boxes), il nous faut définir un cadre contraignant et reposant sur une norme commune, fondé sur les principes définis par l'OCDE et le Groupe du code de conduite.

En dernier lieu, l'Europe doit protéger son marché intérieur de l'évasion vers les paradis fiscaux. La directive sera l'occasion de résoudre ce problème par l'adoption de mesures défensives à l'encontre des juridictions dont le comportement encourage l'absence de transparence et la planification fiscale

agressive. Pour ce qui est du premier sujet, elle pourra utilement s'appuyer sur les travaux du Forum mondial pour la transparence et l'échange de renseignements.

Cette forte initiative de l'Union, qui pourrait faire l'objet d'une proposition dès fin 2014, donnerait à l'Europe la position prééminente qui lui revient au niveau international. Nous en tirerions avantage pour faire progresser les discussions en cours à l'OCDE et au G20.

Sincèrement vôtre.

Wolfgang SCHAÜBLE

Michel SAPIN

Pier-Carlo PADOAN

Annexe 2

Calendrier de mise en œuvre du projet de plan d'action OCDE sur l'érosion des bases et le transfert de profits (BEPS)

1- Échéance de septembre 2014

Action 1 : Répondre aux défis fiscaux de l'économie numérique

Rapport identifiant les problématiques soulevées et les actions possibles pour y remédier

Action 2 : Neutraliser les effets des montages hybrides

Adaptation du modèle de convention OCDE

Recommandations pour l'élaboration de normes nationales

Action 5 : Lutter contre la fiscalité dommageable (phase 1)

Achever l'examen des régimes des états membres de l'OCDE

Action 6 : Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Adaptation du modèle de convention OCDE

Préconisations pour l'élaboration de normes nationales

Action 8 : Assurer des solutions sur les prix de transfert en ligne avec la création de valeurs pour les actifs incorporels (phase 1)

Adaptation des lignes directrices sur les prix de transfert et éventuellement du modèle de convention OCDE

Action 13 : Revoir la documentation des entreprises relatives aux prix de transfert

Adaptation des lignes directrices sur les prix de transfert

Préconisations pour l'élaboration de normes nationales

Action 15 : Développer un instrument multilatéral (phase 1)

Rapport identifiant les problématiques de droit international et fiscal

2- Échéance de septembre 2015

Action 3 : Renforcer les règles relatives aux sociétés étrangères contrôles

Préconisations pour l'élaboration de normes nationales

Action 4 : Limiter l'érosion des bases via la déductibilité des intérêts

Préconisations pour l'élaboration de normes nationales

Action 5 : Lutter contre la fiscalité dommageable (phase 2)

Définition d'une stratégie pour envisager l'examen des régimes des États non membres de l'OCDE

Action 7 : Lutter contre le contournement artificiel de la qualification d'établissement stable

Adaptation du modèle de convention OCDE

Action 8 : Assurer des solutions sur les prix de transfert en ligne avec la création de valeurs pour les actifs incorporels

(phase 2)

Adaptation des lignes directrices sur les prix de transfert et éventuellement du modèle de convention OCDE

Action 9 : Assurer des solutions sur les prix de transfert en ligne avec la création de valeurs s'agissant des transferts de risque et de capitaux

Adaptation des lignes directrices sur les prix de transfert et éventuellement du modèle de convention OCDE

Action 10 : Assurer des solutions sur les prix de transfert en ligne avec la création de valeurs s'agissant des autres transactions à risque élevé

Adaptation des lignes directrices sur les prix de transfert et éventuellement du modèle de convention OCDE

Action 11 : Établir une méthodologie de collecte et d'analyse de données sur l'efficacité des mesures préconisées

Préconisations concernant le champ des données à collecter et les méthodologies d'analyse

Action 12 : Renforcer les obligations déclaratives des entreprises concernant leurs montages fiscaux

Préconisations pour l'élaboration de normes nationales

Action 14 : Rendre plus efficace les mécanismes de résolution des conflits (procédures amiable et d'arbitrage).

Adaptation du modèle de convention OCDE

3- Échéance de décembre 2015

Action 4 : Limiter l'érosion des bases via la déductibilité des intérêts (phase 2)

Adaptation des lignes directrices sur les prix de transfert

Action 5 : Lutter contre la fiscalité dommageable (phase 3)

Révision des critères de qualification des régimes dommageables

Action 15 : Développer un instrument multilatéral (phase 2)

Élaboration de l'instrument

Annexe 3

❖ Un exemple d'optimisation fiscale

Le « sandwich hollandais » en Irlande et aux Pays-Bas

L'Irlande et les Pays-Bas sont les pierres angulaires d'un autre mécanisme d'optimisation et d'évasion fiscales, parfois appelé le « sandwich hollandais ». Ce système se sert des accords visant à éviter la double-imposition des sociétés-mères et de leurs filiales ainsi que de certains accords bilatéraux de défiscalisation pour transférer les bénéfices d'une entreprise là où la fiscalité est la plus avantageuse. Il connaît plusieurs variantes.

Le « sandwich hollandais », tous comme les rescrits fiscaux au Luxembourg, sont particulièrement profitables aux entreprises multinationales américaines. En transférant une grande partie de leurs bénéfices dans des paradis fiscaux, elles échappent à l'impôt. De surcroît, leurs bénéfices ne sont pas imposés aux États-Unis tant qu'ils n'ont pas été rapatriés sur le territoire américain.

Dans sa variante la plus simple, le « sandwich hollandais » est une méthode d'optimisation fiscale qui consiste à installer une holding aux Pays-Bas pour diriger une ou plusieurs filiales situées à l'étranger. La holding facture à ses filiales des services – souvent des droits de propriété intellectuelle – à un prix de transfert artificiellement élevé qui permet de rapatrier les richesses créées de l'étranger vers les Pays-Bas. Les bénéfices de l'entreprise sont alors taxés aux Pays-Bas, où la fiscalité est particulièrement avantageuse. Toutefois, ils peuvent aussi être transférés une seconde fois de la holding située aux Pays-Bas vers une « super-holding » située dans un paradis fiscal, comme les Antilles Néerlandaises, avec lequel les Pays-Bas ont un accord de défiscalisation. Dans certains cas, l'impôt sur les sociétés payé par l'entreprise est alors inférieur à 10 % de ses bénéfices.

Le « sandwich hollandais », dans une variante plus sophistiquée, est parfois agrémenté « à la source irlandaise ». Le rapport du Sénat sur la fiscalité du numérique de 2012, prenant l'exemple de Google, en livre un résumé particulièrement édifiant (voir en annexe).

Optimisation fiscale de Google, dite du « Double Irish » et du « Dutch sandwich »⁽¹⁾

1. Google US Inc. concède ses droits de propriété intellectuelle (brevets et marque) à une société irlandaise située aux Bermudes dénommée Google Ireland Holdings. En contrepartie, celle-ci paye une redevance à Google US Inc. dont le prix est fixé le plus bas possible pour limiter la charge fiscale aux États-Unis. Il convient cependant de noter que le fisc américain a approuvé ce prix de transfert en 2006.
2. Google Ireland Holdings est une société de droit irlandais mais, dès lors que son « centre de management effectif » est situé aux Bermudes, elle est exemptée d'impôt sur les bénéfices en Irlande.

En revanche, elle est la société-mère d'une filiale dénommée Google Ireland Limited, installée à Dublin, qui emploie près de 2 000 personnes. Celle-ci devient concessionnaire des droits de propriété intellectuelle détenus par sa mère en contrepartie du paiement d'une redevance très substantielle (environ 5,4 milliards de dollars).

Ainsi, Google Ireland Limited réalise l'ensemble du chiffre d'affaires de Google pour l'Europe, le Moyen-Orient et l'Afrique ; soit près de 11 milliards de dollars (environ 88 % du CA non-américain de l'entreprise).

3. Le paiement de la redevance permet de « renvoyer » le bénéfice réalisé à la société-mère installée aux Bermudes. Comme il a été dit, Google Ireland Holdings échappe à l'impôt sur les bénéfices irlandais et le paiement de la redevance constitue une charge déductible pour Google Ireland Limited.

Selon le droit irlandais, les redevances liées à l'exploitation d'un droit de propriété intellectuelle ne font l'objet que d'une taxation minimale si elles sont transférées à l'extérieur du pays. Plus encore, elles sont totalement exemptées d'imposition si elles sont transférées à l'intérieur de l'Union européenne.

Entre les deux sociétés irlandaises s'interpose alors une société néerlandaise, Google Netherlands Holdings BV, simple coquille juridique, par laquelle transite le paiement des redevances – d'où le nom de « dutch sandwich ».

Au total, près de 99,8 % des bénéfices réalisés à Dublin sont perçus par Google Ireland Holdings sise aux Bermudes... où l'imposition sur les bénéfices n'existe pas.

4. Google est toutefois confronté à une ultime difficulté. Les bénéfices transférés aux Bermudes ne peuvent être rapatriés aux États-Unis sans faire l'objet d'une imposition à hauteur de 35 % (taux de l'imposition sur les bénéfices).

(1) Philippe Marini, *Rapport d'information n° 614 sur la fiscalité du numérique*, Commission des finances du Sénat, 27 juin 2012.

En 2005, l'Administration Bush avait établi une imposition exceptionnelle de 5 % pour les bénéfices rapatriés depuis l'étranger ; l'opération avait permis le retour de près de 300 milliards de dollars de bénéfices (environ 15 Mds \$ de recettes fiscales).

Google et d'autres entreprises américaines attendent aujourd'hui une mesure similaire pour effectuer un nouveau rapatriement. D'après Bloomberg, environ 2 000 milliards de dollars de bénéfices seraient à ce jour logés dans des paradis fiscaux. Néanmoins, les sociétés des Bermudes ne publient aucune comptabilité. La traçabilité des bénéfices est donc pour le moins incertaine.