



Problématiques internationales

Bruxelles, janvier 2019

Module 8

Mobilisation des recettes nationales
Formation financée par l'Union européenne
Formateur : Pierre Vandenberghe
Expert en administration fiscale

Présentation

1. Planification fiscale agressive
2. Convention fiscale
3. Manipulation des prix
4. Prix de transfert
5. Transfert de dette
6. Taxation des plus values
7. Agréments abusifs
8. Solutions/recommandations
9. Lutte contre les flux financiers illicites : échange de renseignements
10. Lutte contre le blanchiment d'argent

1. Planification fiscale agressive

Intégration économique

- Entreprises multinationales (EMN)
- Investissement étranger direct (IED)
- commerce, transactions, mouvements de capitaux
- Dans certaines régions, jusqu'aux 2/3 des transactions internationales proviennent d'entreprises appartenant à un groupe multinational
- L'administration fiscale manque de moyens pour enquêter facilement à l'étranger

Crise financière en 2008

- Accroissement des dettes publique et tassement des recettes fiscales

Scandales

- Google, Starbucks, Amazon, Ikea...
- Panama Papers, Swissleaks, Luxleaks...

Réponse du G20 :

- Mandater l'OCDE afin de développer des mesures en vue de surveiller l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (plan d'action BEPS)
- Mandater le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements afin d'améliorer l'échange d'informations entre les administrations fiscales

1. Planification fiscale agressive

Les EMN sont d'une importance déterminantes dans les pays en développement

Pour quelles raisons une EMN investira-t-elle dans un pays ?

- Demande intérieure : Téléphonie mobile
- Ressources naturelles, infrastructures : mines, pétrole, secteur de la construction
- Réduction des coûts de production : Exportations (industrie textile, construction automobile...)

Les pays en développement accumulent souvent les faiblesses

- Politisation de la prise de décision en matière d'investissement
- Déficiences au niveau technique : lois fiscales inadéquates (incitations fiscales, conventions fiscales, échange de renseignements, manque de d'éléments de comparaison)
- Peu de moyens humains consacrés aux problèmes internationaux

=> Le principal facteur déterminant de l'investissement n'est pas la fiscalité

=> En dépit d'importants investissements directs étrangers et d'un taux de croissance élevé, le niveau des recettes reste faible

1. Planification fiscale agressive

Objectifs ?

- Réduire le bénéfice imposable dans un pays au taux d'imposition (standard) élevé.

Mécanismes ?

- Conventions fiscales (treaty shopping)
- Réduction du chiffre d'affaires (manipulation des prix, contrats de couverture)
- Prix de transfert : accroître les coûts de production et/ou d'administration
- Déplacement de dette : accroître les coûts financiers

=> Tous les secteurs économiques sont concernés.

1. Planification fiscale agressive

Conditions de planification fiscale agressive :

- Des EMN sont actives dans le pays.
- Le pays a ratifié des Conventions de prévention de la double imposition (CPDI)
- Existence d'un paradis fiscal, ce qui affaiblit le système fiscal mondial.
 - Paradis fiscal ? Aucune définition en droit
 - Planification fiscale = la conséquence de la concurrence
 - Nivellement par le bas

2. Conventions fiscales

Finalités

- Protection des contribuables contre la double imposition et amélioration de l'investissement international.
- Partage du pouvoir de taxation entre pays sur les transactions internationales

Principes

- Le pays source (où le capital est alloué) a le pouvoir d'imposer.
- Le pays de résidence (où se trouvent les détenteurs du capital) a le pouvoir d'imposer.
- Problème : définir l'établissement permanent.

Treaty shopping

- De la non-double imposition à la double non-imposition

2. CPDI : OCDE versus ONU

Modèle OCDE :

- Les pays exportateurs de capitaux gardent le pouvoir final d'imposer.
- Le modèle de l'OCDE réserve une part supérieure des revenus à l'"état de résidence", le pays de l'investisseur, de l'opérateur, etc.

Modèle de l'ONU (révisé en 2011)

- Le modèle de l'ONU préserve une part supérieure des recettes fiscales à l'"état source", le pays dans lequel l'investissement ou une autre activité a lieu.
- Le modèle de l'ONU est censé accorder aux pays en développement plus de droits d'imposition sur les revenus des investissements étrangers sur leur territoire.

3. Manipulation des prix

- Minoration du prix de vente
- Secteurs concernés
=> industrie extractive, secteurs exportateurs.
- Objectif
=> Réduire le montant de l'impôt des sociétés, des redevances minières, des la part du gouvernement sur le pétrole
- Réduire le chiffre d'affaires déclaré
=> Contrat de couverture entre une filiale dans un pays à taux d'imposition standard et une filiale au sein d'un paradis fiscal.
=> *vendre la marchandise produite en-deçà de sa valeur marchande.*

4. Prix de transfert

- Les prix de transferts sont nécessaires pour la gestion des EMN

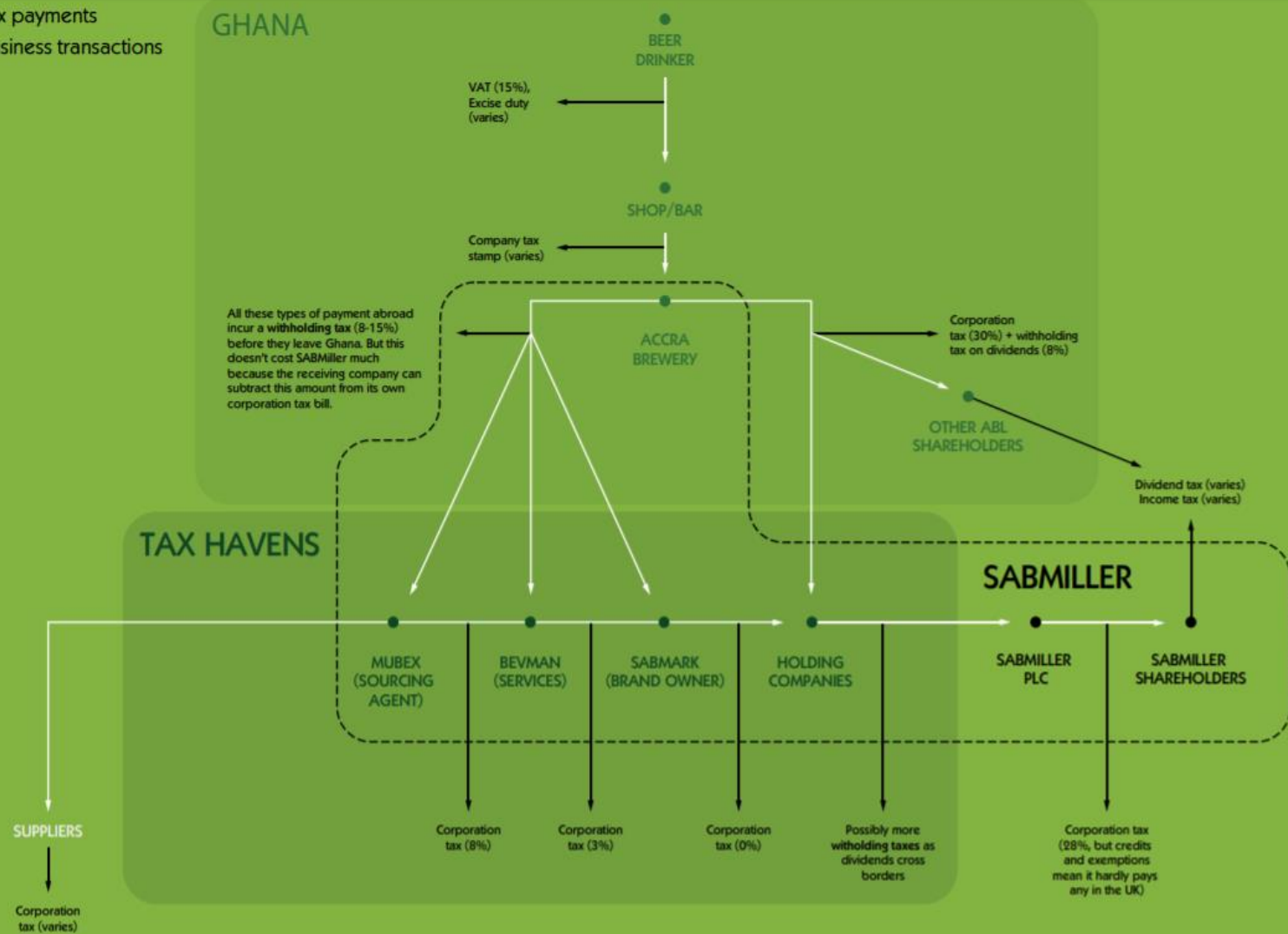
Pas un mal en soi

- Problème :
 - Pratiques abusives en lien avec ce prix de transfert
 - Coûts surestimés dans un pays à taux d'imposition standard en direction d'un pays à taux bas ou d'un paradis fiscal.
 - Coûts fictifs

Exemple : frais de gestion, licences et copyrights, utilisation de marques, tous services, parfois achats

=> Tout coût est susceptible d'être artificiellement manipulé. Exemple : Sab Miller au Ghana

→ Tax payments
→ Business transactions



5. Déplacement de dette

Prêts intragroupes

- Sous-capitalisation dans un pays à taux standard
- Tandis que la filiale dans un pays en développement emprunte à une autre filiale située dans un paradis fiscal.

=> Les versements d'intérêts sont déductibles à l'impôt des sociétés dans le pays en développement et deviennent des revenus non-imposables dans un paradis fiscal.

Un des motifs de fuite des capitaux.

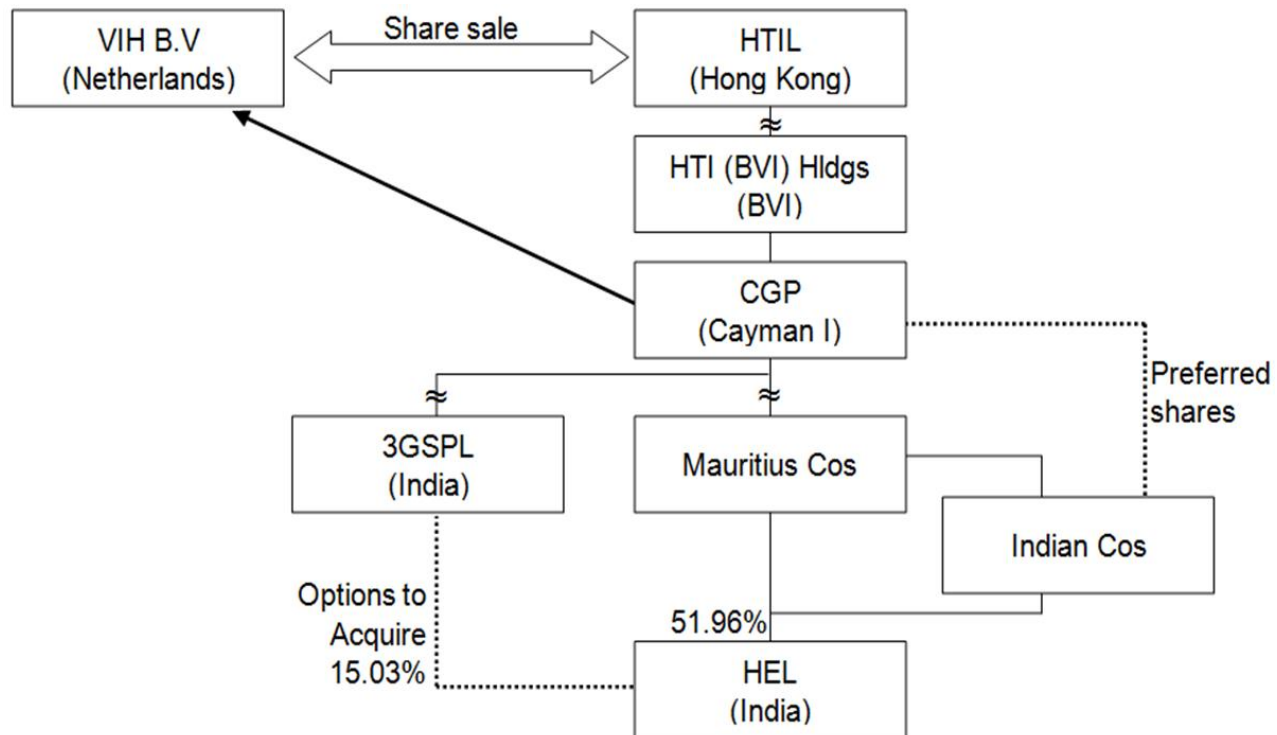
Nécessité d'une législation sur la sous-capitalisation

6. Impôt sur les plus values

- Transfert indirect d'actifs (minier, pétrolier, licence de téléphonie mobile)
- Éviter l'imposition par lors de la vente

Exemple : le cas Vodafone en Inde

Vodafone vs Inde



7. Détournement de décisions anticipées

Rescrit

- Décision publique = comment la législation fiscale sera appliquée
- Décision privée = En réponse à une demande d'interprétation sur une situation spécifique dans le domaine fiscal (contraignante pour l'administration).

Rescrit abusif

- Une négociation sur l'interprétation de la législation fiscale entre le contribuable et l'administration fiscale
 - La complexité des lois en matière fiscale
 - Problème du cantonnement des avantages
- Le cas du Luxembourg : Comment avoir l'air d'un pays normal et se comporter en paradis fiscal
 - Scandale des Lux-Leaks / SOCFIN

8. Solutions/recommandations

Recommandation générale

Transparence

- Publication des déclarations fiscales
- Initiative Déclaration pays par pays (CBCR)

Exemples : Secteur bancaire en UE et UEMOA

Politiquement sensible : Secret fiscal

- Soutenir l'initiative de la société civile sur la MRN

Retenues à la source

- Les CPDI limitent l'efficacité des retenues à la source.
- Réexaminer les CPDI en vue de traités multilatéraux

Exemple : Mongolie et Pays-Bas

8. Solutions/recommandations

Plan d'action OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)

Paquet BEPS (15 actions) (approuvé par le G20 – novembre 2015)

Action 1 – Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique

Action 2 – Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

Action 3 – Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées

Action 4 – Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers

Action 5 – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance

Action 6 – Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales

Action 7 – Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable

Action 8-10 – Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur

Action 11 – Mesurer et mettre le BEPS en œuvre

Action 12 – Règles de communication obligatoire d'informations

Action 13 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays

Action 14 – Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends

Action 15 – Développer un instrument multilatéral

(en gras : les 4 standards minimums du cadre inclusif BEPS)

8. Solutions/recommandations

Le cadre inclusif BEPS de l'OCDE

- En novembre 2015, le G20 a demandé que soit développé un cadre inclusif BEPS

"Afin de suivre la mise en œuvre du projet BEPS dans le monde, nous appelons l'OCDE à développer un cadre inclusif d'ici au début de l'année 2016, avec la **participation de pays et de juridictions intéressés n'appartenant pas au G20** et s'engageant à mettre le projet BEPS en œuvre, dont les **économies en développement, sur un pied d'égalité.**"

- Le cadre inclusif a été lancé en juillet 2016
- Engagement à
 - la mise en œuvre des **4 standards minimums BEPS** (voir en caractères gras diapo précédente)
 - La **collecte de données** pour le suivi des autres aspects de la mise en œuvre, notamment dans le cadre des **Actions BEPS 1** (sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique) et **11** (sur la mesure et le suivi du BEPS)
 - Finaliser le **travail technique restant en vue de relever les défis du BEPS**

Le cadre inclusif prévoit en outre des orientations sur les standards et des boîtes à outils pour les pays à faibles revenus.

- Mars 2018 : Le cadre inclusif BEPS a 113 membres

8. Solutions/recommandations

Amélioration de la législation sur le prix de transfert

- Exigence de documentation
- Principe du prix de pleine concurrence
- Possibilité de réévaluer toute transaction avec les entreprises liées
- Règles CFC renversant la charge de la preuve

Travaux importants accomplis par l'OCDE et l'ONU : 5-6 directives afin de déterminer le juste prix d'une transaction intragroupe

- Méthode du prix comparable sur le marché libre.
- Méthode du prix de revente,
- Méthode du prix de revient majoré,
- Méthode transactionnelle de la marge nette,
- Méthode transactionnelle de partage des bénéfices.

=> Préserver une certaine marge de négociation

8. Solutions/recommandations

Règle de sous-capitalisation : Limitation de la déduction des intérêts

Ratio d'endettement

- Dette entre parties liées ou dette totale
- Intérêts déductibles.

Ratio de « dépouillement des gains » (earning stripping)

- Intérêts déductibles limités à un pourcentage de l'EBITDA ou du chiffre d'affaires.
- Exemple allemand.

9. Lutte contre les FFI : Échange de renseignements

Pour améliorer la lutte contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale => nécessité de recouper les informations

Revenus et comptes bancaires communiqués à l'administration fiscale, ainsi qu'impôts payés dans le pays et en dehors.

=> Les administrations fiscales doivent recevoir facilement les données de leurs pendants à l'étranger et être autorisées à faire part des informations dont elles disposent sur leurs ressortissants (si on le leur demande).

Demande du G20 à l'OCDE => le **Forum mondial pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales** est devenu l'organe international clé afin de :

=> Développer des standards sur l'échange de renseignements

=> Les mettre en œuvre

Le forum mondial a 153 membres (octobre 2018)

(<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>)

Manque d'échange de renseignements en Afrique => le Forum mondial a développé une **initiative pour l'Afrique** afin d'améliorer l'échange de renseignements dans les pays du continent (voir "déclaration de Yaoundé" sur clé USB)

9. Échange de renseignements

La mise en œuvre de l'échange de renseignements est l'un des critères d'inscription sur la liste de l'UE relative aux juridictions non conformes

La Commission appuie le Forum mondial

- Financement HQ
- Financement régional en Afrique de l'Ouest par le biais du programme de "Transition fiscale"

9. Échange de renseignements : 2 standards

- Échange de renseignements fiscaux **sur demande uniquement (Standard EOIR)**.

=> L'objectif est de rendre ce standard opérationnel dans tous les pays.

=> Examen par les pairs dans **119 pays** en 2017

- **Échange automatique de renseignements** sur les comptes financiers des non-résidents (**Standard AEOI**)

=> nécessite une administration plus structurée en termes de moyens humains et informatiques

=> plus de **100 pays** et juridictions se sont engagés à mettre le Standard AEOI en œuvre

9. Échange de renseignements : Mise en œuvre

Pour adhérer au Forum mondial, les candidats doivent accomplir 3 étapes :

=> **Évaluer l'environnement juridique** : règles et cadre réglementaire actuels pour la mise à disposition de renseignements fiscalement pertinents et conférant des pouvoirs à l'administration fiscale ; réseau d'accords d'échange de renseignements (conventions de prévention de la double-imposition, Tax information for exchange agreements – TIEAs)

=> Évaluer la façon dont le cadre réglementaire est **mis en œuvre**, et créer une unité "**Échange de renseignements**" au sein de l'administration fiscale.

=> Formation de contrôleurs nationaux (au sein de l'administration fiscale, de la banque centrale, etc.).

9. Conventions ou traités avec les pays partenaires

L'échange de renseignements entre pays exige la signature de plusieurs **conventions ou traités** avec les pays partenaires. Afin d'éviter de longues négociations avec chaque partenaire :

Une **convention standardisée** est proposée

=> la **Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC)**.

Une fois la convention ratifiée, les pays signataires auront immédiatement la possibilité d'échanger des renseignements avec tous les autres partenaires signataires (116 à ce jour).

- Les pays participant à l'**AEOI** devront également signer l'**Accord multilatéral entre autorités compétentes (AMAC)**. 98 juridictions l'ont signé à ce jour. III

Exemple des réalisations permises par la mise en œuvre de l'échange d'informations

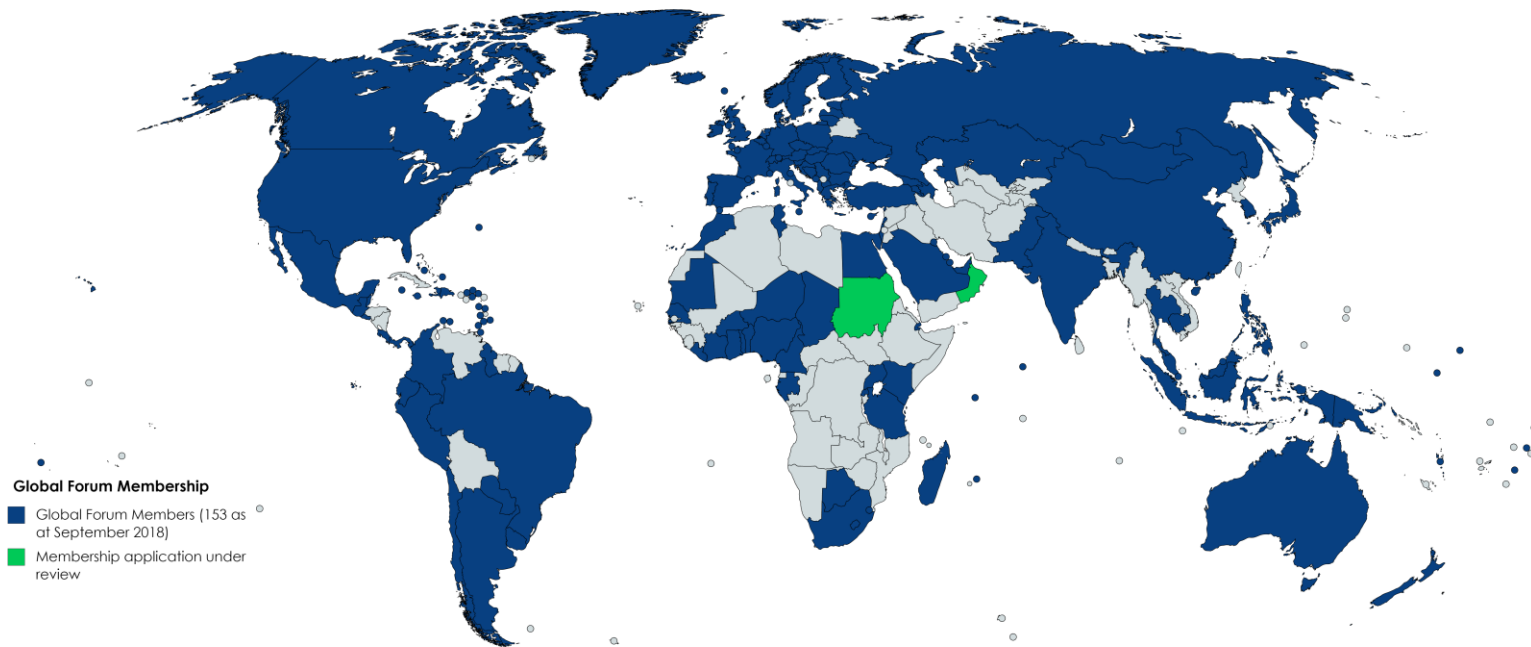
Boosting Tax Revenues

- Indonesia has recently recovered more than **\$10 billion** in tax under an amnesty scheme developed prior to its introduction of the CRS.
- Almost one million taxpayers disclosed **\$366 billion** of previously undisclosed assets.



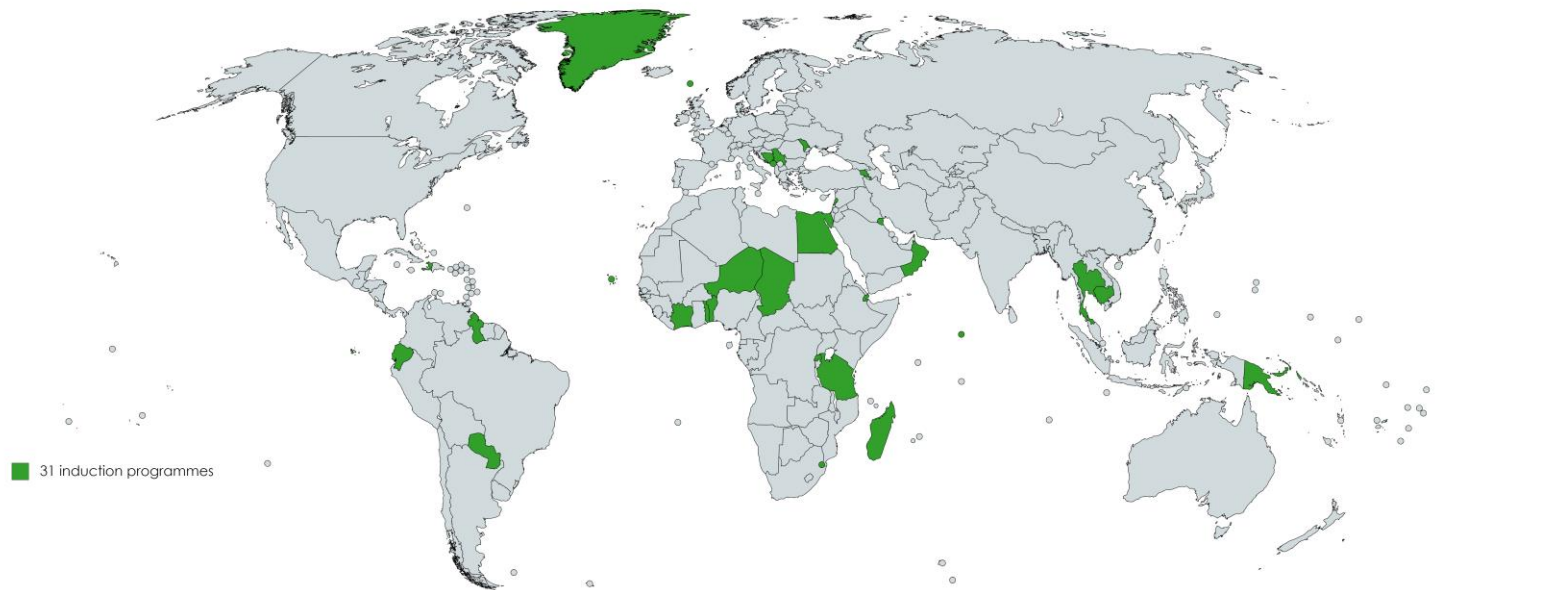
Source: Publicly reported figures

Forum mondial avec 153 membres (+ 7 depuis septembre 2017)



Created with mapchart.net ©

31 programmes d'induction à long terme (EOIR, AEOI et CAM)



Created with mapchart.net ©

Practical Use of EOI Instruments



India makes 10 times as many EOI requests as the whole of Africa

10. Lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme

=> Groupe d'action financière (GAFI)

- Autorité normative mondiale pour les mesures de lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme
- Organe intergouvernemental de 36 membres (dont COM)
- participation de plus de 180 pays au travers d'un réseau mondial d'organes régionaux du type du GAFI (par ex. CGAFI, GAFILAT, APG)

10. Lutte contre le blanchiment d'argent/ contre-terrorisme : tâche du Groupe d'action financière

=> Adoption de recommandations sur le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme et le financement de la prolifération ("40 recommandations du GAFI")

- Politiques anti-blanchiment et financement du terrorisme
- Criminalisation, sanctions financières ciblées et financement de la prolifération
- Mesures préventives et supervision
- Transparence de propriété effective
- Compétence des autorités et coopération internationale

=> Évaluation par les pairs (processus d'évaluation mutuelle par GAFI/GAFILAT/CGAFI)

- Conformité technique aux standards
- Efficacité du régime de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (impact)

=> Identification des pays à haut risque (non conformes)

- Liste noire ("Déclaration publique")
- Liste grise ("Document de conformité")

10. Processus d'inscription sur la liste (grise) du GAFI

=> Mauvais rapport d'évaluation ("critères mécaniques")

- La DG DEVCO reçoit une liste actualisée tous les 3 mois
- Moment pour l'assistance technique !

=> Critères de priorité GAFI : pays important ou non ?

=> Pays important suivi par le GAFI :

- Période d'observation d'un an (~1,5 an)
- Évaluation de l'avancement
- Sans avancée positive, imposition d'un plan d'action fixé en accord avec le pays
- Inscription sur le liste grise

=> Si pas important : pas d'évaluation par le GAFI mais possibilité de réévalué par la suite

10. Législation européenne en matière de lutte contre le blanchiment et de contre-terrorisme

=> Cadre européen construit autour des standards GAFI internationaux

=> Directive 2015/849 – "5e Directive anti-blanchiment"

=> Approche :

- assurer la traçabilité des transactions financières
- Identification des clients (mesures de Customer due diligence - CDD)

=> Due diligence améliorée :

- Comme demandé par la recommandation GAFI (R19), une vigilance accrue s'impose envers les pays à haut risque

10. Liste de l'UE des pays tiers à haut risque

- => La COM identifie les pays tiers présentant des déficiences stratégiques dans leurs régimes anti-blanchiment/contre-terrorisme – selon Acte délégué (art 9)
- => Les entités obligées doivent appliquer une CDD accrue aux clients établis dans ces pays (art 18)
- => La COM se penche sur les listes et évaluations du GAFI
- => 1^{re} liste adoptée le 14 juillet 2016 (Règlement 2016/1675)
 - Évaluation conforme aux listes GAFI
 - Le PE a rejeté un amendement consécutif appelant à une approche plus ambitieuse
 - La COM a développé sa propre méthodologie en vue d'évaluer les pays à haut risque

Nouvelle approche de l'UE relative à l'inscription de pays

- => Liste GAFI = point de référence
- => évaluation autonome de l'UE venant en complément :
 - Sélection de 217 pays
 - Planification et priorisation
 - Évaluation : d'après les critères de la directive anti-blanchiment
 - Analyse 8 domaines clés : criminalisation du blanchiment et du financement du terrorisme, CDD
 - dans le secteur financier et en dehors, propriété effective, sanctions, compétences des autorités, coopération internationale, sanctions financières ciblées.
 - Inscription
 - Suivi auprès des pays inscrits
- => Premiers résultats fin janvier 2019 – Rôle de l'assistance technique

Merci pour votre attention !

Des questions ?