

Problèmes fiscaux des sociétés multinationales

Les sociétés multinationales posent des problèmes particulièrement dans le domaine fiscal. Il ne s'agit cependant pas de problèmes propres aux sociétés multinationales, mais plutôt d'aspects particuliers de phénomènes plus généraux qui se manifestent sur le plan international et qui peuvent déjà se présenter, par exemple, dans les relations entre une société mère et sa filiale située dans un autre Etat. Toutefois il doit être souligné que les sociétés multinationales, en raison des possibilités de manoeuvre que leur confèrent leur dimension et leurs nombreuses filiales et sous-filiales dans les différents pays, peuvent profiter dans une mesure particulière des situations fiscales indiquées ci-après.

Bien qu'il soit vrai que d'autres facteurs que la fiscalité peuvent influencer les décisions des sociétés multinationales, il est évident que les avantages fiscaux dont elles peuvent profiter leur donnent une position privilégiée dans la concurrence internationale par rapport aux autres entreprises.

Par ailleurs, les avantages fiscaux des entreprises multinationales peuvent entraîner des diminutions considérables des recettes budgétaires des Etats concernés.

Les problèmes fiscaux se posant à l'égard des sociétés multinationales sont essentiellement les suivants :

I. Transfert de bénéfices

Les sociétés multinationales, pour diminuer leur charge fiscale,

peuvent faire recours au transfert de bénéfices d'une société à une autre société faisant partie du même groupe, installée dans un autre pays.

Une telle action se produit dans le cadre de transactions tout à fait normales, par exemple lors des opérations d'achats et de ventes. Si on veut transférer les bénéfices provenant d'une vente effectuée par une société dans le pays A à une société du même groupe dans le pays B vers cette dernière, le prix sera établi à un niveau moins élevé que celui qui aurait été fixé entre des entreprises indépendantes. Si, au contraire, on veut augmenter le bénéfice de la société installée dans le pays A, le prix sera plus élevé. De telles possibilités n'existent pas seulement pour les opérations d'achats et de ventes, mais aussi pour beaucoup d'autres opérations : par exemple prestations de services, locations (y compris le "leasing" p. ex. d'ordinateurs), exploitations de brevets contre paiement de redevances, opérations de financement, répartition de certains frais entre la société mère et ses différentes filiales.

Les opérations de transfert de bénéfices sont, du point de vue fiscal, particulièrement intéressantes lorsqu'elles ont lieu au profit de sociétés installées dans des pays à faible niveau d'imposition. Elles le sont encore plus lorsqu'elles ont lieu au profit de vraies "sociétés de base" (voir par. II). En outre, les sociétés multinationales disposant dans plusieurs pays de filiales ou sous-filiales peuvent profiter au maximum de ces transferts, en intercalant pour une opération déterminée plusieurs sociétés, afin que chacune d'elles profite d'une partie des bénéfices de cette opération ; par conséquent, il devient particulièrement difficile de découvrir ces manœuvres.

Normalement, l'administration du pays d'où le bénéfice a été transféré a tendance à augmenter ce bénéfice en application du principe selon lequel les prix entre des sociétés apparentées doivent être fixés comme si les transactions s'effectuaient entre personnes indépendantes ("dealing at arm's length clause"). Ce principe est contenu dans certaines législations nationales et aussi dans les conventions fiscales internationales (voir article 9 de la Convention modèle de l'OCDE). Mais très souvent, il n'est pas possible pour une seule administration de découvrir le transfert de bénéfices, notamment lorsque plusieurs filiales ou sous-filiales ont été intercalées au cours de la même opération. Il est donc nécessaire de parvenir à une coopération entre les administrations fiscales permettant dans la plus large mesure du possible la découverte de ces transferts de bénéfices.

Une telle coopération peut cependant être freinée lorsque les administrations fiscales en cause, même si elles sont d'accord sur le principe général du "dealing at arm's length", ne parviennent pas à se mettre d'accord sur l'application de ce principe ^{en pratique} /p.ex. dans un cas concret sur le "prix normal"⁽¹⁾. Ce peut être parfois une conséquence de difficultés objectives à déterminer le juste prix ou la rémunération normale. Le prix pour la même marchandise ou la rémunération pour la même prestation peut, entre des entreprises indépendantes, déjà différer d'un pays à l'autre. De plus, il y a des cas où les opérations se font exclusivement entre les diverses sociétés apparentées (p.ex. exploitation d'un brevet, opérations de financement, répartition de certains frais, etc.) et non entre entreprises indépendantes. Il faut même noter que pour certaines branches d'activité, presque toutes les opérations

./.

(1) Dans un tel cas de désaccord, la société risque de subir une double imposition injustifiée.

s'effectuent entre des sociétés d'un même groupe à caractère multinational et qu'il n'existe pratiquement pas de transactions entre entreprises indépendantes. C'est pourquoi un prix estimé trop bas par une administration fiscale peut avoir été fixé par l'entreprise à un tel niveau non pas pour des raisons fiscales mais à cause des difficultés exposées ci-avant.

Un des problèmes principaux qui se pose à l'égard des transferts de bénéfices est donc de trouver des lignes d'orientation pour l'application aux cas concrets du principe du "dealing at arm's length". Certains Etats ont essayé de fixer de telles lignes d'orientation (comme p.ex. les Etats-Unis et la République fédérale d'Allemagne) pour régler certaines situations. L'une des tâches principales à accomplir à cet égard est donc de trouver dans le cadre international des moyens d'appliquer le principe précité, sinon dans tous les cas concrets, au moins dans les plus importants d'entre eux.

II. Utilisation des "sociétés de base"

Disposant de nombreuses filiales situées dans divers pays, les entreprises multinationales sont particulièrement à même d'établir des sociétés dans des pays à faible niveau de taxation et de transférer à celles-ci une partie plus ou moins grande de leurs bénéfices. Si ces sociétés n'exercent pas une véritable activité industrielle ou commerciale, elles peuvent, au moins en partie pour des motifs fiscaux, être utilisées comme des sociétés holdings ^{ou} comme des sociétés de base.

Bien qu'une telle société de base n'exerce pas une véritable "business activity", par l'entremise de celle-ci la société multinationale a la possibilité d'encaisser certains revenus "passifs". Il peut

notamment s'agir de redevances, d'intérêts, d'une partie des bénéfices⁵ d'opérations de ventes et d'achats, de revenus de locations ou de prestations de services, alors que la société de base n'exerce pas ou que très peu les activités correspondantes.

En faisant encaisser ses revenus par les sociétés de base, l'entreprise qui contrôle celles-ci peut se soustraire à l'imposition dans son propre pays aussi longtemps qu'elle ne dispose pas formellement des revenus en question sous forme de dividendes distribués par la société de base ; car celle-ci constitue juridiquement une personne indépendante. C'est donc souvent l'indépendance formelle de la société de base qui protège l'entreprise qui la contrôle contre l'imposition des revenus.

Néanmoins, l'entreprise a toujours la possibilité de disposer en fait des revenus accumulés par sa société de base, en les réinvestissant n'importe où dans le monde. La société de base joue ainsi le rôle de "plaque tournante de capitaux". Elle peut aussi, sans distribution formelle, faire mettre à sa disposition les revenus accumulés sous la forme de prêts, en bénéficiant ainsi d'un deuxième avantage fiscal, car elle pourra déduire de son propre revenu imposable les intérêts relatifs à ces prêts.

Selon les différentes catégories de revenus encaissés, on peut distinguer plusieurs types de sociétés de base : p.ex. les sociétés de gestion de brevets, de financement, d'achat et de vente, de gestion de biens, de prestations de service, etc...

Certains États ont abordé le problème d'une façon directe, en

6
imposant les revenus des sociétés de base, même s'ils ne sont pas distri-
bués, directement / dans le chef de l'entreprise qui les contrôle (p.ex. les Etats-Unis
par le "Kennedy Act" de 1962 et la République fédérale d'Allemagne par
l'"Aussensteuergesetz" de 1972). D'autres Etats ont essayé de résoudre
le problème par des solutions partielles, p.ex. en soumettant à une
retenue à la source dans certains cas les sommes payées par les sociétés
nationales à des sociétés de base, ou en refusant la déduction de certains
frais lorsque les sommes correspondantes sont versées à une société de
base. Certains Etats ont aussi cherché une solution sur le plan interna-
tional, en s'adressant directement aux pays qui concèdent ces avantages
fiscaux aux sociétés de base, pour les inciter à supprimer, ou tout au
moins à réduire, les possibilités d'implantation de telles sociétés sur
leur territoire.

III. Emission d'obligations par une société de financement

Il existe aussi pour les sociétés multinationales la possibilité
de se soustraire à toute retenue à la source sur les intérêts d'obliga-
tions qu'elles émettent : il suffit que l'émission de l'emprunt soit faite
formellement par une de leurs filiales dans un pays où il n'y a pas de rete-
nue sur les intérêts. Le résultat sera que, même si l'émission est faite
en profitant du nom de la société et du crédit dont celle-ci jouit, il
n'y aura aucune retenue parce que la filiale est seule débiteur formel
de l'emprunt.

Une solution à ce problème pourrait consister (comme cela se fait
d'ailleurs dans certains pays, par exemple la Belgique) à soumettre à la
retenue les sommes versées par une société nationale à sa filiale étran-
gère qui paye les intérêts des emprunts.

IV. Etat de la recherche à l'intérieur de la CEE

Il résulte de ce qui précède que les problèmes posés par les sociétés multinationales exigent une solution au plan international. Cela vaut notamment pour les problèmes concernant le transfert des bénéfices et l'évasion fiscale par le biais d'une société de base où une coopération étroite entre les administrations fiscales nationales s'avère indispensable.

Mais aussi au-delà de la technique fiscale, il est nécessaire, pour résoudre les problèmes des sociétés multinationales, de parvenir à une coopération des Etats surtout dans le cadre des organismes internationaux. C'est dans cette optique que les problèmes des sociétés multinationales - et notamment du transfert de bénéfices - sont examinés par des experts au sein de l'O.C.D.E. et qu'ils font aussi l'objet de recherches et d'études dans le cadre mondial de l'O.N.U.

Pour ce qui concerne plus particulièrement la Communauté Européenne, il est à signaler que la Commission a déjà marqué l'importance politique qu'elle attache à ces problèmes dans un rapport sur le régime fiscal des sociétés holdings qui a été transmis au Conseil, ainsi que dans le programme pour la deuxième étape de l'Union économique et monétaire.

Tout récemment, la Commission a été amenée à se pencher sur ces problèmes et a décidé d'établir un rapport sur les sociétés multinationales qui est actuellement en cours d'élaboration.

Sur le plan technique au sein d'un Groupe de travail de la Commission, auquel participent les experts des administrations fiscales nationales, des recherches ont actuellement lieu sur les dimensions du phénomène des sociétés

multinationales et les différents aspects de celui-ci ainsi que sur la question de savoir s'il existe des solutions et, si oui, lesquelles de ces solutions pourront être envisagées. Mais les travaux de ce groupe n'ont commencé que depuis peu et il n'est par conséquent pas possible de faire le point sur les résultats de ces recherches.