



Secrétariat

Distr.
LIMITÉE

ST/SG/AC.8/1995/L.8
15 août 1995
FRANÇAIS
ORIGINAL : ANGLAIS

GRUPE SPÉCIAL D'EXPERTS DE LA COOPÉRATION
INTERNATIONALE EN MATIÈRE FISCALE
Septième réunion
Genève, 11-15 décembre 1995

FIXATION DES PRIX DE CESSIION INTERNE ET IMPOSITION
DES REVENUS INTERNATICNAUX DANS LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT*

* Document établi par Sheldon S. Cohen, conseiller auprès du Département des services d'appui et de gestion pour le développement, du Secrétariat des Nations Unies.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	4
I. SOLUTIONS APPORTÉES AUX PROBLÈMES LIÉS À LA FIXATION DES PRIX DE CESSION INTERNE PAR LES PAYS INDUSTRIALISÉS	5
A. Le critère du prix normal du marché	6
B. L'expérience des Etats-Unis en matière d'application du critère du prix normal du marché	8
C. Pratiques en matière de fixation des prix de cession interne dans d'autres pays industrialisés	14
II. DIFFICULTÉS D'IMPOSITION EFFECTIVE DES ENTREPRISES MULTINATIONALES POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT	15
A. Dépendance par rapport à l'impôt sur les sociétés	15
B. Contraintes administratives	15
III. TENTATIVES RÉCENTES DES PAYS EN DÉVELOPPEMENT DE LUTTER CONTRE LES ABUS EN MATIÈRE DE FIXATION DES PRIX DE CESSION INTERNE	18
A. Le Mexique	19
B. République de Corée	20
IV. AUTRES APPROCHES DE LA MISE AU POINT DE L'IMPOSITION EFFECTIVE DU REVENU DES MULTINATIONALES	21
A. Les impôts sur le revenu net "inféré"	22
B. Inférences réfutables en matière d'impôt sur le revenu	23
C. Impôts minimums sur l'actif	24
V. AMÉLIORATION DE LA PERCEPTION ET DE L'EXÉCUTION DES IMPÔTS SUR LE REVENU DES SOCIÉTÉS MULTINATIONALES	28
A. Efficacité de l'administration	28
B. Structures des amendes	28
C. Ciblage des activités d'exécution	29
D. Recruter le personnel qualifié	30
E. Mesures incitatives pour le personnel des administrations fiscales	30
VI. FACTEURS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION LORS DE LA MODIFICATION DE LA LÉGISLATION FISCALE	31

/...

VII.	COOPÉRATION INTERNATIONALE	32
A.	Coopération bilatérale en matière d'imposition des transactions internationales et des flux de capital	32
B.	Coopération multilatérale en matière d'analyse des problèmes administratifs et de création de capacités administratives	33
VIII.	RECOMMANDATION CONCERNANT UNE NOUVELLE INITIATIVE INTERNATIONALE DANS LE DOMAINE DE LA FISCALITÉ	34

/...

INTRODUCTION

1. Les prix de cession interentreprises sont les prix facturés entre membres de sociétés affiliées pour les marchandises, services et prêts transférés entre entreprises d'un pays d'exploitation vers un autre. Les prix portés en compte pour les biens, services et prêts par un membre du groupe à un autre affectent le montant de l'impôt qui sera perçu par chacun des pays dans lesquels le groupe déploie ses activités. Si les prix facturés pour les transactions entre membres du groupe opérant dans des pays différents sont fixés à un niveau trop élevé ou trop faible, le revenu réel se trouve déplacé d'un pays vers un autre. Rien d'étonnant dès lors à ce que les autorités fiscales souhaitent s'assurer que le revenu n'est pas sous-évalué, par exemple, parce qu'un distributeur paye à son fabricant affilié opérant à l'étranger un prix surfait, ou parce qu'un fabricant sous-facture des produits à son distributeur à l'étranger.

2. Par exemple, si une société mère établie aux Etats-Unis facture, à sa filiale établie dans un autre pays, 1.000 dollars pour des marchandises destinées à la revente dans ce pays, le bénéfice de la filiale étrangère enregistré dans le pays étranger sera, sauf ajustement du prix de cession interne, le prix de revente moins 1.000 dollars. Si l'administration fiscale des Etats-Unis décide que le prix de cession approprié est de 1.200 dollars, la société mère américaine aura un revenu supplémentaire de 200 dollars aux Etats-Unis. Cela signifie-t-il que la filiale étrangère va ajuster son coût pour le porter à 1.200 dollars et déclarer 200 dollars de revenu en moins dans le pays étranger? Pas nécessairement. Cela dépend du point de savoir si le pays étranger applique, pour fixer des prix de cession internes appropriés, les mêmes règles que l'administration fiscale des Etats-Unis. Il faut voir aussi si les autorités fiscales du pays étranger sont d'accord avec l'administration fiscale des Etats-Unis sur le plan des faits, compte tenu de toutes les données pertinentes.

3. Si les autorités fiscales du pays étranger conviennent que le prix de cession interne normal est de 1.200 dollars, les recettes fiscales se trouvent déplacées du pays étranger vers les Etats-Unis. Dans bien des cas, toutefois, l'entreprise multinationale ne se souciera pas de savoir si le prix de vente est de 1.200 dollars ou, par exemple, de 800 dollars puisque, si elle paye plus d'impôts dans le pays étranger parce que le prix de cession des marchandises vendues à sa filiale à l'étranger est plus faible, les impôts qu'elle payera dans le pays d'origine seront proportionnellement inférieurs et, dès lors, sa dette fiscale pourra rester grosso modo la même. La raison principale en est que, dans beaucoup de grands pays commerçants, les barèmes d'imposition sont sensiblement les mêmes et ont eu tendance à se rapprocher au cours des 10 dernières années. Du point de vue fiscal, toutefois, la multinationale n'est souvent qu'un protagoniste entre les autorités fiscales des deux pays. Il est

/...

clair que, pour les deux pays, l'endroit où l'impôt est payé est très important.

4. Pour l'entreprise multinationale, la situation sera très différente si un des pays applique un barème fiscal réel inférieur à l'autre. Dans ce cas, la multinationale pourrait être incitée à déplacer son revenu du pays à fiscalité élevée vers celui à fiscalité faible, en particulier si le premier risque peu de s'intéresser aux prix de cession interne de l'entreprise multinationale.

5. Pour la multinationale, la situation est également très différente lorsque ses prix de cession interne sont mis en doute dans les deux pays et qu'elle ne parvient pas à convaincre les autorités fiscales d'adopter le même prix. Si l'administration fiscale des Etats-Unis déclare que le prix correct est de 1.200 dollars, mais que l'autorité fiscale du pays étranger affirme que ce prix n'est que de 800 dollars, le groupe multinational se verra contraint de payer un double impôt sur la même tranche de 400 dollars de revenu. Le fait que les taux d'imposition sont ou non les mêmes est sans importance. Il est possible d'éviter la double imposition si l'administration fiscale des Etats-Unis et celle de l'autre pays parviennent à résoudre leur litige en appliquant les dispositions relatives à l'autorité compétente énoncées dans la convention fiscale applicable.

I. SOLUTIONS APPORTÉES AUX PROBLÈMES LIÉS À LA FIXATION DES PRIX DE CESSION INTERNE PAR LES PAYS INDUSTRIALISÉS

6. Veiller à ce que les contribuables fixent des prix fiscalement corrects de cession interne dans leurs transactions internationales avec des parties liées a toujours posé d'importants problèmes administratifs. Cette question n'a cessé de gagner en importance parallèlement au développement du commerce international. La communauté mondiale a adopté, à l'incitation des Etats-Unis, un critère du "prix normal du marché" très répandu. Il consiste à fixer les prix de cession interne sur la base des prix facturés dans le cadre des transactions entre parties non liées entre elles. Cette règle de fixation du prix est théoriquement correcte. Le problème, c'est qu'il est généralement difficile de trouver ce type de transaction permettant de déduire un prix calculé par comparaison. Les Etats-Unis ont dès lors recherché d'autres règles qui font appel à l'analyse fonctionnelle, aux taux de rendement comparés et au partage des bénéfices. Si ces approches présentent des défauts sur le plan théorique, elles peuvent compléter utilement le critère du prix normal du marché.

/...

A. Le critère du prix normal du marché

1. Les arguments pour le critère du prix normal du marché

7. La quasi-totalité des pays a adopté le critère du prix normal du marché en tant que principe directeur pour la détermination des prix de cession interne entre membres d'un groupe. Les Nations Unies tout comme l'Organisation de coopération et de développement économiques ont recommandé son utilisation.

8. Le critère du prix normal du marché a été appliqué pour la première fois par les Etats-Unis en 1935, dans son règlement d'interprétation de l'article 482 du Code fiscal. Ce règlement énonçait simplement ce qui suit: "Le critère à appliquer dans chaque cas est celui du contribuable agissant librement qui traite aux conditions normales du marché avec un autre contribuable agissant librement." Le recours à une méthode précise n'était pas requis. Les tribunaux ont, pour déterminer si les transactions étaient menées aux conditions normales du marché, appliqué un certain nombre de critères différents, notamment le point de savoir si la partie associée obtenait un "prix juste et raisonnable" ou "un prix équitable comprenant un bénéfice raisonnable".

9. Au début des années soixante, le climat international et commercial s'était sensiblement modifié. De plus en plus, le Congrès craignait que les entreprises américaines ne fussent en train de déplacer leur revenu vers des filiales à l'étranger. La Chambre des représentants des Etats-Unis a proposé des mesures législatives contraignant le contribuable national à apporter la preuve que ses prix de cession interne pratiqués avec ses sociétés affiliées à l'étranger étaient identiques aux prix comparables appliqués vis-à-vis de tiers non associés. A défaut, le revenu du groupe devait être calculé au prorata entre les divers membres associés selon une formule basée sur leurs activités économiques relatives. Le Sénat des Etats-Unis a rejeté la proposition en concluant qu'il valait mieux aborder le problème des fausses imputations dans les multinationales par le biais d'instructions et de formules énoncées dans des règlements.

10. C'est le règlement de l'administration fiscale des Etats-Unis, adopté au titre de l'article 482, qui régissait les pratiques en matière de fixation des prix de cession interne pour les contribuables américains depuis 1968 et jusqu'à l'année dernière, moment auquel fut publié un nouveau règlement au titre de l'article 482. Le règlement de 1963 réaffirmait le critère du prix normal du marché et prévoyait pour la première fois une structure détaillée de l'approche du prix normal du marché en établissant des règles pour des types spécifiques de transactions internes aux entreprises, notamment la prestation de services, la concession ou la vente d'actifs incorporels, et la vente d'actifs corporels. La démarche des Etats-Unis a incité d'autres pays à adopter la même approche du prix normal du marché. La plupart des conventions fiscales

/...

bilatérales signées par les Etats-Unis prévoient que ceux-ci sont tenus d'appliquer le critère du prix normal du marché aux transactions effectuées par des personnes relevant de leur juridiction fiscale.

11. Le critère du prix normal du marché se fonde sur des transactions réelles qui ont lieu sur le marché en tant que critère d'imputation du revenu à chaque pays. Les partisans de cette approche basée sur le marché estiment qu'elle est plus acceptable pour les contribuables et les administrateurs fiscaux que des formules arbitraires qui dépendent, par exemple, de l'actif et des effectifs relatifs sans tenir compte de la manière dont le marché fonctionne réellement.

12. Etant extrêmement répandue, l'utilisation cohérente du critère du prix normal du marché réduit au minimum le risque de la double imposition. Tout pays industrialisé qui renonce à l'appliquer sans coordonner cette exception avec les autres pays augmenterait le risque de double imposition. Le recours à des méthodes différentes impose aux autorités compétentes, dans le cadre de la convention internationale, de tenter de déterminer ces différences, et l'on sait que le processus de résolution des cas par l'autorité compétente est long.

2. Les problèmes que pose le critère du prix normal du marché

13. La détermination d'un prix de cession interne correct peut être un exercice extrêmement complexe, en particulier parce que le contribuable dispose rarement de renseignements sur les prix comparables pratiqués par des tiers. Très souvent, il n'existe pas de prix comparables. Le travail que requiert la collecte des données et l'analyse correcte des transactions entre parties liées et non liées peut être extrêmement lourd et coûteux.

14. La détermination d'un prix correct de cession interne est souvent subjective. Les contribuables se plaignent que les autorités fiscales profitent de connaissances acquises a posteriori pour adapter les prix, ce qui crée une grande incertitude dans l'environnement des entreprises. Des modifications, même minimales, des prix de cession interne peuvent entraîner d'énormes augmentations de la dette fiscale.

15. Cette incertitude laisse aussi le champ libre aux abus des contribuables. Dans les sociétés multinationales, les cessions internes concernent souvent des actifs incorporels et des produits non normalisés. Généralement, il n'existe pas de transactions comparables impliquant des tierces parties, qui permettraient de juger du caractère raisonnable des prix de cession interne pratiqués par la multinationale.

16. Beaucoup d'économistes estiment que le critère du prix normal du marché ne traduit pas la réalité économique, puisque les membres liés entre eux au sein d'un groupe ne se comportent pas de la même façon que des parties non

/...

liées entre elles. Lorsque des entreprises sont intégrées dans une société multinationale, les économies de coût et l'efficacité sont généralement plus importantes que si elles n'étaient pas liées entre elles, et l'approche du critère du prix normal du marché ne tient pas compte de ces économies d'échelle.

17. En outre, contrairement à ce que croit peut-être l'administration fiscale des Etats-Unis, les prix des cessions internes sont souvent fixés sans guère se préoccuper des conséquences fiscales. Dans la réalité quotidienne, les cadres des entreprises fixent souvent les prix sur base de considérations autres que l'impôt sur le revenu, par exemple, les droits d'importation, les règlements anti-dumping, et les exigences des réglementations locales. En outre, il existe souvent des considérations politiques internes à l'organisation, notamment le pouvoir relatif des cadres responsables des fonctions de fabrication et de distribution au sein du groupe, et le besoin pour la direction de justifier ses décisions stratégiques en matière d'implantation d'une unité de production ou de choix d'un marché. L'imposition du critère du prix normal du marché peut interférer avec la manière dont l'entreprise fonctionnerait si ce critère n'existait pas.

B. L'expérience des Etats-Unis en matière d'application du critère du prix normal du marché

1. Les tentatives de l'administration fiscale des Etats-Unis de renoncer au critère

18. Le règlement de 1968 a bien résisté à l'épreuve du temps mais, dans les années quatre-vingt, il montra des signes de vétusté, suite à plusieurs facteurs. Le Congrès des Etats-Unis a opéré une modification importante mais limitée dans la législation fiscale de 1986 en ce qui concerne la loi sur la fixation des prix de cession interne, en exigeant que le revenu que le cédant tire des ventes, des licences et des transferts d'actifs incorporels corresponde au revenu créé par le cessionnaire auquel il est lié. Le Congrès a demandé par ailleurs à l'administration fiscale d'examiner si une modification législative ou réglementaire du système des règles existantes en matière de fixation des prix de cession interne était nécessaire. Il avait été reconnu qu'une modification était nécessaire dans la mesure où le règlement de 1968 était le reflet de la situation des Etats-Unis en tant que grand exportateur de capitaux.

19. En réponse à cette demande, l'administration fiscale des Etats-Unis a publié son Livre blanc de 1988 sur la fixation des prix de cession interne. Ce Livre blanc a été accueilli avec une très grande hostilité, dans la mesure où il apparaissait comme rejetant en bloc le critère du prix normal du marché. L'administration fiscale proposait en revanche d'appliquer les taux de

/...

rendement dans des circonstances dans lesquelles les contribuables n'avaient guère d'espoir de pouvoir recueillir des données comparatives suffisantes (dont les seules sources possibles étaient souvent les concurrents ou des statistiques industrielles non fiables ou non disponibles).

20. Après beaucoup de réflexion, l'administration fiscale américaine a, en janvier 1992, proposé une réglementation nouvelle prévoyant des instructions plus détaillées concernant les cessions d'actifs corporels et mettant en oeuvre la législation de 1986, qui exige que les droits perçus sur des actifs incorporels correspondent au revenu que le cessionnaire tire de ces biens. La réglementation exigeait en outre que le prix de la cession perçu par le contribuable soit justifié en comparant les bénéfices que celui-ci tirait de l'opération avec les bénéfices de ses concurrents. Cette exigence a soulevé de vives protestations de la part des multinationales et des gouvernements étrangers. Les entreprises ont fait valoir qu'elles ne disposaient pas d'informations suffisantes sur leurs concurrents. Les gouvernements étrangers ont affirmé que la condition des "bénéfices comparables" portait atteinte au principe du critère du prix normal du marché, axé sur les transactions comparables plutôt que sur les bénéfices comparables.

21. Enfin, en juillet 1994, l'administration fiscale a publié un règlement définitif sur la fixation des prix de cession interne. Ce règlement réaffirme le recours au critère du prix normal du marché et impose au contribuable l'obligation de déterminer ce prix normal par "la meilleure méthode" disponible. L'épreuve du bénéfice comparable n'est plus requise mais peut, en l'absence de transactions comparables, être utilisée en tant que méthode de détermination des prix de cession. Ce règlement représente un effort extraordinaire consenti de bonne foi par les Etats-Unis afin d'assurer, dans un monde complexe, l'applicabilité du critère du prix normal du marché.

22. Toutefois, subsiste le point de savoir quelle est l'importance à accorder à la question des bénéfices comparables enregistrés par les concurrents. Les autorités fiscales étrangères ont soutenu que toute méthode axée sur la question des bénéfices comparables est inconciliable avec le critère du prix normal du marché. Toutefois, s'il n'existe pas de circonstances comparables ou s'il est trop difficile d'en trouver, il se peut que la seule manière de déterminer l'imputation appropriée des revenus internationaux soit une forme quelconque d'approche axée sur les bénéfices comparables, voir même sur une formule de répartition au prorata.

2. Législation possible

23. Le Congrès des Etats-Unis a déposé ces dernières années plusieurs propositions de lois qui prévoient l'obligation, pour certaines entreprises américaines sous contrôle étranger (à hauteur de 25 %) (ou certaines filiales

/...

américaines d'entreprises étrangères) dont les transactions avec des parties liées situées à l'étranger excèdent un certain seuil, de déclarer un montant minimum de revenu imposable. Le règlement 5270 prévoit que le revenu imposable d'un contribuable, de quelque catégorie d'activité qu'il provienne, n'est en aucun cas inférieur à 75 % du montant déterminé en appliquant, aux recettes brutes du contribuable provenant de cette catégorie d'activité, le pourcentage applicable du bénéfice.

24. Cette formule de répartition au prorata est comparable à la manière dont le revenu est imputé et réparti entre Etats, un peu comme si la multinationale était une entreprise unique de taille mondiale. La plupart des Etats utilisent une formule de répartition au prorata à trois facteurs - ventes, actifs et charges salariales - chaque facteur ayant le même indice de pondération. Une formule "unitaire" de répartition au prorata additionne le revenu de l'ensemble du groupe des sociétés affiliées, puis applique la formule à trois facteurs à cette base élargie de revenu.

25. L'administration fiscale des Etats-Unis continuera à contester la formule de répartition proportionnelle en invoquant la nécessité d'une conformité au niveau international, les incertitudes que créent les écarts entre les méthodes comptables et de tenue des documents, la charge administrative que représente la formule de répartition proportionnelle pour les multinationales américaines mais aussi étrangères, et la vive résistance internationale à l'abandon du critère du prix normal du marché.

3. Exécution du critère du prix normal du marché

26. La législation fiscale de 1986 a permis à l'administration fiscale des Etats-Unis de moins se préoccuper des paradis fiscaux, qui concernaient quelque 50.000 des 82.000 dossiers dont a été saisie la Cour fiscale. Au milieu des années quatre-vingt, l'administration fiscale des Etats-Unis a commencé à accélérer sa politique de vérifications internationales en constituant des équipes de contentieux composées d'économistes, d'ingénieurs, de comptables et d'avocats; à consacrer plus de ressources aux affaires au titre de l'article 482 par le biais du Coordinated Examination Program (Programme d'examen coordonné); et à identifier les questions fiscales clés donnant lieu à des litiges au niveau international. A la fin de 1994, 482 affaires au titre de l'article 105 étaient pendantes devant la Cour fiscale et la Court of Federal claims (tribunal des créances fédérales), représentant un déficit fiscal par infraction à l'article 482 d'au moins 3,7 milliards de dollars des Etats-Unis (actuellement, les affaires pendantes devant les juridictions fédérales représentent 33 milliards de paiements en souffrance). Les vérifications auprès des sociétés étrangères ont augmenté de plus de 350 % entre 1990 et 1993. Bien que l'administration fiscale des Etats-Unis ait multiplié les vérifications et les saisines des tribunaux en ce qui concerne les infractions à l'article 482,

/...

ses succès dans ce domaine ont été rares et espacés. Les paragraphes qui suivent retracent l'historique de ses efforts.

27. Au début, l'administration fiscale a éprouvé certaines difficultés d'accès aux informations utilisées par les parties liées pour prendre leurs décisions en matière de prix, en particulier lorsque des documents qui se trouvaient à l'étranger étaient détenus par des sociétés parentes de filiales situées aux Etats-Unis. Souvent, les mises en demeure étaient inexécutables, dans la mesure où les tribunaux n'avaient pas juridiction sur la société mère à l'étranger. Dans d'autres cas, ces documents n'existaient pas à l'étranger en raison de normes déficientes en matière de tenue des documents dans les juridictions étrangères. Les dispositions des traités relatives à l'échange d'informations n'ont pas permis à l'administration fiscale des Etats-Unis d'obtenir les informations, en raison des dérogations prévues pour les mesures qui enfreignent les lois de l'autre pays ou impliquent la communication de secrets commerciaux, et suite aux retards liés aux négociations avec le gouvernement étranger à propos des informations accessibles.

28. Bien que l'administration fiscale des Etats-Unis disposât, même avant la législation de 1990 examinée ci-dessous, du pouvoir d'appliquer l'amende générale de 20 % prévue pour déclaration inexacte dans les affaires qui concernent la fixation des prix de cession et l'ait fait occasionnellement, on ne connaît aucun cas de contribuable qui ait effectivement payé cette amende. L'amende de 20 % pour négligence ou montant déclaré largement inférieur à la réalité n'était possible que dans les cas flagrants, puisqu'il existe généralement des arguments raisonnables que peuvent faire valoir les deux parties. De même, l'application de l'amende de 20 % pour motifs autres que la négligence, par exemple un montant déclaré largement insuffisant, était elle aussi difficile.

29. La législation fiscale des Etats-Unis prévoit que toute personne assujettie au fisc a l'obligation de tenir les documents qui permettent d'établir correctement sa dette fiscale vis-à-vis du Trésor, en vue de leur inspection par l'administration fiscale. Il existe peu d'instructions quant à la portée de cette obligation. Les tribunaux ont fait valoir que l'administration fiscale ne pouvait invoquer cette obligation pour contraindre un contribuable à créer des documents nouveaux pendant le processus de vérification si ses documents existants répondent aux prescriptions en matière de tenue des documents minimums. De plus, cette obligation ne s'applique pas aux sociétés mères à l'étranger qui ne sont pas elles-mêmes assujetties à l'impôt aux Etats-Unis.

30. L'article 982 (1982) prévoit que l'administration fiscale des Etats-Unis peut introduire une "demande formelle de documents" concernant des documents situés à l'étranger après qu'une demande "informelle" a été introduite et

/...

rejetée. Si le contribuable ne donne pas "largement suite" à la demande formelle de documents, il ne pourra plus, par la suite, soumettre au tribunal tout document situé à l'étranger et concerné par cette demande formelle de document. Cette règle d'exclusion n'est pas applicable si le contribuable peut faire valoir un "motif raisonnable" (par exemple, la difficulté de produire des documents). Une infraction potentielle à une loi étrangère n'est pas considérée comme un motif valable. L'article 982 exclut uniquement la soumission de documents, non le témoignage.

31. Soupçonnant que les multinationales ne payaient pas leur juste part de l'impôt aux Etats-Unis en réduisant artificiellement la dette fiscale de leurs filiales américaines vis-à-vis du Trésor américain, le Congrès a entièrement remanié l'article 6038A (adopté en 1982) de manière à supprimer quasi totalement les difficultés que l'administration fiscale des Etats-Unis éprouvait à obtenir des documents situés à l'étranger et détenus par des multinationales étrangères. Primo, le renforcement des exigences en matière de transmission des informations a eu pour résultat que de nombreuses parties et transactions étrangères sont à présent soumises aux vérifications de l'administration fiscale des Etats-Unis. Secundo, le contribuable américain a l'obligation de tenir les documents nécessaires pour établir l'exactitude de ses déclarations fiscales au Etats-Unis en ce qui concerne les transactions avec des parties étrangères liées. Tertio, toute partie étrangère liée est tenue de désigner la société déclarante aux Etats-Unis en tant que mandataire pour la signification des actes aux Etats-Unis. Quatrièmement, une amende civile de 10.000 dollars peut être infligée aux sociétés déclarantes pour non-respect de l'obligation soit de déclaration annuelle soit de tenue des documents, une amende supplémentaire de 10.000 dollars étant appliquée par période de 30 jours de non-respect après avertissement du contribuable par l'administration fiscale.

32. Cinquièmement, l'aspect le plus important est que l'administration fiscale s'est vue accorder des pouvoirs nouveaux et radicaux d'application de l'"amende pour non-respect" lorsqu'une partie liée située à l'étranger ne désigne pas la société déclarante aux Etats-Unis en tant que mandataire pour la notification des actes, ou lorsqu'une société déclarante refuse de donner suite à une mise en demeure qui lui a été notifiée directement ou en sa qualité de mandataire de la partie située à l'étranger, même s'il existe à cela une cause raisonnable. Lorsque l'amende pour non-respect est d'application, l'administration fiscale peut déterminer librement les prix de cession interne entre la société déclarante et la partie liée située à l'étranger pour ce qui concerne la transaction pour laquelle des documents ou une déposition ont été demandés. L'administration fiscale peut infliger l'amende pour non-respect pour tout exercice non frappé de prescription.

/...

33. Au cours de sa campagne électorale pour les présidentielles, le Gouverneur Clinton a promis solennellement de récolter 45 milliards de dollars de recettes fiscales en "s'attaquant aux entreprises étrangères qui prospèrent aux Etats-Unis en manipulant la législation fiscale à leur profit." Arrivé au pouvoir, le Président Clinton s'est engagé à renforcer l'application de la fixation des prix de cession interne et à exiger des entreprises multinationales, tant nationales qu'étrangères, de produire à l'appui de leur fixation des prix de cession interne des documents plus complets et mieux à jour. L'estimation des recettes était toutefois ramenée de 45 à 3,8 milliards de dollars en cinq ans. La proposition du président a été adoptée en 1993. Son budget pour 1994 proposait également un financement supplémentaire en vue de doubler le nombre de vérifications des filiales aux Etats-Unis de multinationales étrangères.

34. En 1993, le Congrès a adopté des amendes nouvelles correspondant à 20 à 40 % du montant de l'impôt éludé grâce à l'adaptation du prix de cession interne. Pour éviter ces amendes, le contribuable doit tenir des documents suffisant à établir que, compte tenu des données disponibles et des méthodes de fixation des prix applicables en vertu de l'article 482, la méthode choisie pour la fixation des prix de cession interne produit la mesure la plus fiable d'un résultat fondé sur le prix normal du marché. Les documents doivent exister au moment où la déclaration d'impôt est rentrée et doivent être communiqués à l'administration fiscale dans les 30 jours de la demande formulée par celle-ci.

35. Ces règles en matière d'amendes ainsi que le règlement définitif sur la fixation des prix de cession interne sont inextricablement liés. Les attitudes agressives que pourraient vouloir adopter les contribuables par rapport aux règles sur la fixation des prix de cession interne sont inhibées par l'obligation d'agir de manière raisonnable, compte tenu des règles en matière d'application d'amendes. Ces règles ont pour but de modifier le comportement du contribuable en l'obligeant à tenir des documents actualisés concernant leurs méthodes de fixation des prix de cession interne et de communiquer ces documents à l'administration fiscale, à la demande de celle-ci. Ces règles sur l'application des amendes représentent l'aboutissement de plusieurs années au cours desquelles l'administration fiscale s'est plainte du fait que les contribuables attendent le stade de la vérification pour justifier leurs transactions avec des parties liées. Ces délais entraînaient des retards (voire l'impossibilité) d'accès de l'administration fiscale aux informations du contribuable sur la fixation des prix de cession interne et, dès lors, des discussions supplémentaires entre l'administration fiscale et le contribuable. Les documents actualisés ont une force probante supérieure puisqu'ils ne permettent pas au contribuable de postposer l'explication de son raisonnement.

/...

C. Pratiques en matière de fixation des prix de cession interne dans d'autres pays industrialisés

36. Le 8 juillet 1994, un groupe de travail constitué de neuf pays membres de l'OCDE a présenté la première partie d'un projet de rapport sur la fixation des prix de cession interne, rédigé à la demande du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, et a publié la deuxième partie du projet le 8 mars 1995. Le rapport complet, qui est une version révisée d'un autre rapport de l'OCDE, de 1979, présentera et actualisera les avis des membres de l'OCDE concernant les questions liées à la fixation des prix de cession interne à la lumière de la "mondialisation accrue des économies nationales" ainsi que les modifications de la législation et des pratiques d'un certain nombre de pays depuis 1979.

37. L'OCDE estime que chaque entreprise au sein d'une multinationale de taille mondiale doit être traitée comme une entité distincte. Le critère du prix normal du marché utilisé pour la fixation des prix de cession interne dans le cadre des transactions transfrontières est considéré comme la meilleure méthode pour taxer ces entités distinctes, éviter la double imposition, réduire au maximum les conflits entre administrations fiscales et promouvoir les échanges internationaux. On estime que le principe du prix normal du marché place les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes sur un plus grand pied d'égalité sous l'angle fiscal et évite ainsi l'apparition d'avantages ou de discriminations fiscales attribuables à l'organisation en multinationale ou en entreprise indépendante.

38. L'OCDE est consciente que l'application de la méthode du prix normal du marché soulève des difficultés et entraîne des charges administratives à la fois pour les contribuables et pour les administrateurs fiscaux, mais elle estime toutefois que les avantages l'emportent sur les coûts. L'abandon du principe du prix normal du marché mettrait en péril le consensus international et augmenterait le risque de double imposition. Le niveau atteint d'expérience et de connaissances communes des contribuables et des administrateurs fiscaux est tel qu'un ensemble suffisant d'ententes communes s'est établi. Ce sont ces ententes qu'il faut continuer à rationaliser, de manière à améliorer l'administration du principe normal du marché.

39. L'OCDE estime que la façon la plus directe et la plus fiable de déterminer les prix normaux du marché consiste à utiliser la méthode du prix comparable fixé librement, la méthode du prix de revente et la méthode du coût de production majoré. Elle exprime des réserves importantes en ce qui concerne le recours à une méthode des bénéfices comparables ou une méthode de la répartition du bénéfice.

40. L'OCDE rejette le recours à une formule de répartition proportionnelle en tant qu'alternative au principe du prix normal du marché pour la détermination

/...

du niveau correct de bénéfice dans l'ensemble des juridictions fiscales nationales. Le système de répartition proportionnelle à l'échelle mondiale imputerait probablement les bénéfices enregistrés au niveau mondial par une multinationale selon une formule quelconque combinant le coût relatif, l'actif, les charges salariales et les ventes. En réalité, il faudrait, pour éviter la double imposition, un consensus au niveau mondial sur la mesure du revenu à l'échelle mondiale et sur le système comptable associé, sur les facteurs à prendre en compte pour la répartition proportionnelle et sur la pondération de chaque facteur. Chaque pays souhaitera donner de l'importance aux facteurs qui maximalisent ses recettes. Par ailleurs, on peut craindre qu'une formule, quelle qu'elle soit, serait arbitraire et méconnaîtrait les conditions du marché et les fonctions et risques relatifs. Les fluctuations des taux de change perturberaient l'application de la formule. En règle générale, les coûts du respect des conditions et les exigences en matière de données liés à l'application d'une formule de répartition proportionnelle au niveau mondial seraient plus lourds que dans le cadre de l'approche des entités distinctes, fondée sur le critère du prix normal du marché.

II. DIFFICULTÉS D'IMPOSITION EFFECTIVE DES ENTREPRISES MULTINATIONALES POUR LES PAYS EN DÉVELOPPEMENT

A. Dépendance par rapport à l'impôt sur les sociétés

41. Les pays en développement ont, pendant longtemps, tiré de l'impôt sur les sociétés l'essentiel de leurs recettes. Ces impôts peuvent, dans certains pays en développement, représenter un tiers des recettes.

42. A première vue, il peut sembler inhabituel qu'un prélèvement aussi complexe que l'impôt sur les sociétés joue un rôle aussi dominant dans les pays en développement, où le nombre d'experts fiscaux est relativement faible. Une des raisons en est que bon nombre de systèmes fiscaux des pays en développement qui sont d'anciennes colonies sont les héritiers des systèmes fiscaux de leur ancien pays colonisateur. Or, l'impôt sur les sociétés est un des principaux outils de taxation dans les pays industriels. Une autre raison est le dégrèvement pour impôt étranger accordé aux contribuables dans les pays industriels. Ce dégrèvement concerne uniquement l'impôt direct payé à l'étranger. Aucun dégrèvement n'est accordé à l'entreprise multinationale pour les taxes sur les ventes ou l'impôt sur les recettes brutes payés à l'étranger. Il est clair que, pour attirer les investisseurs, les pays en développement doivent préserver autant que possible les dégrèvements dont bénéficient les investisseurs sur l'impôt payé à l'étranger.

/...

43. L'impôt sur les sociétés est important pour une autre raison encore: il est plus facile à percevoir, en termes relatifs, que les autres types d'impôts. La perception de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, par exemple, est difficile dans les économies à prédominance agricole et à population éparses. En outre, une part importante de cette population peut se trouver sous le seuil imposable, bas pourtant, de l'impôt sur le revenu. Dans la pratique, l'impôt sur le revenu des personnes physiques devient généralement un impôt auquel sont soumis les travailleurs des grandes entreprises qui opèrent le prélèvement de l'impôt à la source.

44. L'impôt foncier n'est, dans la plupart des pays en développement, qu'une source mineure de recettes. Bon nombre de propriétés sont trop petites pour que leur valeur puisse être facilement estimée. Le système d'auto-estimation ne fonctionne pas bien. Souvent, ceux qui procèdent aux évaluations sont soumis à des pressions politiques.

45. Dans les pays en développement, la majeure partie des recettes fiscales provient des taxes sur les biens de consommation, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes sur les ventes et les droits d'accises sur les importations et les exportations. Les taxes de vente ont diverses formes, mais la forme la moins souhaitable est l'impôt sur le chiffre d'affaires, très courant dans les pays en développement. L'impôt sur le chiffre d'affaires est appliqué à tous les stades de la chaîne de production/distribution. Cet impôt fausse les décisions au niveau de la production et a un effet de boule de neige sur les dettes fiscales, puisque chaque transaction ajoute un impôt. En règle générale, l'effet de distorsion est moindre s'agissant de la forme pure de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (c'est-à-dire celle qui permet de porter au crédit ou de déduire de la taxe que l'entreprise applique sur sa production ou ses ventes la taxe qu'elle paye elle-même sur ses intrants ou ses achats). Beaucoup de pays éprouvent des difficultés à gérer une forme pure de TVA. Ces dernières années, toutefois, plusieurs pays ont appliqué avec succès un système de TVA pure. L'Inde en est un bon exemple. L'Ouganda a adopté un système nouveau de TVA, qui doit entrer en vigueur en 1996. Le fond du problème, c'est cependant que chaque pays doit pouvoir faire ce qui est gérable: il n'existe pas un type unique de TVA ou de taxe de vente qui convienne dans tous les cas.

B. Contraintes administratives

46. Plus peut-être que tout autre domaine du droit fiscal, celui de la fixation des prix de cession interne montre comment un contribuable peut prendre le dessus, s'il a accès à des fiscalistes professionnels hautement qualifiés. Même l'administration fiscale des Etats-Unis, malgré toutes ses ressources, n'a qu'un assez maigre tableau de chasse, s'agissant de s'opposer aux contribuables dans ce domaine. Il est vrai que c'est là un problème partout au monde.

/...

47. Les principales contraintes supplémentaires auxquelles on se trouve confronté dans les pays en développement sont l'absence relative de documents comptables autres que rudimentaires dans bon nombre d'entreprises commerciales, et le peu de ressources disponibles pour le recouvrement de l'impôt. Il s'agit là d'obstacles à la mise en oeuvre d'impôts à assiette large tels que l'impôt sur le revenu et la TVA. Pour surmonter ces obstacles, la clé consiste à modifier ces impôts et les règles appliquées pour leur perception de manière à ce qu'ils puissent être appliqués en utilisant les documents commerciaux existants et les ressources limitées dont dispose l'administration fiscale.

48. Il existe également des différences entre pays en développement. Sans doute ces différences sont-elles plus ou moins le fruit du hasard ou la conséquence de certaines particularités des impôts appliqués par ces pays. Ou peut être traduisent-elles des différences culturelles et historiques en ce qui concerne la volonté de certains peuples de se soumettre volontairement à l'impôt sur le revenu.

49. On pourrait aussi évoquer de nombreux exemples similaires de cas où les pays développés ont choisi leurs politiques fiscales en réponse à certaines réalités administratives. A maints égards, cette évolution a été parallèle aux tendances observées aux Etats-Unis et dans d'autres pays développés.

50. Ces dernières années, des pays d'Amérique latine et d'ailleurs ont renoncé à leurs structures de barèmes très progressifs de l'impôt sur le revenu. Cette modification de la politique fiscale est en grande partie due au fait que ces pays se sont rendus compte qu'ils ne pouvaient gérer efficacement ces impôts fortement progressifs. Parallèlement à la réduction de la progressivité de leurs impôts sur le revenu, ces pays ont adopté la TVA en tant qu'élément central de leur système fiscal. Ici aussi, c'est un impôt relativement simple prélevé sur une assiette large qui s'est avéré le plus efficace. Des difficultés ont surgi lorsque ces pays ont voulu appliquer toute une série de taux différents ou un système complexe d'exonérations.

51. Un autre écueil courant de la plupart de ces réformes de l'impôt sur le revenu ou de la TVA est l'adoption d'exclusions relativement larges pour les contribuables à faible revenu (dans le cas de l'impôt sur le revenu) ou pour de grandes catégories de petits commerçants (dans le cas de la TVA). Dans plusieurs pays, l'abandon de l'impôt fortement progressif sur le revenu au profit de taxes à la consommation appliquées sur une large assiette imposable a été de pair avec la suppression d'une série d'impôts moins productifs que ces pays appliquaient antérieurement. Dans d'autres pays en développement, les réformes ont échoué chaque fois qu'elles étaient trop complexes ou n'ont pas, pour d'autres raisons, pris suffisamment en compte les limites réalistes de l'administration fiscale du pays.

/...

52. Cette expérience montre que, lorsqu'on met au point un système fiscal plus productif, il convient d'évaluer avec réalisme la capacité du pays à assurer l'administration de certains impôts et règles fiscales et sa capacité à améliorer ces capacités administratives. On ne peut améliorer radicalement l'administration fiscale en peu de temps. La mise au point d'une politique fiscale doit tenir compte de nombreuses contraintes administratives. L'aspect qui doit retenir l'attention est l'adoption d'un système aussi simple et aussi stable que possible.

III. TENTATIVES RÉCENTES DES PAYS EN DÉVELOPPEMENT DE LUTTER CONTRE LES ABUS EN MATIÈRE DE FIXATION DES PRIX DE CESSIION INTERNE

53. Comprendre de quelle manière les divers pays dans lesquels les entreprises multinationales déploient leurs activités doivent taxer celles-ci est une tâche qui peut décourager les praticiens les plus expérimentés de la fiscalité, a fortiori le personnel de l'administration fiscale d'un pays en développement. Sans doute, face aux 40.000 pages de réglementations au titre de l'article 482, ressentent-ils un sentiment de crainte respectueuse mais, plus probablement, de dégoût et d'impuissance. Aux Etats-Unis, les règles qui régissent l'imposition des sociétés étrangères ont atteint un degré de complexité tel que cela risque d'entraîner l'effondrement de tout le système de taxation et de vérification des multinationales contribuables. Dans bien des cas, même les contribuables les plus avertis éprouvent des difficultés pour déterminer leur dette fiscale. Les agents de l'administration fiscale américaine reconnaissent très franchement qu'ils sont incapables d'assurer l'exécution effective de ces règles. Rien d'étonnant, dès lors, à ce que les pays en développement en concluent que leurs administrations fiscales sont incapables de gérer un système aussi complexe de taxation et recourent à des moyens plus simples, mais aussi plus grossiers, d'imposition des multinationales.

54. De nombreux pays en développement ne disposent d'aucune loi sur la fixation des prix de cession interentreprises. C'est le cas, notamment, de l'Indonésie, des Philippines et de la Thaïlande, pour ne citer que ces pays-là. Certains de ces pays effectuent les contrôles par le biais de leurs divisions douanières chargées des transactions à l'importation et à l'exportation. Les prix déclarés sont comparés aux prix de référence retenus par l'administration des douanes et la base d'application des droits peut être augmentée s'il existe des écarts. Toutefois, il est rare qu'il existe une coordination entre l'administration des douanes et l'administration fiscale en ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

/...

55. D'autres pays en développement ont, dans leur loi sur la fixation des prix de cession interne, des dispositions de caractère général qui, souvent, accordent aux responsables de leurs administrations fiscales de larges pouvoirs de détermination des prix de cession interne mais ne prévoient pas de règles spécifiques quant aux modalités de cette détermination. Le Chili, par exemple, habilite son administration fiscale à mettre en doute les prix ou les valeurs des transactions interentreprises lorsque ceux-ci diffèrent de ceux normalement obtenus sur le marché intérieur ou étranger. En Malaisie, lorsqu'une entreprise malaisienne tire d'une transaction commerciale un bénéfice inférieur à celui qui résulterait normalement d'une transaction commerciale avec un non-résident contrôlé de manière courante, le Directeur général peut appliquer au non-résident un impôt calculé sur un pourcentage équitable des bénéfices obtenus suite à sa transaction en Malaisie. Il existe une règle similaire à Singapour. En Papouasie-Nouvelle-Guinée, le Commissaire général de l'administration fiscale est autorisé à estimer la valeur, au prix normal du marché, des transactions interentreprises en se référant à la valeur actuelle sur le marché et, en l'absence de valeur de référence, de déterminer selon son propre jugement la valeur au prix normal du marché.

56. Certains pays en développement ont des dispositions quelque peu plus spécifiques destinées à lutter contre l'évasion fiscale fondée sur la fixation des prix de cession interne. En Argentine, par exemple, lorsque le prix des exportations est fixé en-dessous du prix du marché de gros dans le pays exportateur pour les marchandises concernées, la Commission fiscale est autorisée à estimer le bénéfice de l'exportateur par référence au prix sur le marché de gros dans le pays importateur. Inversement, lorsque le prix des importations en Argentine est supérieur au prix sur le marché de gros dans le pays exportateur, majoré des frais d'expédition et d'assurance, la Commission fiscale peut corriger à la baisse les coûts des marchandises de l'importateur et traiter la différence comme un revenu imposable pour l'importateur.

A. Le Mexique

57. Le Mexique a apporté des modifications considérables, ces dernières années, à sa réglementation sur la fixation des prix de cession interne. Il a modifié, à la date du 1er janvier 1994, ses dispositions en matière de fixation des prix de cession interne en vue de renforcer les compétences du Ministère des Finances dans ce domaine et de reconnaître quatre méthodes de fixation des prix de cession interne pour la détermination des prix normaux du marché: le prix comparable non contrôlé; le prix de revente; le coût de production majoré; et la répartition du bénéfice. Il ne fait pas de doute que la signature, par le Mexique, de l'Accord de libre échange nord-américain et de conventions fiscales avec les Etats-Unis et le Canada ainsi que son adhésion à l'OCDE ont renforcé l'intérêt de ce pays pour la fixation des prix de cession interne. Ces dernières années, le Mexique a entamé ses vérifications des entreprises au

/...

niveau international pour ce qui est des questions liées à la fixation des prix de cession interne et a perçu le fruit des premiers redressements fiscaux en 1994. L'administration fiscale des Etats-Unis a apporté son aide au Mexique pour la formation des vérificateurs des transactions internationales. Les autorités fiscales mexicaines ont indiqué qu'elles appliqueront les principes internationaux en matière de fixation des prix de cession interne. Elles ne prévoient pas pour l'instant d'adopter une réglementation en la matière.

58. A partir du 1er janvier 1995, les autorités fiscales mexicaines exigeront que les entreprises maquiladora se conforment au principe du prix normal du marché. (Les maquiladoras sont des sociétés mexicaines qui exploitent des unités de montage, généralement le long de la frontière entre les Etats-Unis et le Mexique, pour le montage ou la poursuite de la fabrication de pièces en profitant des coûts de main-d'oeuvre intéressants, et qui revendent ensuite les produits finis en dehors du Mexique). En règle générale, ces sociétés sont des filiales à 100 % d'une société mère établie aux Etats-Unis, qui leur rachète les marchandises. Bien que législation antérieure prévît que ces entreprises étaient techniquement soumises au principe du prix normal du marché, il n'y avait pas d'exécution. Par conséquent, la plupart des maquiladoras payaient un impôt très faible sur le revenu et un impôt minimum sur l'actif. Avec l'obligation nouvelle de déclaration des bénéfices selon le principe du prix normal du marché, on constate que les maquiladoras sont plus attentives aux impôts mexicains sur le revenu. D'après le gouvernement mexicain, les autorités fiscales mexicaines ont déjà reçu d'entreprises maquiladora au moins huit demandes d'accord préalable en matière de prix de cession interne et ont adopté une procédure de décision en la matière inspirée du modèle de l'Advance Pricing Agreement (APA) des Etats-Unis.

B. République de Corée

59. Dans la perspective de son adhésion à l'OCDE en 1996, la Corée a récemment abrogé plusieurs règlements controversés sur la taxation des multinationales et les a remplacés par des règlements plus ou moins conformes aux normes internationales. Primo, la définition d'"agent indépendant" appliquée par la République de Corée a été revue afin de l'aligner sur la définition du Modèle de convention de l'OCDE. L'administration fiscale nationale avait adopté une attitude agressive sur cette question et traitait certains agents indépendants comme agents dépendants, ce qui avait débouché sur plusieurs décisions controversées qui soumettaient des entreprises étrangères à l'impôt coréen.

60. Secundo, la République de Corée a abrogé une décision de 1990 qui exigeait l'application d'une formule de répartition proportionnelle pour déterminer le revenu coréen du siège permanent d'une société étrangère. Cette décision avait pour effet que 40 % environ des bénéfices d'un fabricant

/...

étranger étaient imputés à la République de Corée et que 100 % des bénéfices d'un non-fabricant provenant de ventes en Corée étaient imputés à la Corée. Le pays était autorisé à appliquer ces formules lorsque la marge bénéficiaire à l'échelle mondiale de la société étrangère était "sensiblement inférieure" à la marge bénéficiaire des sociétés nationales exerçant les mêmes activités. La République de Corée a admis que cette règle était contraire aux principes de l'OCDE et appliquera désormais, par rapport à la fixation des prix de cession interne, quatre méthodes - la méthode du prix non contrôlé, la méthode du prix de revente, la méthode du coût de production majoré, et la méthode du prix raisonnable - pour calculer le revenu d'origine coréenne à imputer au siège permanent en Corée d'une société étrangère.

61. Tertio, la République de Corée a abrogé une directive de 1988 qui prévoyait que le revenu d'origine coréenne imputable à un projet de construction d'une unité industrielle était déterminé par une formule de répartition proportionnelle. L'autorité fiscale nationale a annoncé que cette directive n'était pas conforme à la méthode d'imputation du revenu acceptée au niveau international. La directive nouvelle applique le principe du prix normal du marché en prenant pour point de comparaison ce qu'une entreprise tierce similaire obtiendrait si elle accomplissait des fonctions identiques ou semblables à celles de l'établissement permanent, compte tenu des fonctions accomplies et des risques supportés par l'établissement permanent. L'autorité fiscale nationale prévoit que communication sera demandée des pièces comptables et autres éléments de preuve pertinents situés en dehors de la Corée, soit au contractant étranger, soit aux autorités fiscales du pays d'origine du contractant.

IV. AUTRES APPROCHES DE LA MISE AU POINT DE L'IMPOSITION EFFECTIVE DU REVENU DES MULTINATIONALES

62. Une approche qui permet de surmonter les contraintes administratives consiste à adopter des formes d'impôt ou des règles fiscales dont l'administration est plus simple, même si elles ne sont pas vraiment celles que l'on aimerait appliquer idéalement. Plusieurs approches forfaitaires ont été utilisées dans les pays où l'administration fiscale n'est pas équipée pour appliquer correctement un impôt sur le revenu. Au fil du temps, certains pays ont substitué à ces approches des impôts fondés sur le revenu réel, à mesure que se développaient la perception et l'exécution de l'impôt. Une autre approche consiste à recourir à un impôt minimum sur le revenu inféré de l'actif commercial, en tant que moyen de surmonter les difficultés qu'éprouvent les pays en développement à gérer leur système d'impôt sur le revenu.

/...

A. Les impôts sur le revenu net "inféré"

63. L'idée de taxer le revenu déterminé par inférence n'est pas nouvelle. Plusieurs pays de l'Afrique subsaharienne ont longtemps appliqué ce type d'impôt forfaitaire sous la forme d'un pourcentage du revenu brut du contribuable. Même l'Amérique coloniale a connu un impôt forfaitaire basé sur le nombre de fenêtres que comptait l'habitation du contribuable.

64. Plus récemment, les pays en développement ont eu recours aux impôts forfaitaires pour surmonter les difficultés de l'administration d'un impôt sur le revenu. Il est clair que ces inférences sont souvent un critère très imparfait de mesure du revenu net. Ces impôts ont toutefois l'avantage de la simplicité dans les secteurs d'une économie en développement dans lesquels il est peut-être illusoire de vouloir appliquer une forme plus pure d'impôt sur le revenu net.

65. Le recours à cette imposition forfaitaire peut déboucher sur des distorsions et sur l'évasion fiscale, en particulier si des impôts forfaitaires différents sont appliqués dans des secteurs différents de l'économie. Si l'un d'entre eux est plus favorable, le contribuable tentera de déplacer artificiellement son revenu vers le secteur concerné.

66. En Argentine, il existe un revenu imposable net inféré pour certains types d'activité des non-résidents: transports internationaux, agences de presse internationales, activités d'assurance et de réassurance, et distributeurs de films étrangers. Par exemple, une entreprise non argentine qui expédie des marchandises en conteneurs à l'intérieur de l'Argentine ou de l'Argentine vers l'étranger est censée, par inférence irréfutable, avoir un revenu net de source argentine égal à 20 % du montant brut perçu du chef de ces activités.

67. La Colombie, en revanche, pratique un impôt sur le revenu forfaitaire à large assiette, applicable à toutes les sociétés. Le revenu net du contribuable est censé être au moins égal à 4 % de son actif total net au dernier jour de l'exercice fiscal précédent. L'impôt de 30 % sur les sociétés est calculé sur le revenu inféré ou sur le revenu imposable ordinaire, le montant le plus élevé étant retenu. Le contribuable ne peut réfuter le montant inféré du revenu que dans un très petit nombre de cas. Depuis 1990, les contribuables qui payent des impôts sur les sociétés calculés sur leur revenu inféré peuvent, au cours des deux années qui suivent, déduire la partie de l'impôt forfaitaire sur le revenu qui excède le montant qui aurait été dû sur un revenu imposable ordinaire.

B. Inférences réfutables en matière d'impôt sur le revenu

68. Un grand nombre de pays ont recours à des inférences réfutables pour appliquer leurs impôts sur le revenu. Il s'agit essentiellement de systèmes de perception qui appliquent l'impôt sur des indicateurs du revenu plutôt que sur le revenu réel. Il peut s'agir de prélèvements à la source sur les revenus bruts, ou d'inférences concernant le revenu net fondées sur l'expérience professionnelle ou le mode de vie du contribuable. Le système français du forfait, largement pratiqué en Afrique occidentale, a recours à un système par lequel l'estimation de l'impôt dû sur le revenu est le résultat d'un processus de négociation avec chaque contribuable, qui prend pour point de départ des inférences réfutables définies par catégorie de contribuables et fondées sur des indicateurs autres que les preuves conventionnelles des revenus et des déductions. Ces systèmes favorisent la corruption puisque, en règle générale, les percepteurs ne disposent pas des renseignements nécessaires pour négocier une estimation objective.

69. D'autres pays, notamment la République de Corée, ont tenté d'appliquer une variante du système du tashiv dont Israël est l'inventeur. Ce système prévoit que l'administration fiscale s'efforce d'estimer les revenus des contribuables sur la base de facteurs plus objectifs, notamment des études détaillées d'échantillons représentatifs des entreprises dans divers secteurs.

70. Même dans certains pays relativement développés, la très grande majorité des contribuables est imposée sur la base de ces inférences réfutables. Ces systèmes peuvent, pour certains pays, entraîner une amélioration de l'exécution. Il semble toutefois probable qu'un pays qui dispose de suffisamment de ressources et de technicité pour récolter les informations nécessaires à un bon fonctionnement doit aussi avoir les ressources requises pour appliquer une variante quelconque d'un impôt sur le revenu plus conventionnel.

71. Une distinction doit être établie entre ces systèmes de perception et ce qui a été qualifié ci-dessus d'impôts sur le revenu net "inféré". Tout d'abord, le contribuable peut contester avec succès une inférence réfutable s'il apporte la preuve de son revenu net réel bien qu'en pratique, les inférences réfutables débouchent souvent, pour bon nombre de contribuables, sur l'établissement définitif de l'impôt dû. Ensuite, le recours à ces présomptions réfutables ne doit généralement pas empêcher un contribuable qui exerce ses activités commerciales dans le pays en développement de bénéficiaire, pour l'impôt sur le revenu payé dans le pays en développement, d'un crédit pour impôt étranger à valoir sur l'impôt sur le revenu dû dans son pays d'origine. Les Etats-Unis et d'autres pays, en revanche, n'accordent généralement pas ce crédit pour impôt étranger pour un impôt étranger forfaitaire calculé sur une base d'imposition autre que le revenu net.

/...

C. Impôts minimums sur l'actif

72. Ces dernières années, plusieurs pays ont ajouté à leur impôt traditionnel sur le revenu résultant d'activités commerciales un impôt minimum sur l'actif commercial, d'application générale. Cet impôt se fonde sur l'hypothèse que les contribuables tirent, de l'actif qu'ils utilisent dans le cadre de ces activités, un produit net minimum. Ces impôts nouveaux sur l'actif commercial sont plus techniques qu'un impôt sur le revenu brut ou sur le nombre de fenêtres du logement du contribuable. Ils sont aussi plus limités que certains autres impôts forfaitaires, puisqu'ils s'appliquent uniquement à l'actif utilisé dans le cadre d'activités commerciales.

73. Un impôt sur les activités commerciales se fonde sur la valeur de l'actif utilisé dans l'entreprise d'un contribuable, à un taux calculé pour être l'équivalent de cet impôt sur le revenu fictif. L'actif peut être estimé à sa valeur nette ou brute. L'impôt mexicain sur l'actif, adopté en 1989, a contribué à faire progresser au Mexique le respect volontaire de l'obligation fiscale. D'autres pays d'Amérique latine, notamment le Venezuela, le Pérou et l'Équateur, ont adopté depuis diverses formes d'impôt sur les activités commerciales.

74. Le prélèvement d'impôts sur le revenu inféré de l'entreprise résulte des difficultés qu'ont éprouvées ces pays à appliquer leur impôt sur le revenu, dans les secteurs tant intérieur qu'international de l'économie. Un impôt sur le revenu se fonde sur la justification des coûts et des déductions du contribuable, et il est dès lors difficile d'appliquer un impôt sur le revenu de contribuables dont les systèmes comptables sont assez rudimentaires. En outre, les pays en développement disposent de maigres ressources pour assurer la collecte de leurs impôts sur le revenu et ne sont donc pas armés pour s'opposer aux contribuables qui s'efforcent de dissimuler leur revenu brut. Il est clair qu'il est plus difficile de dissimuler des actifs matériels. De plus, puisque le calcul pour chaque exercice se base sur celui de l'exercice précédent, les autorités fiscales sont mieux à même de détecter les fraudes en comparant entre eux les différents exercices. Dans le secteur international, les sociétés multinationales disposent des systèmes comptables nécessaires mais sont souvent en mesure d'éluder l'impôt sur le revenu d'un pays en développement en manipulant les prix de cession interne dans leurs transactions avec les parties étrangères auxquelles elles sont liées. L'impôt forfaitaire sur le revenu ou l'impôt sur l'actif permet de résoudre ces deux problèmes puisqu'il n'est pas basé sur la mesure directe du revenu net du contribuable.

75. Il est clair que ce type d'impôt n'est pas la panacée universelle, puisqu'il requiert une réévaluation constante de l'actif commercial du contribuable. Si l'impôt est prélevé sur l'actif net, il peut aussi donner lieu

/...

à des abus de la part de contribuables qui, de manière frauduleuse, réduisent leur actif net par une dette artificielle. L'impôt mexicain sur l'actif supprime ce risque potentiel d'abus fondé sur une dette artificielle en appliquant l'impôt sur l'actif brut du contribuable. Par conséquent, un pays qui envisage ce type d'impôt doit faire la balance entre ces difficultés et les recettes supplémentaires que permet cet impôt.

76. L'impôt sur l'actif minimum se fonde sur le principe théorique d'après lequel un capital doit produire un rendement minimum. On peut supposer que, si ce rendement minimum n'était pas atteint, le contribuable utiliserait ce capital à des fins plus productives. Le taux de rendement appliqué est généralement de 1 à 2 % de l'actif brut et peut atteindre 3 % de l'actif net.

1. Préservation du crédit pour impôt étranger accordé aux Etats-Unis

77. Si une autorité fiscale intègre un impôt minimum dans son système d'impôt sur le revenu, elle doit veiller à ne pas décourager les entreprises étrangères à investir dans son pays. (Les Etats-Unis et d'autres pays développés évitent généralement la double imposition sur le revenu étranger en accordant à leurs contribuables un crédit pour impôt étranger prélevé à la source sur le revenu étranger.) D'ordinaire, un investissement dans le pays concerné ne sera pas attrayant pour ces entreprises si aucun crédit pour impôt étranger n'est prévu pour les impôts sur le revenu prélevé dans ce pays. Généralement, ce crédit pour impôt étranger concerne uniquement la dette fiscale relative aux revenus perçus à l'étranger.

78. Certaines particularités des règles qui régissent le crédit pour impôt étranger aux Etats-Unis font que ce crédit s'applique sur le montant de l'impôt étranger sur le revenu effectivement perçu au titre de la législation du pays étranger. Un impôt sur l'actif commercial ne peut faire l'objet d'un crédit aux Etats-Unis. En outre, la dette fiscale provisoire du contribuable en ce qui concerne l'impôt sur le revenu prélevé dans son pays ne donne pas droit à un crédit pour impôt étranger aux Etats-Unis, dans la mesure où elle est compensée par un crédit pour impôt sur l'actif ou autre impôt inféré que le contribuable fait jouer pour réduire son impôt sur le revenu. L'explication réside dans la règle dite "des niveaux multiples" prévue par la réglementation de l'administration fiscale des Etats-Unis. Cette règle veut que, si deux impôts se chevauchent, c'est l'impôt appliqué d'abord qui doit entrer en ligne de compte pour l'octroi du crédit pour impôt étranger. Il est important que l'autorité fiscale, en donnant à son impôt sur l'actif la structure d'un impôt minimum alternatif, prévoie un crédit sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable pour compenser l'impôt sur l'actif qui serait dû normalement, plutôt que de concevoir cette compensation sous la forme d'un crédit pour impôt sur l'actif compensant l'impôt provisoirement dû sur le revenu. Par conséquent, si cet impôt est égal à 30 et l'impôt dû sur l'actif est égal à 20, c'est la

/...

valeur 30 de l'impôt sur le revenu qui doit être payée d'abord, la portion 20 de cet impôt faisant office de crédit sur l'impôt sur l'actif; si la valeur 20 de l'impôt sur l'actif est payée d'abord en tant que crédit sur la valeur 30 de l'impôt sur le revenu, seule la valeur 10 restante de l'impôt sur le revenu donnera droit à un crédit.

2. L'impôt sur l'actif dans certains pays d'Amérique latine

79. Le Mexique prélève un impôt de 2 % sur la valeur moyenne de l'actif brut de toutes les sociétés et de toutes les personnes qui exercent leurs activités au Mexique, y compris les établissements permanents de non-résidents. L'impôt sur l'actif fait office de taxe minimum. Il n'est dû que lorsqu'il est supérieur à l'impôt sur le revenu dû par le contribuable. Un contribuable peut porter tout impôt sur le revenu dû pour un exercice fiscal au crédit de sa dette fiscale provisoire au titre de l'impôt sur l'actif. Ceci contribue à atténuer le problème de l'inflation, qui constitue la principale menace systématique pour l'intégrité d'un impôt sur l'actif. Le Mexique a bien recours, dans tout son système fiscal, à un système d'indexation des valeurs en vue de tenir compte de l'inflation. Cette indexation est importante en raison de l'inflation. Toutefois, même si l'estimation de l'actif d'un contribuable est imparfaite, l'impôt sur l'actif continue à remplir une fonction utile puisqu'il assure la perception de l'impôt sur le revenu pour les contribuables qui, sans cela, s'y soustrairaient.

80. La loi mexicaine présente un certain nombre de caractéristiques destinées à faire en sorte que l'impôt sur l'actif soit une estimation raisonnable du revenu net du contribuable. L'actif ainsi utilisé n'est inclus dans la base imposable de l'impôt sur l'actif que deux ans après qu'il a été mis en service pour la première fois dans l'entreprise. On tient ainsi compte de l'éventualité de voir un contribuable tirer de cet actif un taux de rendement inférieur au marché au cours de cette phase de démarrage.

81. L'impôt sur l'actif mexicain est par ailleurs structuré de façon à prendre en compte les fluctuations dans le temps du rendement réel de l'actif commercial d'un contribuable. Comme indiqué ci-dessus, l'impôt sur l'actif n'est appliqué que dans la mesure où la dette fiscale prévue du contribuable pour cet impôt excède sa dette fiscale actuelle au titre de l'impôt sur le revenu. Si le contribuable paye une année l'impôt sur l'actif mais, l'année qui suit, l'impôt sur le revenu, il a droit au remboursement du "trop-perçu" de l'impôt sur l'actif de l'année précédente à concurrence de la différence entre l'impôt sur l'actif et l'impôt sur le revenu prélevé l'année suivante. Le contribuable peut récupérer le "trop-perçu" au titre de l'impôt sur l'actif des dix dernières années au plus. Il convient d'observer que l'impôt sur l'actif de l'exercice suivant est exigible, même si un remboursement est dû en ce qui concerne le trop-perçu de l'impôt sur l'actif de l'exercice antérieur.

/...

Autrement dit, l'impôt et le remboursement ne s'annulent pas mutuellement. Cette règle garantit que l'impôt sur le revenu payé l'année suivante puisse être porté intégralement en compte à titre de crédit pour impôt étranger.

82. Au Venezuela, l'impôt sur l'actif s'élève à 1 % de l'actif brut. Contrairement au Mexique, le trop-perçu de l'impôt sur l'actif n'est toutefois pas remboursé distinctement mais porté en dégrèvement de l'impôt éventuel sur le revenu dû pour les trois exercices suivants. Il n'est donc pas certain que la part de la dette fiscale au titre de l'impôt sur le revenu qui est annulée par le trop-perçu antérieur de l'impôt sur l'actif pourra donner lieu à un dégrèvement aux Etats-Unis. Il est possible que seul le solde net de l'impôt sur le revenu donnera droit à un crédit d'impôt.

83. Au Pérou, l'impôt sur l'actif s'élève à 2 % de l'actif brut. Contrairement au Mexique et au Venezuela, la possibilité n'existe pas de déduire du montant dû de l'impôt sur le revenu le trop-perçu des exercices antérieurs. Il n'est pas non plus certain que l'impôt sur le revenu puisse donner lieu à un dégrèvement aux Etats-Unis, dans la mesure où la législation fiscale prévoit que l'impôt sur le revenu ne peut être inférieur à 2 % de l'actif brut. Cette situation est différente de celle du Mexique et du Venezuela, pays dans lesquels la dette fiscale sur le revenu est déterminée distinctement de l'impôt sur l'actif.

84. La Bolivie applique un impôt de 3 % sur l'actif net, qui tient lieu d'impôt sur le revenu. Aucune partie de cet impôt ne donne lieu à un dégrèvement fiscal aux Etats-Unis.

3. L'impôt sur l'actif en tant qu'arme contre les abus en matière de fixation des prix de cession interne

85. L'impôt sur l'actif non seulement réduira les problèmes auxquels sont confrontés les pays en développement dans leurs tentatives d'évaluation de l'impôt à appliquer aux multinationales mais réduira également l'incitation des multinationales à manipuler les prix de cession interne si elles savent qu'elles devront payer un impôt partiel au moins dans la juridiction locale. En effet, la société multinationale voudra s'assurer que sa dette fiscale au titre de l'impôt sur le revenu sera plus élevée que l'impôt sur l'actif, de telle sorte que les impôts payés puissent faire l'objet d'un dégrèvement dans son pays d'origine. L'administration des impôts serait simplifiée si, aux complexités de la vérification des prix de cession interne, on substituait un calcul simple de l'impôt.

V. AMÉLIORATION DE LA PERCEPTION ET DE L'EXÉCUTION
DES IMPÔTS SUR LE REVENU DES SOCIÉTÉS MULTINATIONALES

A. Efficacité de l'administration

86. Une administration efficace est la clé de la mise en place d'un système fiscal productif. Le système fiscal le mieux conçu ne fonctionnera pas s'il est mal géré. En revanche, un système fiscal même mal conçu peut fonctionner assez bien s'il est bien géré.

87. En outre, les efforts que déploie un pays pour mettre en place un système fiscal productif auront plus de chances d'aboutir si ses impôts et ses grandes règles fiscales sont conformes à ses besoins et à ses conditions propres.

88. Tout expert en matière de fiscalité sait à quel point il est difficile d'amener les gouvernements à être attentifs à ces priorités que sont une bonne administration de l'impôt et le choix de règles fiscales appropriées. Les questions d'administration sont rarement fascinantes. Il est toujours plus facile de supposer que l'adoption d'une loi ou d'un règlement va résoudre le problème. Il faut se battre pour obtenir les ressources nécessaires pour assurer une administration correcte de la loi et des règlements. Et lorsqu'on choisit les impôts et les grandes règles fiscales, il est souvent facile d'avoir recours à des subterfuges, de discuter du système fiscal idéal ou d'emprunter directement les règles d'un autre pays. Il est toujours plus difficile de déterminer quels sont les impôts et les règles qui fonctionneront bien dans les circonstances tout à fait spécifiques d'un pays.

89. Quels que soient les autres objectifs d'un système d'imposition, celui-ci ne sera jamais productif s'il n'est pas géré correctement et conçu de manière à prendre en compte les circonstances économiques et sociales du pays. Etant donné qu'il s'agit de considérations essentiellement pragmatiques, elles ont la même importance, que la philosophie dominante soit axée sur le marché, étatiste ou situé entre les deux.

B. Structures des amendes

90. Etant donné qu'un pays en développement ne peut percevoir ses impôts par des mécanismes automatiques, de retenues ou autres, il doit compter sur des activités d'exécution axées sur chaque contribuable. Ces activités d'exécution au niveau des personnes doivent avoir pour objectif de promouvoir ce que l'on désigne généralement du terme de respect "volontaire", c'est-à-dire d'un respect qui ne nécessite pas une activité directe d'exécution dirigée contre le contribuable concerné. La clé de ce respect quasi volontaire consiste à augmenter la probabilité de voir un contribuable qui se soustrait à l'impôt payer de fortes amendes, ce qui nécessite l'application d'amendes appropriées,

/...

l'attribution de ressources suffisantes pour les activités d'exécution, et l'utilisation efficace de ces ressources.

91. Il n'est pas nécessaire que la structure des amendes soit complexe. En réalité, comme c'est le cas pour beaucoup d'autres questions, disposer d'un système d'amendes facile à comprendre est un grand avantage. Les amendes doivent être suffisamment fortes pour être efficaces, mais pas au point de ne pouvoir être appliquées en pratique. Une structure efficace d'amendes implique par ailleurs une structure administrative efficace en vue de trancher les litiges fiscaux et d'appliquer de manière juste et prévisible les amendes appropriées. Aucune structure d'amendes n'est utile si la probabilité de détection et, en cas de détection, de sanction est faible.

C. Ciblage des activités d'exécution

92. Même si les autorités fiscales réussissent à renforcer leur budget d'exécution, il est certain que leurs ressources de fonctionnement resteront limitées. Il sera donc essentiel pour elles de cibler effectivement leurs activités d'exécution. Cela implique l'identification des groupes de contribuables dont le degré de respect de l'obligation fiscale est faible, puis la ventilation effective des ressources entre les efforts d'exécution axés sur ces groupes.

93. Ce processus de ciblage se heurte à des limitations politiques évidentes. Il impliquera souvent le renforcement des activités d'exécution axées sur des groupes politiquement importants. C'est particulièrement le cas dans les pays où des groupes appartenant à l'élite n'ont pas, dans le passé, payé leur part équitable de l'impôt. Par conséquent, le processus de ciblage exige un degré élevé de raffinement et de retenue sur le plan politique. Il n'est pas certain, toutefois, qu'un pays en développement puisse mettre au point un système fiscal productif s'il ne laisse pas aux autorités fiscales les coudées franches pour viser les contribuables nationaux qui présentent les meilleures potentialités d'augmentation du niveau de perception.

94. Parallèlement à ces considérations politiques, la principale contrainte de ce processus de ciblage sera la recherche d'un équilibre entre deux nécessités contradictoires: s'intéresser à la fois aux groupes les plus importants de contribuables et aux groupes où l'évasion fiscale collective est la plus répandue. Dans la plupart des pays, les cibles les plus évidentes de l'activité d'exécution sont les entreprises les plus grandes qui exercent leurs activités dans le pays. Par exemple, l'administration fiscale des Etats-Unis s'est appliquée, ces dernières années, à affecter ses meilleurs agents et ses ressources essentielles au contentieux portant sur les montants les plus importants.

/...

95. Toutefois, il importe tout autant que les autorités fiscales atteignent un niveau minimum d'exécution dans les grands secteurs de l'économie, là où le montant total de l'évasion fiscale potentielle est le plus important. Il s'agit généralement du secteur agricole et de celui des petites entreprises. Si l'on part de l'hypothèse qu'il est assez facile d'assurer l'exécution des impôts appliqués à ces contribuables, il est probablement sage de cibler ces groupes par des mesures d'exécution suffisant à élever leur niveau de civisme fiscal "volontaire".

D. Recruter le personnel qualifié

96. La clé d'une bonne administration de l'impôt est constituée par les ressources humaines de qualité: les trouver, les former, les garder et protéger leur intégrité. La meilleure façon d'utiliser ces ressources humaines de haute qualité doit faire l'objet de choix radicaux. Il est clair qu'une partie devra être affectée aux tâches essentielles que sont l'établissement des règlements, la conception des formulaires et des manuels internes, et l'organisation des activités d'exécution. Toutefois, il est recommandé d'affecter aussi une partie des meilleurs agents aux unités d'analyse de l'impôt. Leur tâche doit être d'identifier les problèmes d'administration et d'exécution, d'analyser les causes de ces problèmes et d'identifier des solutions. Il est clair qu'il sera utile, pour ces agents, d'entretenir des contacts avec leurs homologues d'autres pays et d'utiliser les ressources disponibles dans les organisations régionales et internationales.

E. Mesures incitatives pour le personnel des administrations fiscales

97. Dans bon nombre de pays, la question du ciblage des activités d'exécution sur certains groupes et la question de la motivation des percepteurs de l'impôt au niveau national seront liées. Bien des réformes fiscales ont connu la dérive et l'exécution de beaucoup d'impôts existants a traîné parce que les pays ont été incapables de motiver leurs percepteurs de l'impôt à faire appliquer la loi. Parfois, ce problème résultait de problèmes liés à la rémunération des agents de l'administration fiscale.

98. Beaucoup de pays en développement ont recours à des mesures financières d'incitation fondées sur des "cibles", ou quotas, pour financer leur administration fiscale. Apparemment, ces pays croient que leurs ressources sont insuffisantes pour assurer un salaire convenable à leurs agents et qu'ils doivent avoir recours à l'alternative des primes incitatives. Chaque pays en développement doit voir si, à long terme, il est plus économique de payer des salaires qui attireront des candidats compétents et motivés ou d'opérer des économies en ayant recours à des systèmes de primes incitatives qui sapent le système de perception de l'impôt. Les agents réagiront toujours aux mesures incitatives, mais parfois de façon perverse. Si un pays en développement doit

/...

avoir recours aux primes d'incitation, il est important qu'il adapte celles-ci de telle manière qu'elles encouragent l'effort administratif et permettent aux autorités centrales d'exercer le contrôle nécessaire.

VI. FACTEURS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION LORS DE LA MODIFICATION DE LA LÉGISLATION FISCALE

99. Les efforts récents de réforme fiscale dans les pays en développement traduisent un pragmatisme nouveau dans leur approche de la fiscalité. Dans un grand nombre de pays, un mouvement est apparu dans le sens de l'adoption de systèmes fiscaux plus efficaces du point de vue la perception de recettes, et de l'abandon de systèmes fiscaux essentiellement conçus pour promouvoir certains objectifs économiques ou sociaux. Cette évolution s'est faite en même temps que l'apparition de tendances pragmatiques similaires dans les pays plus développés. De nombreuses techniques nouvelles font actuellement l'objet d'essais, et il reste à voir lesquelles fonctionneront.

100. Deux des facteurs les plus importants que tout pays doit prendre en considération dans la conception de son système fiscal sont les conditions administratives qu'implique l'exécution de certains impôts particuliers et les limitations de la capacité de son administration fiscale à mettre en oeuvre certains impôts ou certains règlements fiscaux. Tout comme les pays développés, les pays en développement doivent adopter une attitude réaliste et créative et choisir des impôts et des règlements fiscaux qui prennent en compte ces réalités administratives et imposent un sacrifice minimum en termes d'équité fiscale ou d'efficacité économique. S'il n'est pas possible d'assurer l'administration efficace d'un impôt ou d'un règlement fiscal dans un délai raisonnable, il faut voir s'il existe un impôt ou une règle fiscale de remplacement ou de soutien qui produira de meilleurs résultats, même si cela implique une modification fondamentale du système fiscal.

101. Les autorités fiscales doivent en outre vérifier en permanence si elles ont surmonté les contraintes administratives qu'elles ont tenté de satisfaire dans le passé. Par exemple, il a été admis que les impôts sur les bénéfices industriels étaient un mal nécessaire pour de nombreux pays à faible revenu qui n'ont pas mis en place les capacités requises pour appliquer des taxes à la consommation ou des impôts sur le revenu à assiette de perception plus large. Toutefois, la plupart d'entre nous conviendront qu'un pays en développement doit s'attacher à réduire le plus vite possible sa dépendance par rapport aux impôts sur les bénéfices industriels.

102. Donner la préférence aux impôts qui produisent un résultat et adopter des règles qui fonctionneront est nécessaire pour des raisons qui ne sont pas

/...

simplement pratiques. Si l'on est incapable d'assurer l'administration efficace d'un impôt, celui-ci ne sera pas appliqué de manière égale à tous les contribuables. C'est là la forme la plus fondamentale d'injustice dans un système fiscal. En outre, si l'évasion d'un impôt est généralisée, cette situation aura tendance à porter atteinte au sentiment d'équité du système fiscal chez les contribuables et, à terme, à leur volonté de coopérer avec le système. Inversement, les règles conçues uniquement pour répondre aux contraintes administratives le sont presque toujours aux dépens de l'équité ou de l'efficacité économique du système fiscal. Par conséquent, les pays en développement doivent envisager l'adoption de règles plus équitables ou plus efficaces dès que cela est réalisable sur le plan administratif.

103. Chaque pays doit aussi évaluer son système fiscal à la lumière de son environnement social particulier. De nombreux facteurs politiques et économiques sont cités comme étant des limitations de la capacité des pays en développement d'avoir recours à certains impôts ou de mettre au point un système fiscal productif. Une des principales tâches doit être d'évaluer les nombreux obstacles potentiels et d'établir une distinction entre les contraintes réelles et les problèmes qui peuvent être surmontés.

104. Il est important de prendre garde aux engouements passagers et d'éviter d'adopter des impôts ou des règles particuliers parce que tout le monde le fait. Lorsqu'elle définit un système fiscal approprié à son pays, l'autorité fiscale doit se souvenir qu'en matière d'adoption d'un système fiscal, le mieux est l'ennemi du bien. On ne peut rejeter les améliorations modestes sous prétexte que l'on ne peut trouver le "meilleur" système. Des réformes modestes adoptées à un stade précoce peuvent, à terme, produire les meilleurs résultats.

VII. COOPÉRATION INTERNATIONALE

A. Coopération bilatérale en matière d'imposition des transactions internationales et des flux de capital

105. Il est clair que le type le plus direct de coopération se situe dans le domaine de l'exécution même de l'impôt. Ces trente dernières années, la coopération informelle entre pays développés et en développement sur le plan de l'administration de l'impôt est devenue beaucoup plus courante. Toutefois, il importe d'aller au-delà de la coopération informelle. Seuls les accords publics formels peuvent fournir à la fois le cadre nécessaire à une coopération systématique et une incitation claire au respect de la loi par les contribuables.

/...

106. Dans le passé, certains pays en développement ont hésité à formaliser cette coopération. Peut-être ont-ils cru qu'ils pourraient ainsi attirer l'investissement des étrangers qui souhaitaient éluder l'impôt dans leur pays d'origine. Toutefois, il est de plus en plus clair que, pour la plupart des pays en développement, il est beaucoup moins important, à terme, d'attirer ce type d'argent "sale" que de créer le type d'environnement qui leur permettra d'attirer les investissements stables d'entreprises multinationales légitimes. Cela nécessite une coopération bilatérale avec les pays où ces entreprises ont leur siège principal. La coopération en matière d'exécution de l'impôt est un aspect important de cette coopération bilatérale.

B. Coopération multilatérale en matière d'analyse des problèmes administratifs et de création de capacités administratives

107. Le renforcement de la coopération entre pays en développement est tout aussi important que la coopération bilatérale en matière d'exécution de l'impôt pour tenter de résoudre les problèmes d'administration de l'impôt que rencontrent ces pays. Il y a trente ans fut créée une des premières organisations régionales de ce type, le Centre interaméricain des administrateurs fiscaux (CIAT: Centro Interamericano de Administradores Tributarios).

108. Le CIAT est devenu un forum utile d'échange d'idées. Ses conférences annuelles ont produit une foule de contacts informels et de documents techniques utiles. Le Centre a, par ses publications propres et sa bibliothèque centrale, élargi l'accès de ses membres à des documents utiles relatifs à l'administration de l'impôt. Son personnel technique a assuré la coordination des projets d'aide technique dans l'hémisphère et a publié un guide de l'administration de l'impôt qui a très largement contribué à l'amélioration de l'administration de l'impôt dans ses pays membres.

109. Le CIAT a également servi de modèle à plusieurs organisations similaires, notamment l'Association africaine d'administration des recettes fiscales, l'Association des administrateurs fiscaux du Commonwealth, le Study Group on Asian Tax Administration and Research, et la Caribbean Organization of Tax Administration. Depuis 1985, le Council of Executive Secretaries of Tax Organizations (CESTO) tient une réunion annuelle. Ces réunions ont constitué un forum utile d'échange d'informations à l'échelle mondiale et d'extension de la coopération visant à résoudre les questions fondamentales de l'administration de l'impôt.

110. Il existe de nombreux domaines dans lesquels les pays en développement pourraient tirer profit d'une mise en commun des ressources en vue d'étudier les problèmes communs et de mettre au point des programmes concrets de renforcement de la productivité de leurs systèmes fiscaux. Une possibilité

/...

particulièrement prometteuse est le développement conjoint de logiciels appropriés. Il y a aussi l'étude commune des méthodes d'estimation du coût du respect, par le secteur public et le secteur privé, des impôts existants et des propositions de réforme fiscale, y compris les coûts traditionnels des modifications de la législation. Un autre domaine dans lequel il pourrait être utile de joindre les efforts est l'étude des méthodes de formation et de rémunération des agents des administrations fiscales.

111. Cette coopération ne supprimerait pas la nécessité d'asseoir fermement les réformes sur la situation de chaque pays. Il n'en demeure pas moins qu'une coopération plus étroite sur ces questions comme sur d'autres présenterait plusieurs avantages indubitables dont le plus évident serait peut-être l'économie qui pourrait être réalisée en évitant le chevauchement des efforts dans le domaine de l'étude des problèmes et de la définition de solutions. Cette mise en commun des ressources permettrait à chaque pays d'accélérer ses progrès sur la voie de l'amélioration de son administration de l'impôt et de la mise en place de systèmes fiscaux plus simples et plus stables.

112. Un avantage moins évident mais tout aussi important qu'apporterait cette coopération serait qu'elle pourrait inciter au renforcement de l'investissement étranger. Un des grands coûts que doit supporter une entreprise multinationale qui investit dans le monde en développement est la nécessité de faire face aux ambiguïtés et aux particularités des divers systèmes fiscaux. La multiplication des approches de l'administration de l'impôt dans les pays en développement accroît ces coûts et décourage cet investissement.

113. La coopération en matière de mise au point d'approches communes de problèmes communs peut soutenir puissamment les efforts des pays en développement visant à assurer leur participation entière à l'économie mondiale, si cette coopération contribue à réduire les incertitudes auxquelles sont confrontées les entreprises multinationales qui exercent leurs activités dans le monde en développement.

VIII. RECOMMANDATION CONCERNANT UNE NOUVELLE INITIATIVE INTERNATIONALE DANS LE DOMAINE DE LA FISCALITÉ

114. Certains pays n'ont pas les capacités qui permettent de veiller à ce que les sociétés internationales complexes payent leur juste part d'impôt pour les activités commerciales qu'elles exercent sur leur territoire. Le critère du prix normal du marché, qui semble être aujourd'hui la norme dans les pays développés, n'est pas facile à gérer. Il nécessite un personnel bien formé, constitué de juristes, de comptables, d'économistes, de planificateurs, etc. capable de retracer la voie empruntée par les bénéficiaires, en remontant la

/...

filière commerciale à partir de la vente finale. Aux Etats-Unis, plusieurs législateurs souhaitent en arriver à un système basé sur une formule de calcul, mais la simplicité d'un tel système n'est qu'apparente.

115. J'aimerais proposer une initiative nouvelle, qui exigerait une coopération étroite au niveau international mais ne nécessiterait pas des effectifs importants et n'accroîtrait pas la complexité. Ce que je veux faire, c'est placer le personnel fiscal et administratif sur pied d'égalité avec le monde des entreprises.

116. Aux Etats-Unis, bon nombre d'Etats se sont rendu compte il y a quelques années qu'ils étaient confrontés à un problème similaire à celui examiné ici à propos des pays en développement, à savoir que les petits Etats ne disposaient pas des capacités requises pour vérifier les comptes des grandes entreprises nationales qui opéraient dans plusieurs Etats. Ils ont dès lors mis en place la Multi-State Tax Commission (commission fiscale inter-Etats). Il s'agit d'un groupe auquel chaque Etat verse une redevance proportionnelle à sa taille et à l'utilisation qu'il fait des services de la Commission. C'est, en réalité, un droit versé en contrepartie d'un service. La Multi-State Tax Commission procède alors à la vérification financière des activités des grandes sociétés dans différents Etats et ventile de manière équitable et uniforme le revenu de chaque société entre les Etats dans lesquels celle-ci exerce ses activités.

117. Je suggère que soit les Nations Unies, soit une organisation similaire au Centre interaméricain des administrateurs fiscaux assument une fonction de ce type. Cet organisme définirait une série de principes uniformes ou une loi modèle - inspirée de l'article 482 du Code fiscal - qui seraient adoptés par tous les pays participants. Ils conviendraient donc tous d'utiliser les mêmes principes pour l'imputation du revenu résultant des transactions internationales. Cela peut sembler une mesure radicale. En réalité, elle est plutôt mineure: la plupart de ces règles sont aujourd'hui similaires. De plus, beaucoup de pays ont des règles strictes et arbitraires qui ne sont pas vraiment appliquées ou, lorsqu'elles le sont, il n'existe pas de transactions auxquelles les appliquer.

118. Par conséquent, un code serait rédigé par un groupe d'experts internationaux. Ceux-ci établiraient par ailleurs des règlements d'application ou des formulaires. C'est ainsi qu'une société qui a des activités dans quatre ou cinq pays membres de cette nouvelle alliance complèterait un formulaire par revenu imputé à chaque pays.

119. L'étape suivante consiste à avoir un groupe d'experts auxquels ce groupe international peut faire appel. Des professionnels retraités de nombreux pays pourraient former un corps d'experts en droit, en comptabilité, en vérification des comptes, en économie, etc. qui pourrait, sur demande, prodiguer des

/...

conseils et contribuer à la solution des litiges. Ce système aurait un effet in terrorem: les déclarations fiscales seraient mieux et plus honnêtement remplies si le monde des entreprises savait que l'autorité dispose des capacités requises pour l'affronter à armes intellectuelles égales. Un système plus équitable déboucherait sur l'amélioration du commerce international et sur une plus juste imputation des prix.

120. Je sais que ma suggestion semble révolutionnaire. Toutefois, lorsqu'une organisation du type de la CIAT a été proposée pour la première fois aux Etats-Unis en 1966, les sceptiques étaient nombreux. Aujourd'hui, près de 30 ans plus tard, le CIAT est une véritable force dans le monde fiscal et a servi de modèle à un certain nombre d'autres organisations dans d'autres régions du monde. J'espère que les Nations Unies pourront jouer un rôle de catalyseur dans le développement de cette idée et d'autres idées qui aideront les gouvernements à mieux accomplir leur tâche et, surtout, qui aideront les pays à recueillir leur juste part des revenus résultant des activités internationales.

121. Je formule l'espoir que les Nations Unies ou une organisation similaire constitueront un groupe de travail en vue d'élaborer les détails de cette proposition. L'expérience m'a appris que les différents systèmes fiscaux au niveau mondial présentent plus de similitudes que de différences. J'estime que nous pouvons trouver une méthode d'imposition équitable acceptable à la fois par les pays concernés et par le monde international des affaires.
