



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Combatting tax avoidance, the OECD way? The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance

Heitmüller, F.

### Citation

Heitmüller, F. (2024, March 12). *Combatting tax avoidance, the OECD way?: The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance*. Meijers-reeks.

Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3721806>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3721806>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

### 12.3 FRANÇAIS

#### *Introduction*

Le projet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), lancé par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le Groupe des vingt (G20) en 2013, a marqué un moment d'intensification de la gouvernance mondiale dans le domaine de la fiscalité des entreprises multinationales. Auparavant, les institutions internationales avaient présenté les résultats de leurs délibérations comme de simples recommandations ou modèles pour la législation nationale et les conventions bilatérales. En revanche, le projet BEPS a introduit un certain nombre de normes minimales soumises à un examen par les pairs et a présenté des recommandations sur un plus grand nombre de sujets. En outre, bien qu'initialement seuls les membres de l'OCDE et du G20 aient participé à la phase de développement du projet BEPS, la portée géographique a été considérablement élargie après la création du Cadre Inclusif en 2016. La question de savoir s'il faut interpréter cette évolution comme positive fait l'objet de nombreux débats parmi les universitaires, les décideurs politiques et d'autres observateurs.

Certains y voient une collaboration pour mettre fin à l'évasion fiscale, d'autres l'imposition des préférences d'acteurs puissants à des acteurs moins puissants, et un troisième groupe considère qu'il n'y a pas d'impact du tout. L'évaluation de l'exactitude de l'une ou l'autre interprétation dépend à son tour de la manière dont les pays agissent dans la pratique : La question de savoir si les normes politiques doivent effectivement être considérées comme des dispositifs permettant aux pays puissants d'imposer leurs préférences aux pays moins puissants dépend de la manière dont elles affectent les acteurs dans la pratique. De même, il serait difficile de parler de « coopération » lorsque les engagements d'adopter certaines politiques ne sont pas respectés dans la pratique. L'observation de l'activité au niveau international ne peut donc être que le point de départ de l'analyse. La deuxième étape consiste à examiner ce que les destinataires des normes politiques en font réellement. Cette thèse doctorale se concentre sur cette deuxième étape en posant la question suivante :

Dans quelle mesure le projet BEPS a-t-il eu un impact sur l'approche des pays en développement en matière d'évasion fiscale internationale ?

Pour répondre à cette question, je développe deux typologies qui permettent de catégoriser les différentes politiques de lutte contre l'évasion fiscale internationale, qui peuvent ensuite servir à évaluer la cohérence entre les normes internationales et la mise en œuvre locale. En outre, je mène des études de cas empiriques sur la réponse politique de quatre pays à deux problématiques spécifiques de fiscalité internationale.

Les études de cas ont été menées dans quatre pays émergents et en voie de développement : La Colombie, l'Inde, le Nigeria et le Sénégal. Ces pays ont été sélectionnés parce que l'on peut supposer que, parmi le sous-ensemble plus large des économies en développement et émergentes, ils offrent un large éventail de caractéristiques potentiellement pertinentes en raison de leurs différences de systèmes juridiques et politiques, de taille, de niveau de développement et de structure de l'économie. En particulier, elles représentent différentes combinaisons de variables clés qui sont a priori importantes pour le degré d'adoption des normes internationales : le pouvoir de marché, l'exposition aux processus de l'OCDE et la capacité administrative. Dans les quatre pays, j'ai mené des entretiens avec des acteurs de la politique fiscale internationale, en essayant de mieux conceptualiser l'impact du projet BEPS sur d'une part les décisions politiques et d'autre part sur la manière dont la fiscalité internationale est pratiquée par l'administration fiscale, les entreprises et les conseillers fiscaux. Les deux domaines d'action sur lesquels je me concentre sont le chalandage fiscal (« treaty shopping ») et les prix de transfert. Ces deux domaines font partie de ceux qui sont considérés comme les plus pertinents pour les pays importateurs de capitaux.

#### *Deux heuristiques pour analyser le projet BEPS*

La première étape de l'analyse consiste à présenter deux types de typologies qui constituent une heuristique utile pour analyser ce qui est proposé dans le cadre du projet BEPS ainsi que les politiques fiscales internationales de manière plus générale. C'est l'objet du chapitre 3. La première typologie montre que les normes fiscales internationales peuvent être distinguées en fonction du type de rôle joué par le pays dans la planification fiscale internationale. Je distingue trois rôles : un rôle défensif, un rôle de facilitation et un rôle de soutien : les normes politiques élaborées par les organisations internationales peuvent cibler plutôt les juridictions qui potentiellement perdent des recettes fiscales à cause de la planification fiscale (dimension défensive), elles peuvent cibler les juridictions dont les régimes sont utilisés pour éviter les impôts dans d'autres pays (dimension de facilitation), ou elles peuvent plutôt cibler les pays sièges (dimension de soutien).

Deuxièmement, en se concentrant sur les différentes façons dont les pays sur la défensive peuvent traiter le problème, on peut identifier une multitude d'options : Un pays peut adopter une réponse finement ciblée qui consiste à analyser le comportement d'un contribuable aussi étroitement que possible pour distinguer les bons des mauvais comportements, ou il peut adopter des réponses qui vont plus à la « racine » du problème, soit

en éliminant les avantages que les contribuables peuvent essayer d'obtenir artificiellement (réponse brute), soit en supprimant l'impôt évité. Dans un souci d'exhaustivité, j'ai également abordé la possibilité et les raisons de n'adopter aucune réponse, ainsi que les idées qui tentent de s'attaquer à l'évasion fiscale internationale par le biais de l'harmonisation internationale. Chaque réponse s'accompagne de compromis en ce qui concerne les ressources administratives nécessaires, les recettes fiscales potentiellement obtenues, les effets sur les contribuables non évitants ou le degré de coopération internationale requis.

Dans le chapitre 4, je me demande ce que le projet BEPS cherche à atteindre et par quels moyens. Je constate que, selon l'heuristique développée au chapitre 3, le projet BEPS encourage principalement les réponses finement ciblées et décourage les pays d'aborder le problème de manière trop générale. Il convient de noter que certaines caractéristiques du projet BEPS expriment une plus grande acceptation de ce que j'ai appelé les solutions «brutes», en faisant quelques compromis avec les économies émergentes et les organisations de la société civile. Mais on peut dire que la philosophie de délimitation fine reste dominante. Enfin, il est important de mentionner que le projet BEPS n'exige nulle part que les pays se défendent contre l'évasion fiscale.

En résumé, la question de savoir si le projet BEPS est un moteur ou une limite dans la lutte des pays contre l'évasion fiscale ou s'il n'a pas d'impact reste ouverte. Cela devrait dépendre des solutions que les pays avaient déjà mises en place ou qu'ils auraient pu adopter en l'absence du projet. Cela n'est bien sûr pas possible de savoir avec certitude. Néanmoins, des études de cas sur l'évolution des politiques des pays dans des domaines spécifiques peuvent améliorer notre capacité à évaluer où le projet BEPS a eu un impact et où il n'en a pas eu.

#### *Économie politique de la mise en œuvre des normes internationales*

Dans le chapitre 5, j'examine différentes caractéristiques des pays qui pourraient expliquer pourquoi ils adoptent une certaine approche de l'évasion fiscale internationale à un moment donné. Je souligne tout d'abord l'importance d'une analyse du statu quo du système juridique et administratif, en faisant valoir que la manière dont un pays a précédemment traité l'évasion fiscale internationale est susceptible d'avoir un impact important sur les approches futures. Je discute ensuite de la pertinence des limites des caractéristiques structurelles des pays en développement, telles que leur position sur le marché des investissements des multinationales et le manque de capacité administrative, pour expliquer les choix politiques. Ensuite, je me penche sur les préférences et l'influence des différents acteurs gouvernementaux et non gouvernementaux dans le processus politique. J'utilise ici la typologie développée au chapitre 3 comme heuristique pour distinguer les différentes préférences politiques. Je constate que, dans la mesure où le statu quo en termes de politique de lutte contre l'évasion fiscale a souvent été jugé moins bon, les entreprises soutiendront l'introduction des règles de

lutte contre l'évasion fiscale proposées par l'OCDE. Toutefois, il ne faut pas surestimer l'influence réelle des entreprises ainsi que d'autres acteurs non gouvernementaux dans le processus. Au contraire, la lutte pour l'approche à adopter est plus souvent menée au sein même du gouvernement, opposant les acteurs qui favorisent la facilité de recouvrement de l'impôt et ceux qui sont plus préoccupés par l'impact des règles fiscales sur l'investissement. Il semble que les premiers l'emportent le plus souvent et que le projet BEPS ait pu renforcer leur position, même si la politique finalement adoptée n'est pas nécessairement la réponse préférée suggérée par le projet BEPS.

*Impact du projet BEPS sur les politiques et pratiques en matière de prix de transfert et sur les approches du chalandage fiscal*

Dans les chapitres 6 et 7, je compare la manière dont l'approche de l'évasion fiscale internationale a évolué en Colombie, en Inde, au Nigéria et au Sénégal en réponse au projet BEPS (ou non) en ce qui concerne deux problèmes politiques importants : les prix de transfert et le chalandage fiscal.

D'une manière générale, les études de cas montrent que le projet BEPS a laissé son empreinte sur la manière dont les pays abordent ces sujets, même s'il faut souligner les domaines dans lesquels il n'a pas réussi à le faire et ceux dans lesquels les pays ont choisi de diverger. Premièrement, en ce qui concerne les prix de transfert, les pays étudiés ont pris des mesures pour aligner leurs réglementations sur l'approche du projet BEPS, mais des retards importants peuvent être observés sur des points spécifiques. L'approche des prix de transfert soutenue par l'OCDE avant le projet BEPS a été emblématique de l'approche finement ciblée sur l'évasion fiscale internationale. Avant le projet BEPS, cette approche n'a pas été beaucoup adoptée par les pays étudiés, et il semble raisonnable d'étendre cette conclusion à la plupart des pays en développement. Toutefois, l'approche de l'OCDE n'a jamais été la seule approche possible : Dans le cadre même du principe de pleine concurrence, des alternatives ont été développées et utilisées, comme certains aspects de la réglementation indienne en matière de prix de transfert. En outre, d'autres règles fiscales telles que les retenues à la source (et même la taxe sur la valeur ajoutée) et les règles de change conditionnent la mesure dans laquelle les prix de transfert constituent réellement un problème pour l'érosion de la base imposable. Comme le suggèrent les études de cas, ces règles n'ont pas permis de résoudre entièrement le problème, mais elles ne doivent pas être négligées lors de l'évaluation des trajectoires globales des pays.

Alors que le Nigeria et l'Inde divergent davantage de l'approche de l'OCDE en matière de réglementation que le Sénégal et la Colombie, la pratique administrative est probablement plus alignée en Inde, ce qui peut s'expliquer principalement par la force du système judiciaire indien, qui impose une plus grande discipline à l'administration fiscale. Les différences observées entre les pays peuvent être liées à l'élaboration de la politique de prix de transfert et à son application avant le projet BEPS, aux différences de capacité, à l'accessibilité du système de règlement des différends et à la

puissance du marché du pays. Ce n'est probablement pas une coïncidence si le pouvoir de marché plus élevé du Nigeria et de l'Inde correspond aux plus grandes divergences dans les politiques adoptées. La capacité administrative influe à la fois sur l'aptitude des pays à appliquer les réglementations en matière de prix de transfert dans l'esprit de l'OCDE, sur leur propension à s'écarter des règles de l'OCDE (même si ce n'est pas de manière déterministe, comme le montre le cas du Sénégal) et sur l'adoption du rapport pays par pays, où un manque de capacité signifie que les mesures de confidentialité nécessaires pour recevoir des informations à l'étranger sont mises en place tardivement. Pour la mise en œuvre de l'approche de l'OCDE en matière de prix de transfert dans la pratique, la qualité des systèmes judiciaires semble être le facteur le plus important. Les auditeurs ont davantage de possibilités d'appliquer les prix de transfert de manière brute et de négocier ensuite avec les contribuables lorsque ces derniers se heurtent à des obstacles importants pour saisir les tribunaux, comme c'est le cas au Sénégal et au Nigeria. Paradoxalement, la préexistence d'un système judiciaire facilement accessible conditionne également l'impact de l'action 14 du BEPS, qui vise à améliorer le règlement des différends internationaux.

En ce qui concerne le chalandage fiscal, les pays ont également adopté des approches différentes : Bien que le projet BEPS semble avoir contribué au fait que dans les pays où le chalandage fiscal a entraîné d'importantes pertes de recettes (Inde et Sénégal) ces derniers ont adopté des mesures pour mettre un terme au chalandage fiscal après des années de tolérance du problème, ils ne se contentent pas de la solution privilégiée par le projet BEPS, mais prennent des mesures résolument plus strictes. Les recommandations du projet BEPS pour traiter le chalandage fiscal sont largement dans l'esprit de l'approche finement ciblée, bien qu'elles n'excluent pas que les États adoptent d'autres réponses. Alors que le processus d'insertion de clauses anti-abus semble rencontrer un obstacle dans les procédures de ratification de l'Instrument multilatéral (IML) développé par l'OCDE (mais pas nécessairement en raison d'une opposition de fond), les pays ont parfois eu recours à d'autres mesures telles que la renégociation ou la dénonciation des traités. Cette variation semble tout d'abord due à une variation de l'urgence de la question : Comme dans le cas des prix de transfert, la mesure dans laquelle le chalandage fiscal a effectivement constitué un problème politique varie d'un pays à l'autre, en fonction de facteurs tels que la signature ou non de conventions avec des juridictions dont la législation peut faciliter le chalandage et le degré d'avantages que ces conventions confèrent par rapport au droit national et à d'autres conventions conclues. Lorsque le problème est plus important en termes de perte de revenus, des réponses supplémentaires à l'insertion d'une clause anti-évasion, telles que la renégociation ou la dénonciation, sont prises.

Le fait que la norme minimale de l'action 6 du projet BEPS ne semble que lentement faire son chemin dans les réseaux conventionnels des pays concorde avec les preuves anecdotiques sur les renégociations et les dénonciations d'autres pays, même si les études de cas montrent également que

ces réponses ne sont pas adoptées comme alternative à l'action 6 du projet BEPS, mais plutôt comme complément. Une autre observation importante est que les données au-delà des quatre pays étudiés montrent que le phénomène du chalandage fiscal est inégalement réparti entre les pays, certains pays n'étant pas du tout affectés.

Les études de cas suggèrent également que le choix de l'approche à adopter est généralement une question controversée parmi les différents acteurs du pays touché par le chalandage fiscal, et même lorsque la perte de revenus est importante, il peut s'écouler beaucoup de temps avant qu'une contremesure ne soit prise. Les considérations relatives à l'attraction des investissements (c'est-à-dire l'idée que même les investisseurs qui font du chalandage fiscal apportent des fonds supplémentaires bienvenus) et la diplomatie sont des contrepoids puissants. D'autres agences (telles que les ministères des affaires étrangères, les agences de promotion des investissements, ou même le niveau politique du ministère des finances) souvent agissent en faveur d'une approche plus souple, tandis que l'administration fiscale fait pression pour une réponse plus stricte. Le pouvoir de marché du pays peut jouer un rôle, comme l'illustre l'évolution de la politique indienne au fil du temps. Fondamentalement, même si le projet BEPS met l'accent sur une approche finement ciblée, il a également facilité l'adoption de réponses plus « brutes » en raison de la propagation du message de haut niveau selon lequel l'évasion fiscale internationale n'est plus considérée comme acceptable par la communauté internationale.

#### *Contributions au débat normatif*

Dans la dernière partie (chapitre 8), je passe en revue le débat normatif sur le projet BEPS et les pays en développement et j'explique en quoi l'analyse effectuée dans les chapitres précédents peut contribuer au débat (et en quoi elle ne le peut pas). Je propose que, si l'on considère ce que font les pays dans la pratique, certaines des critiques doivent être atténuées, car les pays ne semblent pas suivre aveuglément ce que suggère le projet BEPS. Néanmoins, il faut mentionner que les pays étudiés peuvent manquer de représentativité.

Enfin, je reste critique à l'égard des tentatives visant à donner au projet BEPS une plus grande force coercitive, comme l'inclusion des normes minimales BEPS dans la liste des juridictions non coopératives de l'Union Européenne (UE). La liste des juridictions non coopératives en matière fiscale, tenue à jour par le groupe «Code de conduite» du Conseil de l'UE, et les mesures défensives que les États membres appliquent à l'encontre des juridictions figurant sur cette liste sont les outils les plus importants dont dispose l'UE pour promouvoir ses idéaux de bonne gouvernance fiscale à l'étranger. Les principaux critères qui déterminent si un pays sera considéré comme non coopératif sont l'adoption de trois types de normes politiques : L'échange d'informations fiscales, l'imposition équitable (similaire à la définition de la «concurrence fiscale dommageable» de l'OCDE), et les normes minimales du projet BEPS. Conformément à la typologie développée au

chapitre 3, je soutiens que la liste de l'UE ne devrait inclure que des critères liés à la «dimension de facilitation», c'est-à-dire décourager d'autres pays d'adopter ou de maintenir des politiques qui facilitent l'évasion fiscale internationale. Cependant, seule une partie des normes minimales de BEPS se rapporte à cette dimension. D'autres, telles que l'action 14 de BEPS et certaines parties des actions 6 et 13, ne devraient pas faire partie de l'exercice d'établissement de la liste.