

Résolution ONU 72/244 sur la promotion d'une coopération internationale inclusive et efficace en matière fiscale

Contribution de la France

En application de la résolution 72/244 de l'Assemblée Générale de l'ONU, il a été demandé au secrétariat général de préparer un rapport sur les moyens de promouvoir une coopération internationale plus inclusive et plus efficace en matière fiscale. Ce rapport sera examiné lors de la 78ème session de l'Assemblée Générale de l'ONU.

La France partage pleinement l'objectif et la volonté d'avancer sur la voie d'une coopération fiscale renforcée bénéficiant à tous les Etats, quels que soient leur niveau de développement et leur taille. Cet objectif ne peut être atteint que par le dialogue, la coopération, la mise en commun des efforts et la recherche de consensus autour de projets concrets, qui apportent de la justice, de la cohérence et de la stabilité au système fiscal international.

C'est tout le sens de son engagement depuis plus de 10 ans dans les travaux menés au sein du cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) et du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces travaux ont déjà permis des avancées considérables et très concrètes, qui sont amenées à se développer encore. L'ONU a un rôle de premier plan à jouer pour aider ces enceintes à consolider et à développer leurs actions, en complémentarité avec les travaux menés par l'OCDE.

La lutte contre la fraude et les transactions financières illicites passe par plus de transparence et un renforcement de la coopération entre les administrations fiscales en matière d'échange d'informations. La mobilisation de la communauté internationale, autour de l'OCDE et du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, a permis, depuis 10 ans, de réaliser des avancées majeures. Les cadres d'échanges mis au point s'appuient sur la convention multilatérale concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale, à laquelle 146 juridictions sont parties. Ils ont permis, ou vont permettre pour les plus récents d'entre eux, d'accroître la transparence fiscale sur des éléments clefs tels que les comptes bancaires, le commerce numérique ou encore les cryptos-actifs. Depuis 2009, la mise en œuvre des standards ainsi que des programmes de divulgation volontaires ont permis l'identification de 30 milliards d'euros de revenus supplémentaires dans les pays en développement. En 2022, ils ont reçu, grâce au seul échange automatique, des informations portant sur près de 32 millions de comptes financiers pour une valeur totale de 2 400 milliards d'euros.

Le Forum mondial a pour mission d'assurer la bonne appropriation de ces standards par les administrations fiscales et leur mise en œuvre effective. A ce titre, il consacre une partie importante de son activité à faciliter la mise en œuvre des normes, en veillant en particulier à ce que les pays en développement, qui constituent désormais la majorité des 166 membres de cette enceinte, en bénéficient pleinement. En 2022, 95 juridictions ont bénéficié d'une assistance technique, celle-ci pouvant être dispensée dans le contexte d'un processus d'adhésion, de la préparation d'un rapport d'évaluation par les pairs, ou encore de la mise en œuvre du standard d'échange automatique.

Son action se décline également par l'institution d'initiatives régionales, afin de mobiliser les acteurs multilatéraux, les organisations régionales et leurs membres au travers de programmes spécifiquement adaptés à leurs besoins. L'initiative Asie lancée en novembre 2021 a adopté une déclaration ministérielle commune en juillet 2022 comptant 16 signataires, appelant à renforcer la transparence fiscale dans la région, et un plan d'action a été approuvé en septembre 2022. L'initiative Afrique, forte de 34 membres, a accompagné l'augmentation des relations bilatérales d'échanges sur le continent, s'accompagnant d'une hausse de 26% des requêtes d'informations adressées en 2021 par rapport à l'année 2020, pour 37,2 millions d'euros de revenus additionnels identifiés. Elle a également lancé en novembre 2021 un programme de travail sur l'assistance transfrontalière au recouvrement réunissant 12 pays. Enfin, l'initiative Amérique latine, qui compte

15 membres, a adopté une approche gouvernementale commune en faveur de la transparence et la lutte contre les crimes financiers, se traduisant par exemple par l'élaboration d'un modèle d'accord entre autorités compétentes.

La lutte contre l'optimisation est un autre axe important de mobilisation de la communauté internationale, pour lequel des progrès majeurs ont été accomplis, essentiellement au titre du chantier BEPS (*base erosion and profit shifting*) lancé en 2015 et dont la réalisation a été confiée au cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS.

Ce chantier a déjà produit ses fruits, puisque 14 des 15 actions projetées ont débouché sur des réalisations concrètes. Parmi les plus notables, il convient de souligner l'échange des déclarations pays par pays des multinationales et l'instrument multilatéral BEPS. Ce dernier, ouvert à tous les membres du cadre inclusif a déjà été signé par 100 juridictions et permet à chacune d'elles d'amender son réseau conventionnel pour y inclure des stipulations destinées à prévenir les doubles exonérations, à remettre en cause les abus conventionnels (*treaty shopping*), à améliorer le règlement des différends entre administrations. Les Etats peuvent également retenir certaines options, notamment pour prévenir le contournement des règles en matière de qualification des établissements stables.

Au cours de ces dernières années, les travaux du cadre inclusif ont également permis de trouver, en octobre 2021, un accord politique reposant sur deux piliers afin de relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation et la mondialisation de l'économie, objets de l'action 1 du plan BEPS. Le premier pilier, visant à mieux répartir le bénéfice des grands groupes entre les différentes juridictions au sein desquelles ils opèrent, a été acté sur le principe et un accord sur un cadre précis de règles est maintenant possible, avec l'objectif de signature d'une convention multilatérale en 2023. Le second pilier, permettant d'assurer un niveau minimum de taxation des groupes au niveau mondial au moyen d'un ensemble de règles coordonnées, est entré dans sa phase de mise en œuvre et il sera opérationnel en 2024. Il s'agit là d'accords historiques qui n'ont pas d'équivalent, tant par leur contenu que par le nombre d'Etats et de territoires qui y ont souscrit.

Au titre du premier pilier, les réallocations de profits pourraient être de l'ordre de 200 Md\$ par an, sur la base des plus récentes estimations, ce qui bénéficiera prioritairement aux pays de marché, indépendamment de la présence physique des groupes multinationaux. Le montant de l'impôt complémentaire engendré par le second pilier pourrait pour sa part être de l'ordre de 220 Md\$.

Les évaluations de l'impact économique de ces réformes montrent qu'elles bénéficieront aux pays en voie de développement. S'agissant du premier pilier, les résultats de l'étude d'impact publiés par l'OCDE le 18 janvier 2023 indiquent que le gain en matière de recettes d'impôt sur les sociétés serait d'environ +2,5/3% pour les pays à revenus faibles (*low income*), soit environ 2 fois plus que celui des autres catégories de pays. Certains éléments de ce pilier ont été spécifiquement prévus pour tenir compte des pays en voie de développement disposant de moindres revenus, par exemple l'institution d'un seuil de revenus plus bas pour bénéficier d'une réallocation des profits, l'attribution à ces pays des profits d'une multinationale qu'il n'a pas été possible d'allouer à une juridiction particulière (*tail end revenue*), la détermination de nombreux seuils *de minimis*, notamment pour leur épargner l'application de certains mécanismes d'élimination des doubles impositions. Pour satisfaire à la demande des pays en voie de développement et préserver leurs droits d'imposer leurs ressources naturelles, les activités extractives ont été exclues de la réforme.

Les travaux avancent également sur la mise en œuvre d'une approche standardisée des prix de transfert, qui constitue une autre attente forte de la part des pays en voie de développement, principalement ceux disposant de moindres capacités administratives ou n'ayant à leur disposition que peu de comparables en matière de prix de transfert.

Les pays en voie de développement font face aujourd'hui à la concurrence fiscale que se livrent les Etats, qui peut parfois s'imposer à eux et les conduire à accorder, afin de rester compétitifs, de larges exonérations fiscales pour attirer les investissements. Dans ce contexte, avec l'instauration d'un plancher minimal mondial (taux effectif de 15%) par la mise en œuvre du second pilier, les pays

en voie de développement bénéficieront à la fois directement et indirectement de cette réforme. La mise en œuvre d'un impôt complémentaire minimum qualifié (*qualified domestic top up tax*) permettra à tous les Etats de collecter directement des recettes supplémentaires sur les revenus des multinationales installées sur leur sol, puisqu'il primera sur toutes les autres règles prévues, notamment sur les impositions mises en œuvre par les Etats de siège. L'instauration de cette norme mondiale d'imposition minimale permettra surtout d'introduire des règles du jeu équitables pour tous, sans soumettre les plus vulnérables à la pression du moins disant fiscal.

Les travaux progressent également sur l'élaboration d'une règle conventionnelle d'assujettissement à l'impôt, prévue par l'accord d'octobre 2021. Très attendue par les pays en voie de développement, elle est destinée à leur permettre d'imposer à la source des paiements versés à un bénéficiaire résidant dans un autre Etat, s'ils y sont sous-imposés.

Ces travaux se déroulent au sein d'enceintes élargies, regroupant 142 Etats et juridictions pour le cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS et 166 membres pour le Forum mondial. Ils sont largement ouverts aux juridictions qui le souhaitent. Le caractère inclusif de ces institutions se reflète aussi dans leur gouvernance. Le groupe de pilotage du cadre inclusif associe ainsi à parité membres et non membres de l'OCDE. Cette diversité géographique se retrouve également au sein du Forum mondial et des sous-groupes de ces deux institutions. En outre, le principe « un pays, une voix » s'y applique et les décisions s'y prennent par consensus, ce qui est une garantie pour chacun du respect de ses positions et pour tous de l'acceptabilité et donc, *in fine*, de l'efficacité, de l'action qui y est menée.

Prolongeant ce mode de décision ouvert, les documents et décisions résultants des débats sont rendus publics et sont donc accessibles à la société civile. Pour cette même raison, des consultations publiques sont régulièrement effectuées.

L'ONU dispose, par sa place particulière au sein de l'ordre international, d'une légitimité incontestable. Mais cette légitimité doit s'exercer en partenariat avec les enceintes rassemblant la majorité des Etats que sont le cadre inclusif de l'OCDE/G20 et le Forum mondial. La mise en œuvre d'un cadre de travail concurrent ne pourrait que diluer les moyens, par nature limités, dont dispose la communauté internationale, notamment les pays en voie de développement et risquerait d'engendrer une dispersion des efforts.

La complémentarité de l'ONU avec les efforts en cours permettrait, d'une part aux pays en voie de développement de plus largement bénéficier des réformes en cours, d'autre part d'agir en cohérence avec les objectifs de développement durables dans des domaines où la coopération internationale devrait être intensifiée.

Cette coopération existe déjà, comme en atteste le programme « Inspecteurs des impôts sans frontières », créé en 2012, en partenariat par l'OCDE et l'ONU, et qui a pour objet d'aider les pays en voie de développement à renforcer leurs recettes publiques. Ce programme a permis de collecter un surcroît de 1,7 Md\$ à leur profit. Il mérite d'être étendu à d'autres domaines, par exemple s'agissant de la mise en œuvre du second pilier relatif à l'imposition minimale, ou encore de la taxe sur la valeur ajoutée, par exemple dans le domaine du commerce en ligne.

Il demeure primordial de poursuivre et de mener à leur terme les efforts entrepris par le cadre inclusif en matière d'imposition des profits des multinationales dans le contexte de BEPS. Dans le même temps, l'ONU doit continuer à encourager la mobilisation des ressources domestiques dans une perspective de réalisation des objectifs de développement durable. En effet, l'imposition des profits des multinationales est par définition volatile et soumise aux cycles économiques.

Il a déjà largement été établi que les pays en voie de développement dépendent d'un éventail limité d'impôts, dont ceux assis sur les bénéfices des entreprises, et que la mobilisation d'autres ressources fiscales est primordiale pour leur assurer des revenus supplémentaires, diversifiés, stables et propres à financer de façon durable leurs besoins en matière de développement. Le

secrétariat général des Nations unies a ainsi fort justement mis en avant, dans différentes contributions, l'importance de valoriser d'autres assiettes et d'autres ressources. La plateforme pour la collaboration fiscale (*platform for collaboration on tax*), née de l'initiative conjointe des Nations Unies, de l'OCDE, du FMI et de la Banque mondiale a souligné la nécessité d'augmenter ces ressources complémentaires, notamment via la fiscalité environnementale, la taxation des ressources extractives, ou encore la création d'accises en lien avec les questions de santé. Un rapport du FMI de février 2023 partage ce constat en mentionnant le rôle que devraient jouer ces nouvelles formes de fiscalité, de même que la taxe sur la valeur ajoutée ou la fiscalité immobilière.

La mise en place d'administrations performantes est enfin un élément clé pour atteindre les objectifs de développement durable.

Dans tous ces domaines, l'action de l'ONU est déterminante, en coopération avec l'ensemble des acteurs multilatéraux et les organisations régionales, tant pour identifier les ressources propres à permettre aux pays en voie de développement d'atteindre et financer leurs objectifs en matière de développement durable que pour concrètement aider ces pays à les mobiliser.

La France souhaite par conséquent que soient intensifiés les échanges entre tous les acteurs multilatéraux, afin d'identifier les chantiers qu'il conviendrait d'initier et d'établir les moyens qui permettraient de les mettre en œuvre, à l'instar du programme « Inspecteurs des impôts sans frontières » et la plateforme pour la collaboration fiscale.