

# **La taxation unitaire**

**pour lutter contre  
l'évasion fiscale  
des multinationales**



attac



## **SOMMAIRE**

**P.5**

**partie 1 - Pourquoi il est urgent de mettre fin à l'évasion fiscale des multinationales**

**P.13**

**partie 2 - Pour mettre fin à l'évasion fiscale des multinationales : taxation unitaire et reporting public**

**P.21**

**partie 3 - Mettre en place la taxation unitaire, c'est possible dès maintenant**



# Intro- duc- tion

Les scandales à répétition ont démontré l'existence d'une évasion fiscale massive des entreprises multinationales. Au total, le détournement des recettes publiques est estimé, en 2015, entre 750 et 900 milliards d'euros pour les pays de l'Union européenne par an, dont 118 milliards d'euros par an pour la France, soit un montant supérieur au déficit de l'État.

Les dégâts de l'évasion fiscale sont considérables puisque cet argent volé par les grandes entreprises et les plus riches est source d'injustice, remet en cause le consentement à l'impôt, et nuit aux politiques publiques de l'éducation, de la santé, du logement...

L'évasion fiscale est la conséquence du laisser-faire des gouvernements. Les mesures proposées, telles que la "taxe GAFA" en France, votée en juillet 2019, ne sont pas à la hauteur des enjeux, comme Attac l'a montré.

Il existe des solutions proposées par de nombreuses organisations citoyennes et par des universitaires pour stopper l'évasion fiscale des multinationales, en s'attaquant à ses racines : le reporting public pays par pays d'une part, et la taxation unitaire, d'autre part.

Le principe de la taxation unitaire est simple : il consiste à taxer le bénéfice global des entreprises multinationales, en considérant celles-ci comme une entité unique, puis dans une seconde étape, à répartir ce bénéfice dans les pays où ces entreprises réalisent effectivement leur activité.

Dans ce rapport, Attac démontre, chiffres à l'appui, qu'appliquer la taxation unitaire, et donc lutter réellement contre l'évasion fiscale des multinationales, est possible dès maintenant. La taxation unitaire pourrait être mise en œuvre dès à présent en France à condition d'une réelle volonté politique. Ce qui constituerait une première étape vers une réforme de la fiscalité internationale, dans un souci de justice fiscale.

En partant des données disponibles, les experts d'Attac ont travaillé sur les comptes de huit entreprises multinationales appartenant à des secteurs différents: Amazon, Apple, Microsoft, Bayer-Monsanto, BNP-Paribas, Facebook, Google et Total. Une estimation des impôts que ces huit entreprises auraient dû payer, si la taxation unitaire était en place, donc en l'absence d'évasion fiscale, a été réalisée. Les résultats sont édifiants :

## **Principaux chiffres, ou ce que rapporterait la mise en place d'une taxe unitaire en France (chiffres 2017)**

### **> Application de la taxation unitaire sur la base des données aujourd'hui déclarées :**

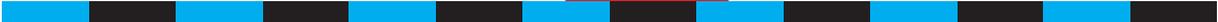
- Amazon, Apple, Bayer-Monsanto, Facebook, Google, Microsoft et Total auraient dû payer, au total, près d'**1,5 milliard d'euros** en 2017, c'est-à-dire le double de ce que celles-ci ont effectivement payé,

- Total aurait dû acquitter en 2017 un montant **30 fois supérieur** au montant effectivement payé, dont une partie aux pays en développement où sont réalisés les profits, ce qui illustre la nécessité d'une justice fiscale internationale.

### **> Application de la taxation unitaire sur la base de données obtenues par un reporting public des entreprises multinationales: (sur la base de nos estimations)**

- **2 milliards d'euros**, c'est ce que les GAFAM et BNP-Paribas auraient dû payer en France d'impôt sur les sociétés, au lieu de 0,5 milliard d'euros dont elles se sont effectivement acquittés,
- Apple, Microsoft, Facebook et Google auraient dû payer un impôt sur les sociétés de **7 à 22 fois supérieur** à ce qu'elles ont effectivement payé,
- Amazon aurait dû payer un impôt **70% supérieur** à ce dont elle s'est acquitté en France.

Ce rapport est centré sur la taxation des multinationales sur le territoire français. Il s'agit d'une première étape. En effet il faut également aborder la question de la taxation des multinationales à l'échelle mondiale, dans un souci de justice fiscale internationale, en prenant en compte la situation spécifique des pays du Sud, qui sont particulièrement affectés par les méfaits de l'évasion fiscale.



**Pourquoi  
il est urgent  
de mettre fin  
à l'évasion  
fiscale des  
multina-  
tionales**



# 1. L'ampleur de l'évasion fiscale

Le scandale de l'évasion fiscale est aujourd'hui de notoriété publique. C'est grâce à des travaux complexes de chiffrage de son ampleur et de décryptage des mécanismes à l'œuvre, comme aux enquêtes de journalistes et à l'engagement de lanceurs d'alerte que la question a émergé dans le débat public.

## Estimations de l'évasion fiscale

Si l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscales est difficilement chiffrable avec précision, de nombreux travaux permettent cependant d'en estimer le montant. Solidaires Finances Publiques, premier syndicat des agents de l'administration fiscale, estimait ainsi les pertes liées à l'évitement illégal de l'impôt entre 60 et 80 milliards d'euros, puis a actualisé cette estimation en septembre 2018 et donne désormais une fourchette entre 80 et 100 milliards par an.

Pourtant il est probable que l'estimation de 80 milliards d'euros soit sous-évaluée. Une enquête, publiée le 23 janvier 2019 par Richard Murphy<sup>1</sup>, spécialiste de la fiscalité à l'Université de Londres, estime qu'en 2015, les différentes formes d'évitement fiscal ont représenté entre 750 et 900 milliards d'euros de manque à gagner pour les États membres de l'Union européenne, dont 118 milliards pour la France.

Une nouvelle étude publiée en juin 2019<sup>2</sup> évalue à 36 milliards d'euros pour l'année 2015 la sous-déclaration fiscale des entreprises multinationales en France, en raison du transfert artificiel des bénéfices dans les paradis fiscaux. Cet évitement fiscal prend

de plus en plus d'ampleur puisqu'on est passé d'un montant estimé à moins d'un milliard d'euros de profits non déclarés en France en 2001 à 36 milliards en 2015. Cela représente une perte de recettes pour l'Etat de 14 milliards ! Cette étude, menée par le CEPII, ne concerne pas l'évasion fiscale des particuliers.

## Les scandales à répétition

Grâce au travail de journalistes (dans le cadre du Consortium international des journalistes d'investigation - ICIJ) et de lanceurs d'alerte (souvent poursuivis en justice pour ces révélations), de nombreux scandales ont éclaté ces dernières années et ont permis de soulever dans le débat public le problème et l'ampleur de l'évasion fiscale.

En 2014, les 28 000 pages de documents du *LuxLeaks* montraient comment 340 multinationales (dont Axa, Apple, Amazon, Engie, Ikea, Pepsi...) avaient passé des accords secrets (tax rulings) avec le Luxembourg entre 2002 et 2010, leur permettant d'y obtenir des taux d'imposition de 0,5 % à 5 % (contre 33 % en France), avec l'aide de cabinets d'audit, comme PwC.

En avril 2016, les *Panama Papers* désignent la fuite de plus de 11,5 millions de documents confidentiels issus du cabinet d'avocats panaméen Mossack Fonseca, révélant des informations sur plus de 214 000 sociétés offshore ainsi que les noms des actionnaires de ces sociétés. La Société générale était alors prise la main dans le sac avec ses 979 sociétés offshore permettant à ses riches clients d'échapper à l'impôt.

Dix-huit mois plus tard, le nouveau scandale des *Paradise Papers* démontrait que les pa-

---

1. [www.humanite.fr/evasion-fiscale-825-milliards-manquent-leurope-667176](http://www.humanite.fr/evasion-fiscale-825-milliards-manquent-leurope-667176) 2. [www.cepii.fr/PDF\\_PUB/lettre/2019/let400.pdf](http://www.cepii.fr/PDF_PUB/lettre/2019/let400.pdf)

radis fiscaux ne sont pas une anomalie du système mais en sont un rouage essentiel, l'évasion fiscale étant pratiquée systématiquement par des multinationales comme Apple, Dassault ou Nike. C'est ainsi un large réseau d'intérêts convergents qui se dessine, composé de quelques géants du conseil, de banques, de multinationales et de possédants, qui détournent et dissimulent des sommes extravagantes, au désavantage des peuples, et avec la bénédiction plus ou moins explicite de nombreux gouvernements.

## Les principaux mécanismes de l'évasion fiscale par les multinationales

Attac a calculé en avril 2019 que les 5 géants du numérique GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft) dissimulaient 74 % de leur chiffre d'affaires en France<sup>3</sup>. Comment cela est-il possible ?

Un des moyens de pratiquer l'évasion fiscale consiste à manipuler les prix de transfert en localisant les profits dans des pays où les taux d'impôts sur les sociétés sont faibles (par exemple, l'Irlande ou le Luxembourg) ou à localiser les charges là où les taux d'imposition sont plus élevés.

Ainsi, Apple a délocalisé artificiellement ses profits en Irlande pendant des années, quand la législation y exonérait d'impôts le revenu de filiales irlandaises se trouvant en dehors de l'État irlandais (le « double irlandais »). Les *Paradise Papers* ont dévoilé comment Apple a trouvé un nouveau lieu d'accueil pour ses filiales : c'est l'île anglo-normande de Jersey qui a été choisie, grâce à son taux nul d'imposition sur les sociétés et pour son absence d'échange d'informations avec l'Irlande, gage de secret. En décembre 2017, Attac était, en

vain, partie à la recherche des locaux de la multinationale sur l'île, confirmant bien que la présence de la société à Jersey ne correspond à aucune activité réelle, mais vise seulement à échapper à l'impôt<sup>4</sup>.

## Fraude, évasion et optimisation fiscale

Il n'existe pas de définition juridique précise de l'évasion fiscale. Ce terme recouvre différentes pratiques qui permettent, à un particulier ou une entreprise, d'échapper à l'impôt.

L'évasion fiscale peut prendre la forme de la **fraude fiscale**, c'est-à-dire le détournement illégal du système fiscal. Il s'agit d'une activité permettant à un particulier ou à une entreprise de soustraire illégalement ses revenus ou actifs à l'impôt, par exemple en les transférant dans des paradis fiscaux, au détriment du pays où la richesse a été générée.

L'évasion fiscale peut, selon certaines définitions, relever de l'**optimisation fiscale**. Cette pratique consiste à utiliser légalement les mesures qui existent - comme les "niches fiscales" - pour réduire l'impôt. Il s'agit d'appliquer les règles fiscales les plus avantageuses pour faire baisser sa contribution, sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur.

On parle d'**"optimisation fiscale agressive"** pour des pratiques à la limite de la légalité, voire qui dissimulent des abus de droit et donc une fraude. L'évasion fiscale est à la limite de la légalité lorsqu'elle se fait sur la base de "zones grises" laissées par les marges d'interprétations des différentes juridictions nationales.

Dans ce document, nous employons le terme général d'évasion fiscale pour évoquer la fraude ainsi que l'optimisation fiscale "agressive".

3. [attac.org/L/rapportgafa](https://attac.org/L/rapportgafa), La « taxe GAFA », une fausse solution à l'évasion fiscale, Attac, avril 2019 4. [attac.org/L/applejersey](https://attac.org/L/applejersey), Après les Paradise Papers, Attac cherche Apple sur l'île de Jersey, Attac, décembre 2017

Quant à Facebook, elle a fixé son siège social européen en Irlande, ce qui lui permet de bénéficier d'un taux réduit d'imposition sur les sociétés à 12,5%. Cela n'étant pas suffisant, ses profits vont en réalité aux îles Caïmans, où est installé Facebook Ireland Holdings (bien qu'elle n'y possède pas de bureau), et où il n'y a pas d'impôt sur les entreprises <sup>5</sup>.

Bien souvent, les redevances payées d'une filiale à une autre portent sur la propriété intellectuelle (marques, brevets...), dont la valorisation est difficile à contrôler. Cette méthode a été employée pendant longtemps par l'entreprise McDonald's: la filiale française payait des redevances à une autre filiale basée aux Pays-Bas, notamment pour l'utilisation de la marque. Le montant des redevances était tellement élevé, que la filiale française faisait un bénéfice très faible. Ce mécanisme permettait d'évader les profits réalisés en France. Or, il est difficile de trouver des termes de comparaison pour justifier que la redevance était trop élevée, surtout à partir du moment où les deux parties sont d'accord.

## 2. Les dégâts de l'évasion fiscale

L'idéologie néolibérale nous a fait perdre de vue la signification et le rôle de l'impôt pour nos sociétés. La Déclaration des droits de l'Homme de 1789, qui fonde notre démocratie, avait défini l'impôt comme une « contribution commune » qui « doit être également répartie entre tous les citoyens, selon leurs facultés » (article 13). La doxa néolibérale donne de l'impôt une définition purement économique et négative, considérant celui-ci comme une « charge » qui doit être réduite au maximum.

L'évasion et l'optimisation fiscales s'inscrivent dans cette logique négative qui ignore délibérément le rôle social et politique de l'impôt, c'est-à-dire sa double fonction — essentielle dans nos sociétés démocratiques — de redistribution des richesses et de financement des politiques et services publics. Il n'est pas difficile d'observer les effets dévastateurs de l'évasion fiscale sur nos sociétés et de définir les besoins urgents qui pourraient être satisfaits si nous mettions fin à celle-ci. On peut en énumérer quatre principaux :

### > L'évasion fiscale accroît le déficit public et la dette

Le détournement massif des fonds publics par l'évasion fiscale est une des principales sources du déficit public. En 2018, le déficit de l'État s'est élevé à environ 80 milliards d'euros, ce qui correspond au niveau de l'évasion fiscale. Donc, l'élimination de l'évasion fiscale mettrait fin au déficit public.

### > L'évasion fiscale dégrade les services publics

D'un montant supérieur au budget de l'éducation nationale, premier budget de l'État, l'évasion fiscale affaiblit les politiques publiques. Dans un rapport intitulé *Rendez l'argent!*<sup>6</sup>, Attac a montré que la suppression de l'évasion fiscale permettrait à la fois de :

- réduire de 10 % les effectifs des classes dans l'enseignement primaire et de permettre à la France de rattraper son retard de 15 % par rapport aux pays de l'OCDE en matière de dépenses par élève,
- stopper les baisses d'effectifs dans les hôpitaux, réorganiser les services d'urgences, arrêter les fermetures de maternités, développer les services d'aide à domicile,

5. [www.irishtimes.com/business/technology/facebook-ireland-pays-38m-tax-on-251m-profit-1.3713161](http://www.irishtimes.com/business/technology/facebook-ireland-pays-38m-tax-on-251m-profit-1.3713161) 6. [attac.org/l/rendezlargent](http://attac.org/l/rendezlargent), *Rendez l'argent!*, Attac, 28 mars 2017

- construire 200 000 HLM supplémentaires et accélérer la rénovation thermique de l'habitat, essentielle pour réduire les émissions de CO2 et ainsi lutter contre le dérèglement climatique.

## > L'évasion fiscale, source d'inégalité et d'injustice

Le système fiscal français est de moins en moins redistributif, c'est-à-dire que le rôle de l'impôt comme réducteur des inégalités a diminué au cours des dernières décennies. En effet la part des impôts progressifs (impôt sur le revenu et ISF) n'a cessé de baisser, et leur progressivité a été atténuée. La part des impôts proportionnels a augmenté avec le poids désormais prépondérant de la TVA et de la CSG. Les réformes récentes d'Emmanuel Macron ont amplifié ce processus, avec la suppression de l'ISF et la création de la « flat tax » sur les revenus financiers qui supprime la progressivité de l'impôt sur le capital.

L'évasion fiscale est également un facteur important d'inégalité et d'injustice parmi les ménages et les entreprises<sup>7</sup>. Car l'évitement fiscal est surtout le fait des ménages les plus riches et des grandes entreprises. Selon la Direction du Trésor, le taux d'imposition effectif brut des grandes entreprises était en 2014 de 26%<sup>8</sup>, contre 32% pour les PME. Cette inégalité est possible grâce aux techniques de plus en plus sophistiquées d'évasion fiscale des multinationales qui logent leurs différents revenus là où leur taxation est la plus basse. On peut citer Total qui a déclaré en France pendant plusieurs années des résultats négatifs, et n'a donc payé aucun impôt sur les sociétés, malgré, par exemple, des bénéfices globaux de 4,2 milliards d'euros en 2014<sup>9</sup>. Autre exemple : l'agence France Stratégie a calculé que le rapport entre impôt et profits (hors USA) dégageait un taux effectif d'imposition de 8,6% pour Google et de 3,7% pour Apple<sup>10</sup>.

## > L'évasion fiscale affaiblit le consentement à l'impôt

L'évitement fiscal, la fraude fiscale et, bien souvent, l'impunité des ménages les plus riches et des multinationales, créent un sentiment d'injustice et de colère. Dans le même temps, une véritable guerre idéologique est menée pour discréditer les fonctionnaires et les services publics, qui coûteraient trop cher à l'État et seraient de moins en moins efficaces.

Les dégâts de cette situation sont considérables. Une enquête du Monde en 2013 montre que l'idée selon laquelle l'acquiescement de l'impôt est un acte citoyen relevant de l'effort collectif au service de l'intérêt général tend à se diluer : 61% des plus de 35 ans approuvaient cette idée, contre seulement 46% des moins de 35 ans. Le mouvement des Gilets jaunes est né en 2018 d'une révolte contre l'injustice fiscale et la dégradation des services publics de proximité causés par l'assèchement des ressources publiques, dont l'évasion fiscale massive est une des causes majeures.

Finalement, une grande partie des contribuables se demandent à quoi servent leurs impôts et considèrent que notre système fiscal est injuste. En contribuant à remettre en cause le rôle de l'impôt, l'évasion fiscale affaiblit le consentement à l'impôt, au cœur du contrat politique qui cimenterait notre démocratie.

## 3. L'évasion fiscale, un choix politique

L'essor de l'évasion fiscale va de pair avec la mondialisation financière qui s'est développée à la fin du 20<sup>e</sup> siècle. Fondée sur

7. Voir notamment : *Tax Evasion and Inequality*, Annette Alstadsæter (Norwegian University of Life Sciences), Niels Johannesen (University of Copenhagen and CEPI), Gabriel Zucman (UC Berkeley and NBER), October 23, 2018 8. Selon un rapport commandé par les députés européens écologistes, ce chiffre serait même inférieur à 17% : [www.greens-efa.eu/en/article/document/effective-tax-rates-for-multination-companies-in-the-eu/](http://www.greens-efa.eu/en/article/document/effective-tax-rates-for-multination-companies-in-the-eu/) 9. Total va payer à nouveau l'impôt sur les sociétés en France, Le Monde, 7 avril 2016. 10. Fiscalité du numérique, France Stratégie, note d'analyse n° 26, mars 2015.

la décision prise par les gouvernements de déréglementer la finance, la mondialisation financière a conduit à la prolifération des paradis fiscaux et réglementaires, territoires qui ont réduit au minimum – et parfois aboli – la fiscalité. Mettant à profit la liberté quasi-totale de circulation des capitaux autour de la planète, l'essor de la finance internationale, et les nouvelles techniques de paiement électronique, ces territoires ont créé une véritable industrie de l'évitement fiscal fondée sur le secret bancaire, le défaut de coopération internationale et la possibilité de créer des sociétés-écrans.

Les territoires qualifiés de paradis fiscaux et réglementaires ne jouent pas seulement un rôle actif dans le développement de l'évasion fiscale internationale. Ils favorisent également la spéculation, le blanchiment, la corruption, et toutes les formes de contournements des normes économiques, financières et fiscales. Ces territoires ne sont pas seulement les îles paradisiaques de l'imaginaire collectif : ce sont aussi et surtout le Luxembourg, les Pays-Bas, l'Irlande, ou encore la Suisse - tous situés au cœur de l'Europe.

Toutes les multinationales industrielles et financières sont implantées dans les paradis fiscaux. Nous avons montré que les entreprises françaises du CAC 40 détiennent au moins 2 500 filiales dans les paradis fiscaux<sup>11</sup> ! Ainsi s'explique la place centrale de ces territoires dans l'économie mondiale, et le peu d'empressement des autorités publiques nationales et internationales – sous la coupe des lobbys – à les combattre.

L'hypocrisie et la duplicité des autorités publiques se manifestent de manière éclatante quand il s'agit de dresser la liste des paradis fiscaux. L'Organisation de coopération et de

développement économiques (OCDE) avait établi en 2000 une liste de 35 territoires pratiquant une « concurrence fiscale dommageable ». La plupart de ces territoires ont pris des engagements de coopération et de transparence, si bien qu'il n'y avait officiellement plus de territoires « non coopératifs » à la veille du G20 de Londres en avril 2009. Ce qui avait conduit Nicolas Sarkozy à conclure : « les paradis fiscaux, c'est terminé ». De son côté, l'Union européenne a dressé pour la première fois en décembre 2017 une « liste noire » de 17 pays sommés de changer leur législation fiscale. Aucun pays européen ne figurait sur cette liste. Quant à la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC), nom officiel des paradis fiscaux, elle ne comportait que 7 pays à la fin 2018 (Brunei, Nauru, Niue, le Panama, les îles Marshall, le Guatemala et le Botswana). Le ministre de l'Action et des Comptes publics, Gérard Darmanin, a reconnu qu'il serait souhaitable d'élargir cette liste pour la rendre « plus complète » et « plus pertinente ». Si l'on en croit l'ONG britannique Tax Justice Network, qui établit tous les deux ans un classement rigoureux des territoires sur la base d'un indice d'opacité financière, il existerait en réalité plusieurs dizaines de paradis fiscaux dans le monde, en tête desquels se trouvent les États-Unis et la Suisse<sup>12</sup>...

## 4. Le système fiscal international est obsolète et injuste

La taxation des entreprises multinationales repose encore aujourd'hui sur des principes datant du début du 20<sup>e</sup> siècle, inadaptés aux mutations financières et technologiques récentes. Sous la pression des mouvements citoyens et de l'arrivée dans le débat pu-

11. [attac.org/l/rapportmultinat](http://attac.org/l/rapportmultinat), *Les grandes entreprises françaises : un impact désastreux pour la société et la planète !*, Attac, janvier 2019

12. [www.financialsecracyindex.com/](http://www.financialsecracyindex.com/)

blic de la question de l'évasion fiscale, des tentatives de réformes ont été mises en œuvre, mais celles-ci peinent à accoucher d'un système fiscal plus juste.

## Présence effective et pleine concurrence

En premier lieu, la taxation des entreprises multinationales (EMN) repose sur le principe de leur présence effective: pour taxer une EMN, un État doit prouver la présence physique de celle-ci sur son territoire à partir de plusieurs critères comme la présence du personnel, ou le fait de posséder un «établissement stable».

Le second principe est celui de pleine concurrence qui permet aux EMN d'être considérées comme un ensemble d'entités indépendantes échangeant des biens et services entre elles. Or, plus de 60 % du commerce international est réalisé entre les maisons mères et leurs filiales des EMN à des prix manipulés (les prix de transfert), ce qui permet à celles-ci de transférer artificiellement leurs profits dans les paradis fiscaux.

La numérisation de l'économie a également favorisé l'évasion fiscale des EMN en affaiblissant le lien entre leur activité et leur présence effective sur un territoire. La technologie numérique permet aux EMN de déclarer leur activité dans les territoires où la fiscalité est la plus avantageuse. Les entreprises du numérique proposent ainsi des services à distance par l'intermédiaire d'Internet. Les entreprises du numérique telles qu'Amazon, Google ou Facebook pratiquent l'évasion fiscale en localisant leurs plateformes de vente dans les paradis fiscaux<sup>13</sup>. Cette évolution concerne tous les secteurs, et ne se limite pas aux «géants du numérique». La numérisation favorise l'évasion fiscale de l'ensemble

des multinationales, y compris dans les industries extractives, textiles, pharmaceutiques, alimentaires...

Le système fiscal international est profondément injuste. Grâce à leur évasion fiscale massive, les EMN ont un taux effectif d'imposition sur les sociétés plus faible que celui des autres entreprises. Par ailleurs, le système actuel de taxation internationale pénalise les pays en développement où l'évasion fiscale des EMN a fortement réduit les recettes publiques nécessaires à ces pays pour lutter contre la pauvreté et les inégalités, et faire face au dérèglement climatique.

## Insuffisance des précédentes réformes

À la suite des scandales à répétition, sous la pression des mouvements citoyens et des lanceurs d'alerte, des négociations ont été engagées pour tenter de combler les failles du système fiscal international. Les négociations menées à l'OCDE, sous le mandat du G20, entre 2013 et 2015, ont abouti à un premier accord sur l'érosion des bases fiscales et le transfert des bénéficiaires (programme BEPS 1.0)<sup>14</sup>. Par ailleurs, une directive pour une «Assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés» (ACCIS) a été mise en chantier dans le cadre de l'Union européenne avec l'objectif d'harmoniser les bases fiscales des sociétés. Cependant, cette directive ne prévoit pas d'harmonisation des taux, ni même de taux plancher au niveau européen, ce qui ne découragera en rien la concurrence fiscale entre États européens. Ces réformes sont insuffisantes puisqu'elles n'ont pas remis en cause les deux principes mentionnés plus haut de la présence taxable et de pleine concurrence. Le résultat est que l'évasion fiscale des EMN n'a cessé d'augmenter ces dernières années.

13. L'évitement des multinationales: le rôle-clé joué par les plateformes de vente installées dans les paradis fiscaux, Lettre du Cepii, n°397, mars 2019 14. <https://www.lesechos.fr/monde/enjeux-internationaux/accord-de-principe-au-g20-sur-la-taxation-des-gafa-1027607>

Face à l'insuffisance du BEPS 1.0, un deuxième accord BEPS 2.0 vient d'être conclu à l'OCDE en janvier 2019 qui comporte des dispositions plus ambitieuses. Ce nouvel accord comporte deux piliers. Le premier pilier pose le principe de la taxation des EMN dans les pays où celles-ci réalisent leurs activités, c'est-à-dire où elles vendent leurs biens et services et dans lesquels résident les utilisateurs numériques de celles-ci (pays de consommation). Le deuxième pilier concerne l'instauration d'un taux minimum d'imposition des EMN à l'échelle mondiale. Les négociations pour l'application de ces principes ont le mérite de se tenir dans un cadre plus inclusif que BEPS 1.0, qui avait été négocié entre pays membres de l'OCDE et des pays émergents, car il met autour de la table 129 pays, dont des pays en développement. La mise en œuvre de cet accord constituerait une réelle avancée dans la lutte contre l'évasion fiscale des EMN. Mais on peut avoir des doutes sur l'issue des négociations en raison des divergences apparues entre les pays : ceux qui jouent le rôle de paradis fiscaux, comme l'Irlande ou les Pays-Bas, accepteront-ils de perdre les recettes qu'ils en tirent si celles-ci sont réallouées vers les pays où les EMN réalisent leur activité ? Par ailleurs, on peut craindre que le niveau minimum d'imposition soit fixé à un niveau faible – le taux de 10 % à 13 % est cité –, ce qui contribuera à une baisse future de la fiscalité des entreprises préjudiciable aux États, plus particulièrement dans les pays du Sud.

## **La « taxe GAFA » du gouvernement français : une fausse solution**

Le gouvernement français a décidé d'instituer en avril 2019 sa propre taxe sur les grandes entreprises du numérique. Attac a montré que cette « taxe GAFA » ne règle en

rien le problème de l'évasion fiscale massive de ces multinationales<sup>15</sup>. En effet, d'après nos calculs, 64 % du chiffre d'affaires cumulé des GAFAM va échapper à cette micro taxe. Mise en œuvre en 2017, la taxe GAFA du gouvernement français aurait rapporté 162 millions d'euros, alors que la « juste part d'impôt » des GAFAM aurait dû s'élever à 623 millions d'euros la même année, en appliquant un impôt de 33 % sur les bénéfices correspondant à l'activité réellement réalisée en France. Les réformes récentes ou en cours apparaissent insuffisantes pour lutter efficacement contre l'évasion fiscale. Partant de ce constat, Attac a décidé de montrer, en s'appuyant sur des travaux et des propositions existants, qu'il est possible de mettre en œuvre une méthode plus ambitieuse pour stopper l'évasion fiscale des multinationales.

---

15. [attac.org/l/rapportgafa](https://attac.org/l/rapportgafa)

# Pour mettre fin à l'évasion fiscale des multi- nationales : taxation unitaire et reporting public

Défendue par Attac, ainsi que de nombreuses organisations et universitaires experts en fiscalité<sup>16</sup>, la taxation unitaire considère chaque entreprise multinationale, non pas comme une somme d'entités juridiques séparées (les filiales), mais comme une unité, d'où l'expression de « taxation unitaire ».

16. Picciotto ed. (2017), *Taxing multinational enterprises as unitary firms*, International Center for tax and development

La taxation unitaire présente de nombreux avantages. C'est une méthode efficace qui permet d'éradiquer l'évasion fiscale en taxant les multinationales dans les pays où elles réalisent leurs activités. Ce mode de taxation a le mérite de mettre fin à la forme la plus importante d'évasion fiscale qui consiste à créer des filiales dans les paradis fiscaux, et à y détourner artificiellement les profits du groupe multinational. Par ailleurs, la taxation unitaire est particulièrement adaptée au cas des entreprises numériques qui utilisent massivement la technique des prix de transfert pour localiser leurs profits dans les paradis fiscaux. Ces prix sont appliqués à des actifs immatériels qui ne sont pas vendus sur un marché concurrentiel, et dont le calcul est difficilement contestable par les services fiscaux. Un autre avantage de cette approche de la taxation des multinationales est qu'elle permet à chaque pays d'appliquer sa propre législation fiscale, et qu'elle respecte donc la souveraineté fiscale des États. Notons enfin que la taxation unitaire a déjà été appliquée dans des États fédéraux, tels que les États-Unis, composés d'entités territoriales distinctes.

De plus, la taxation unitaire a le mérite de mettre fin aux deux principes de la fiscalité internationale actuelle – les principes de la présence physique et de pleine concurrence –, dont on a montré qu'ils sont obsolètes, injustes, et qu'ils facilitent l'évasion fiscale des multinationales dans le contexte d'une économie globale toujours plus financiarisée et numérisée.

La démarche de mise en œuvre de la taxation unitaire est simple et comporte deux étapes que nous allons explorer ici :

> la première est de déterminer le bénéfice global à l'échelle mondiale de

chaque groupe multinational à partir de ses comptes consolidés

> ensuite, ce bénéfice mondial est réparti entre les pays où le groupe réalise son activité, sur la base de trois facteurs (i) le travail, mesuré par les effectifs salariés et la masse salariale, (ii) les actifs, notamment les immobilisations, (iii) les ventes ou le chiffre d'affaires. On obtient alors le bénéfice imposable total dans le pays, et on applique le taux d'imposition en vigueur sur le territoire pour déterminer les impôts à prélever.

## **1. Déterminer le bénéfice imposable global à l'échelle mondiale : considérer la multinationale comme une entité unique**

La première étape de la mise en œuvre de la taxation unitaire consiste à déterminer le champ des opérations concernées par l'impôt, soit la « base taxable » de chaque groupe multinational à partir de ses comptes consolidés.

### **Comment déterminer le bénéfice imposable ?**

La taxation unitaire considère chaque entreprise multinationale comme une entité unique et cohérente, plutôt que comme une somme d'entreprises n'ayant aucun lien entre elles. Elle ignore donc les facturations intra-groupes (intérêts relatifs à des prêts,

droits d'utilisation de marque, brevets, etc.) qui peuvent représenter des sommes considérables.

En principe, le fait de pouvoir considérer une multinationale comme une seule entité, implique une comptabilité unifiée. Or, malgré l'utilisation de normes standardisées, il existe actuellement autant de normes comptables que d'États... Il est donc indispensable d'harmoniser la comptabilité d'un groupe pour pouvoir appliquer une taxation unitaire.

Quelle que soit la fiscalité du pays, certaines opérations comptables ne sont pas prises en compte pour définir l'assiette fiscale. Le résultat net comptable fait l'objet d'un retraitement pour parvenir au résultat fiscal<sup>17</sup>. On a donc un décalage systématique entre résultat comptable et résultat fiscal. Par exemple, les comptes publiés par Enron montraient un résultat net de 2,3 milliards de dollars pour la période allant de 1996 à 1999, mais leur résultat fiscal sur la même période était négatif, à près de 3 milliards de dollars. Enron n'a pas payé d'impôts au cours de ces exercices<sup>18</sup>. On peut citer l'exemple français du CICE, qui fait partie du résultat comptable, mais est déduit du résultat fiscal. La différence sur ce seul crédit d'impôts peut se chiffrer en dizaines de millions d'euros pour les plus grands groupes<sup>19</sup>.

## 2. Le « reporting public pays par pays », une transparence impérative

Pour mettre en place la taxation unitaire, une fois le bénéfice brut mondial de la multinationale identifié, il faut qu'il puisse être réparti entre les différents pays dans lesquels l'entreprise mène ses activités pour que chaque État puisse ensuite récupérer sa part d'impôt.

Or il est aujourd'hui techniquement très complexe de retrouver les implantations physiques de grands groupes en se basant sur leur comptabilité et donc d'arriver à « répartir » le bénéfice en identifiant précisément l'activité d'une multinationale dans chaque pays où elle intervient. En fonction du montage juridique et financier adopté, une entreprise peut « masquer » sa possession de biens immobiliers dans sa comptabilité. Par exemple, en passant par une société civile immobilière (SCI), destinée à porter la propriété d'un bien immobilier, l'entreprise n'enregistre dans sa comptabilité que des titres financiers. Seul un reporting extra-comptable permettrait donc de passer outre ces montages.

Les organisations du mouvement social et citoyen, dont Attac, regroupées dans la plateforme des paradis fiscaux et judiciaires<sup>20</sup>, avancent une proposition pour mettre fin à cette opacité fiscale: l'obligation imposée aux multinationales de réaliser un reporting public annuel pays par pays de leur activité. De telles données rendues publiques permettraient de mettre en place une taxation unitaire basée sur les indicateurs les plus pertinents, les plus justes et les plus fins possible.

Le reporting pays par pays existe déjà pour les activités bancaires. Depuis 2015 les banques françaises ont en effet l'obligation de publier des informations relatives à leur

17. Sikka, Prem and Murphy, Richard, 2015, *Unitary Taxation: Tax Base and the Role of Accounting*. 18. Sikka, Prem and Hampton, Mark, 2005, *The Role of Accountancy Firms in Tax Avoidance: Some Evidence and Issues*. 19. [www.journaldunet.com/economie/magazine/1157975-cice-2014-des-grandes-entreprises-francaises/](http://www.journaldunet.com/economie/magazine/1157975-cice-2014-des-grandes-entreprises-francaises/) 20. [www.stopparadisfiscaux.fr/](http://www.stopparadisfiscaux.fr/)

activité réelle, dans chaque pays<sup>21</sup>. Si ces données sont moins précises que celles qui nous semblent nécessaires, leur étude a déjà permis de prouver le fait que les banques françaises déplacent artificiellement leurs profits dans les paradis fiscaux<sup>22</sup>.

Certaines entreprises de taille importante<sup>23</sup> sont déjà soumises à ce reporting, mais elles n'ont en revanche aucune obligation de le rendre public. Pour ces multinationales, la

publication de ces informations ne constituerait pas une contrainte supplémentaire. Cette obligation devrait être généralisée à l'ensemble des entreprises ayant une entité liée à l'étranger (par exemple une filiale). Une telle mesure pèserait peu sur les PME, dans la mesure où celles-ci sont la plupart du temps localisées sur leur territoire national. **Un tel reporting ne servirait pas seulement pour la taxation unitaire, mais pourrait aussi participer à la transparence de**

## Quelles informations pour un reporting public pays par pays ?

**Le reporting obligatoire pour les banques concerne les informations suivantes, pour chaque État ou territoire :**

- nom des implantations et nature d'activité,
- produit net bancaire et chiffre d'affaires,
- effectifs, en équivalent temps plein,
- bénéfice ou perte avant impôt,
- montant des impôts sur les bénéfices, dont les implantations sont redevables,
- subventions publiques reçues.

**Le Tax Justice Network<sup>24</sup> a publié une liste simple d'informations qui devraient faire partie des rapports annuels obligatoires pour chaque entreprise multinationale<sup>25</sup> :**

- la liste des pays dans lesquels le groupe est présent,
- la liste de l'ensemble des entités du groupe, ainsi que les pays dans lesquels elles ont une activité,
- sa performance financière, dans chaque pays où le groupe est présent, sans exception, avec à minima les informations suivantes :
  - > ses ventes, réparties entre les ventes intra-groupe et à des tiers,
  - > ses achats, répartis entre achats intra-groupe et à des tiers,
  - > sa masse salariale et les effectifs salariés,

- > ses frais financiers séparés entre ceux dûs à des tiers et ceux dûs aux autres entités du groupe,
- > le résultat avant impôt,
- les impôts payés par chaque entité, dans chaque pays, avec le détail de :
  - > la charge d'impôts, répartie entre exigible et différée,
  - > les versements effectifs d'impôts au profit de l'autorité fiscale,
  - > les dettes fiscales (le cas échéant, les crédits d'impôts) dues au début et à la fin de l'exercice,
  - > les passifs d'impôts exigibles<sup>26</sup>,
- le détail des valeurs d'acquisition et des valorisations comptables de l'ensemble de ses actifs immobiliers,
- le détail des valeurs brutes et nettes de l'ensemble de ses actifs pour chaque pays où le groupe a une activité.

**Les rédacteurs proposent également que si les ventes déclarées par une entité dans un pays et les ventes réalisées par l'entité aux habitants diffèrent de plus de 10 %, les rapports publiés devront détailler les deux chiffres, afin de permettre l'identification de la source et de la destination de chacune des ventes du groupe.**

21. [www.legifrance.gouv.fr/jo\\_pdf.do?id=JORFTEXT000027754539](http://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?id=JORFTEXT000027754539) 22. [www.stopparadisfiscaux.fr/IMG/pdf/Rapport\\_Final\\_Sur\\_la\\_piste\\_des\\_banques\\_francaises.pdf](http://www.stopparadisfiscaux.fr/IMG/pdf/Rapport_Final_Sur_la_piste_des_banques_francaises.pdf) 23. Article 223 quinquies C du code général des impôts 24. [www.taxjustice.net/](http://www.taxjustice.net/) 25. [www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC.pdf](http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CBC.pdf) 26. Ce terme désigne des impôts calculés non-encore dûs, qui apparaissent lors de la consolidation

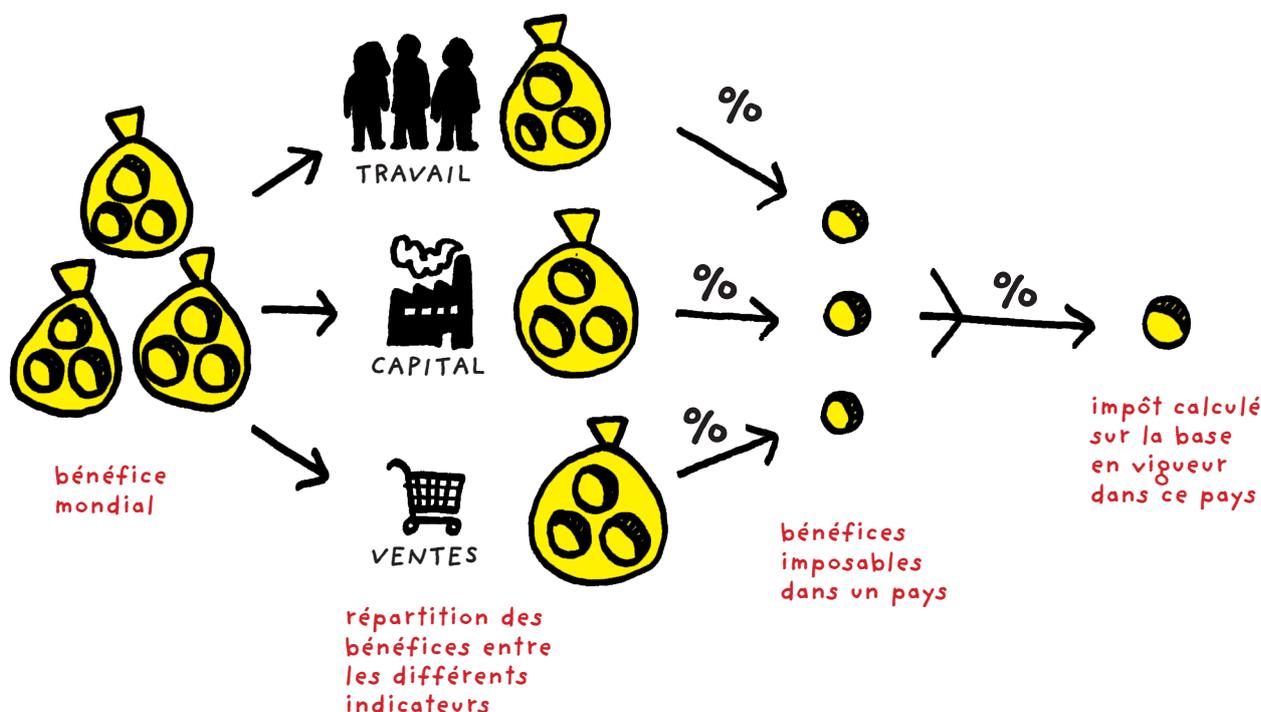
l'activité des multinationales et permettrait ainsi aux citoyen·ne·s et contribuables de vérifier que ces entreprises ont cessé de transférer leurs profits dans les paradis fiscaux.

### 3. Répartition du bénéfice mondial entre les pays : le choix et la pondération des facteurs

Pour mettre en place la taxation unitaire, une fois le bénéfice brut mondial d'une multinationale déterminé (et donc la « base taxable ») il s'agira, à partir des informations contenues dans le reporting pays par pays, de le répartir entre les pays dans lesquels le groupe réalise son activité selon une « formule de répartition ».

Cette formule de répartition se base sur trois facteurs (i) le travail, mesuré par les effectifs salariés et la masse salariale, (ii) les actifs, notamment les immobilisations, (iii) les ventes ou le chiffre d'affaires. Ces facteurs sont censés refléter fidèlement l'activité économique d'une entreprise dans chaque pays et leur multiplicité cherche à assurer une représentation la plus précise possible. Après avoir déterminé la pondération entre ces trois facteurs, on obtient le bénéfice imposable total dans un pays, et on pourra y appliquer un taux d'imposition pour déterminer les impôts à prélever.

Mettre en place une taxation unitaire ne nécessite ni de la généraliser dans tous les pays, ni d'uniformiser les taux de taxation. Il est en revanche désirable (mais pas indispensable) d'harmoniser la formule de répartition des bénéfices, ou tout au moins d'éviter les formules « abusives », qui ne prennent en compte qu'un nombre limité de facteurs (parfois un seul), dans un but de compétition fiscale.<sup>27</sup>



27. Sol Picciotto, 2012. *Towards unitary taxation of transnational corporations*, Tax Justice Network.

## Mesurer le travail, le capital et les ventes

### Mesurer le travail

Ce facteur prend en compte tou-te-s les employé-e-s salarié-e-s du groupe. On considère les salarié-e-s par rapport à leur lieu de travail, et non par rapport à l'entité qui les emploie<sup>28</sup>. Cependant, il existe de grandes disparités entre pays au niveau de la mesure de ce facteur : certains comptent par tête (c'est-à-dire le nombre de salarié-e-s), ou par coût salarial (qui comprend les coûts directs, comme le salaire brut, et les coûts indirects, comme les cotisations patronales). La proposition de directive "Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés" (ACCIS, initialement proposée en 2011, relancée en 2016, actuellement en négociation au sein de l'Union européenne, voir partie 1) recommande d'utiliser ces deux indicateurs en même temps, avec une pondération égale pour chacun d'eux. Pour Attac, et d'autres acteurs, cela représente une solution équilibrée<sup>29</sup>.

### Mesurer le capital

Les actifs physiques (machines, locaux, usines...) qui appartiennent à la firme, sont considérés dans le calcul de ce facteur. Cependant, les stocks (inventaires) sont exclus. Il est également préférable d'exclure les actifs immatériels, comme la propriété intellectuelle : ils sont difficiles à localiser, et vont à l'encontre de la logique de la taxation unitaire, qui considère que les bénéfices sont le fruit d'un effort global<sup>30</sup>.

### Mesurer les ventes

Ce facteur comprend toutes les recettes de l'entreprise, enregistrées dans le pays où le client paie, et non celui depuis lequel l'entreprise vend. En considérant les problématiques du e-commerce (où la vente se fait facilement à un endroit où une entreprise a peu voire pas de présence physique), il faudrait aussi considérer les efforts marketing, d'hébergement de site internet, et de distribution dans le pays où les ventes ont lieu. Des problématiques similaires se présentent pour tous les secteurs d'activité qui vendent des services à l'international : les services financiers, les banques, les assurances, la publicité, etc.<sup>31</sup>

Les firmes multinationales vont en effet prendre en compte les facteurs de la formule de répartition dans leurs choix d'investissements. Pour leurs activités à fort besoin en main d'œuvre, les entreprises chercheront à éviter les pays qui mettent beaucoup de poids sur le facteur « salarié-e-s ». Il y a donc un risque que les pays réduisent le poids de ce facteur dans leur formule, afin d'attirer les investissements et encourager la création d'emplois.

C'est ce qui s'est passé pour les États fédérés des États-Unis au cours des trois dernières décennies, où les formules ont accordé de plus en plus de poids aux ventes plutôt qu'aux deux autres facteurs. Historiquement, les États-Unis ont pratiqué une formule de répartition avec un poids égal pour chaque facteur (1/3 coûts salariaux, 1/3 actifs physiques, 1/3 ventes)<sup>32</sup>. Puis, plusieurs États ont augmenté la pondération des ventes, ce qui leur a permis d'équilibrer les facteurs basés sur la production (les deux premiers) et le facteur basé sur les ventes. Ceci est notamment dû au lobbying des entreprises avec une forte production locale – donc un fort nombre d'employé-e-s : les États craignaient que ces entreprises ne délocalisent. Tant et si bien que près d'un tiers des États utilisent seulement le facteur ventes aujourd'hui. Certains États offrent même la possibilité aux entreprises de choisir les poids utilisés dans la formule d'imposition<sup>33</sup>.

Au niveau régional, toute décision sur la pondération choisie dans la formule de répartition devra dans l'idéal être le résultat d'un compromis entre plusieurs pays avec des profils économiques différents, qui acceptent les principes généraux de la taxe,

28. Sol Picciotto, 2012. *Towards unitary taxation of transnational corporations*, Tax Justice Network. 29. *ibid.* 30. *ibid.* 31. Sol Picciotto, 2012. *Towards unitary taxation of transnational corporations*, Tax Justice Network. 32. Sol Picciotto, 2017. *Unitary alternatives and formulary apportionment*. Chapitre dans *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, édité par Sol Picciotto, Institute of Development Studies. 33. Kimberly Clausing, 2017. *Lessons for international tax reform from the US state experience under formulary apportionment*. Chapitre dans *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, édité par Sol Picciotto, Institute of Development Studies.

## Pondération et impact selon les pays

Selon une étude de Cobham et Loretz<sup>34</sup>, la pondération de tel ou tel facteur augmenterait les revenus d'imposition de certains pays :

- Le facteur « actifs physiques » est plus favorable aux pays du Sud (bien qu'il soit difficile à quantifier précisément), où les outils de production tendent à se concentrer ;
- Le facteur « ventes » est plus favorable aux pays du Nord, où la valeur absolue des ventes est souvent la plus élevée ;
- Il est recommandé de diviser le facteur « salarié-e-s » en deux : « effectifs salarié-e-s », qui est favorable aux pays du Sud, et « total des salaires » (coût

salarial), qui l'est également, mais dans une moindre mesure puisque les salaires sont plus élevés en valeur absolue dans les pays du Nord. Pour équilibrer ce dernier facteur, on peut cependant envisager d'utiliser les parités de pouvoir d'achat pour annuler les disparités de salaires.

Selon cette même étude, la taxation unitaire aurait un impact positif sur les revenus fiscaux globaux, quel que soit le choix de pondération – avec une exception : si des pays du Sud utilisent une pondération importante sur le facteur nombre de salarié-e-s, ainsi qu'un faible taux d'impôt sur les sociétés, leur revenu fiscal global baisserait légèrement. On voit cependant mal ce qui justifierait de leur part une telle décision.

et négocient autour d'une vision d'intérêt commun<sup>35</sup>. Car il serait naïf de penser que, sans contraintes, les États ne s'engageraient pas rapidement dans une compétition fiscale mondiale, à travers des ajustements sur les formules de répartition.

Pourtant, bien que, sur le court terme, surpondérer les ventes semble bénéfique aux investissements, sur le long terme, Clausing (2014) a démontré que l'effet est neutre<sup>36</sup>, probablement parce que les États concurrents finissent par adopter la même stratégie. On constaterait alors une baisse globale des revenus fiscaux. De plus, l'adoption d'une

formule à un seul facteur (les ventes) signifie que l'assiette taxable pourrait être réattribuée à des États où l'entreprise n'a aucune présence physique – et donc aucune présence imposable. L'activité de l'entreprise dans cet État échapperait donc à toute imposition. Le risque de non-taxation pourrait être élevé si les États ne collaborent pas plus qu'ils ne le font aujourd'hui<sup>37</sup>. Cela dit, les États des États-Unis ont déjà trouvé des solutions à ce problème : les règles de retour (« throw-back rules ») où des profits qui ne sont pas taxables dans l'État destinataire sont taxés dans l'État d'origine<sup>38</sup>. La moitié des États qui utilisent la formule monocritère l'ont adoptée.

<sup>34</sup>. Cobham Alex and Loretz Simon, 2014. *International Distribution of the Corporate Tax Base : Implications of Different Apportionment Factors under Unitary Taxation*. <sup>35</sup>. Sol Picciotto, 2012. *Towards unitary taxation of transnational corporations*, Tax Justice Network. <sup>36</sup>. Clausing, Kimberly A., *Lessons for International Tax Reform from the U.S. State Experience under Formulary Apportionment* (June 29, 2014). <sup>37</sup>. Sol Picciotto, 2017. *Unitary alternatives and formulary apportionment*. Chapitre dans *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, édité par Sol Picciotto, Institute of Development Studies. <sup>38</sup>. Kimberly Clausing, 2017. *Lessons for international tax reform from the US state experience under formulary apportionment*. Chapitre dans *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, édité par Sol Picciotto, Institute of Development Studies.

Enfin, certaines industries peuvent nécessiter des pondérations particulières, et cela est encore aujourd'hui l'objet de débats. Cela pourrait être le cas du secteur du transport par exemple, avec ses actifs physiques qui se déplacent constamment; ou encore des industries extractives, pour lesquelles il serait plus efficace de mettre en place une taxation entendue comme une «location de la ressource», à l'inverse d'un impôt sur les sociétés<sup>39</sup>.

Une fois ce bénéfice réparti, il sera appliqué, dans chaque pays, un taux d'imposition qui permet de déterminer le montant de l'impôt à payer par chaque multinationale dans chacun des pays où elle intervient. Ce taux pourrait être différent selon les pays, mais notre objectif étant avant tout que chaque entreprise paie sa juste part d'impôts, il apparaît néanmoins évident qu'il serait plus pertinent qu'il soit le même dans tous les pays, afin de supprimer toute concurrence fiscale destructrice.

## Le risque de la “double taxation”?

Un certain degré d'accord international sur la formule et l'assiette fiscale permettrait de réduire cette incitation à la compétition fiscale. L'harmonisation des formules permettrait aussi de réduire la possibilité de double taxation ou double non-taxation<sup>40</sup>. Une critique courante adressée à la taxation unitaire est le risque d'une “double taxation”, dans le cas d'une cohabitation initiale entre taxation classique et unitaire. Par exemple, les bénéfices tirés de produits vendus en France par Apple Ireland seraient taxés en France au titre de la taxation unitaire, et en Irlande au titre de la taxation classique. Il apparaît que ce risque est très surestimé. La mise en place de la taxation unitaire aurait pour effet de diminuer la base taxable, puisque les pertes sur un territoire viennent diminuer les bénéfices taxables d'un autre. Cet effet est loin d'être négligeable, puisque Cobham et Loretz estiment la diminution de la base taxable à 12%<sup>41</sup>, ce qui compense en partie le risque de double taxation.

39. L'idée est de traiter le montant appliqué à l'extraction de ressources naturelles comme un loyer, plutôt que comme une taxation des bénéfices, ce qui selon l'auteur de l'étude, pourrait être une méthode plus efficace de taxation. Sol Picciotto, 2012. *Towards unitary taxation of transnational corporations*, Tax Justice Network. 40. Kimberly Clausing, 2017. *Lessons for international tax reform from the US state experience under formulary apportionment*. Chapitre dans *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, édité par Sol Picciotto, Institute of Development Studies. 41. Cobham Alex and Loretz Simon, *International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors under Unitary Taxation*

# Mettre en place la taxation unitaire, c'est pos- sible dès maintenant

## Deux études de cas sur huit multi- nationales

Dans la perspective de la mise en place de la taxation unitaire, nous avons étudié les données correspondant à l'activité en France de huit multinationales: Amazon, Apple, Bayer-Monsanto, BNP Paribas, Facebook, Google, Microsoft et Total.

Nous dévoilons, dans ce rapport, le montant de l'impôt dont elles devraient s'acquitter si le dispositif de taxation unitaire était en place. Nos calculs se basent d'une part sur les chiffres déclarés par les multinationales elles-mêmes, et d'autre part sur les chiffres d'affaires réels estimés (dont nous disposerions si le reporting public pays par pays leur était imposé).

Nos résultats montrent qu'agir dès maintenant, en appliquant la taxation unitaire à partir des indicateurs aujourd'hui disponibles, serait un premier pas essentiel, enclenchant une indispensable baisse des montants de l'évasion fiscale. Toutefois, nos calculs basés sur les chiffres réels estimés montrent que c'est associée au reporting public pays par pays, que la taxation unitaire permettrait d'atteindre la justice fiscale à l'échelle internationale.

## Méthodologie

### La base taxable

Nous utilisons le Résultat courant avant impôt (RCAI), tout en prenant en compte les dépréciations d'actifs immatériels (comme le goodwill, voir ci-dessous). La base taxable sera donc le résultat consolidé, dont la part française sera calculée en fonction des facteurs que nous allons voir par la suite.

En 2017, Carrefour a présenté un résultat net négatif (-300 M€). Pourtant, l'entreprise a gagné de l'argent sur l'exercice, mais a comptabilisé une perte liée à une dépréciation de goodwill. Le goodwill représente la "survalueur" qui différencie la valeur strictement comptable de la valeur financière (boursière) et est censée traduire la capacité de l'entreprise à dégager de l'argent à moyen terme. Une baisse de la valorisation du goodwill équivaut donc à admettre qu'une branche sera moins profitable que prévu, autrement dit, que la branche a été achetée trop cher. Sans tenir compte de cet indicateur purement financier - qui ne traduit pas la réalité économique de la structure - le groupe Carrefour est excédentaire de plus de 400 M€.

### Le taux d'imposition sur les sociétés

Nous utilisons le taux actuel, soit 33,3% en 2017.

### La formule de répartition

Dans le cadre de la mise en place unilatérale d'une taxation unitaire en France, notre formule de répartition mettrait l'accent sur les ventes, afin de ne pas décourager les investissements, notamment du fait que dans l'espace européen les transferts de capitaux d'un pays à l'autre sont particulièrement aisés. Toutefois, sachant que ce facteur "ventes" (qui correspond au chiffre d'affaires français déclaré) ne correspond pas toujours à la réalité de l'ensemble des ventes sur un territoire<sup>42</sup>, nous proposons de ne pas lui donner une ampleur démesurée à l'égard des autres indicateurs.

Faute d'information facilement disponible, il n'est pas possible de connaître l'implantation physique (actifs immobiliers) des multinationales sur le territoire français, ainsi le facteur "immobilisations corporelles" n'est pas considéré dans la formule de répartition.

Le facteur "salarié-e-s" serait divisé en deux, masse salariale et effectifs salariés. (voir encadré page 19)

### Notre formule de répartition, qui s'applique à tous les secteurs d'activité :

- > ventes : 60%
- > immobilisations matérielles : 0%
- > masse salariale : 20%
- > effectifs salariés : 20%

42. [attac.org/l/rapportgafa](http://attac.org/l/rapportgafa)

## ÉTUDE A

# Mise en place immédiate de la taxation unitaire

### Objet de l'étude

Données de 2017 concernant sept multinationales: Amazon, Apple, Bayer-Monsanto, Facebook, Google, Microsoft et Total. Calcul du montant de l'impôt dont elles devraient s'acquitter en France si le dispositif de taxation unitaire était en place et comparaison avec le montant effectivement payé. Dans cette partie, nos calculs se basent sur les chiffres déclarés par les multinationales elles-mêmes.

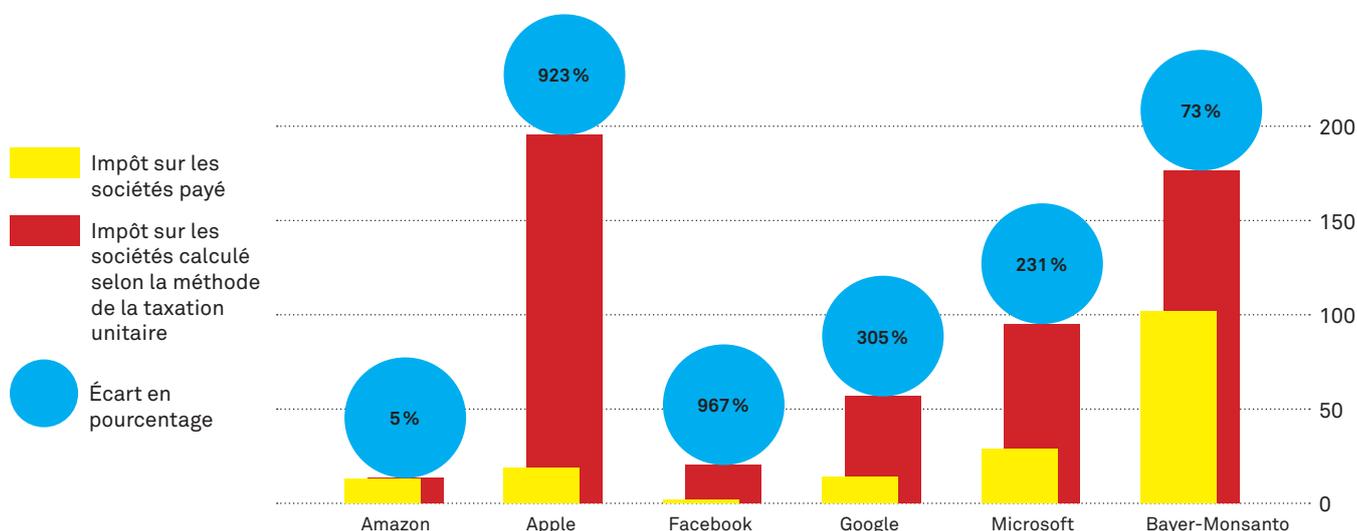
Remarque préalable: BNP-Paribas, comme les autres banques françaises, est tenue de publier un reporting pays par pays. Il est donc possible de connaître son chiffre d'affaires réel, elle sera donc étudiée dans la partie suivante de ce rapport uniquement.

Le détail des calculs et les sources des données chiffrées figurent en annexe.

### Principaux résultats

Au total, pour ces sept multinationales, la différence entre l'IS payé en 2017 et ce qu'aurait rapporté une taxation unitaire est de plus de 1,2 milliard d'euros sur le seul exercice 2017, soit sept fois plus que ce que ces entreprises ont effectivement payé en France (1 472 millions d'euros contre 210 millions d'euros).

À elle seule, **Total** représente près des deux tiers de cette somme. En effet, la multinationale n'a presque pas payé d'impôt sur les sociétés en France en 2017, alors que ses bénéfices mondiaux ont atteint des sommets. Son IS aurait été 30 fois plus élevé s'il avait été calculé sur la base de la présence réelle de l'entreprise sur le territoire. En particulier, on remarque que le calcul de l'IS avec la taxation unitaire pour les groupes dont



**Estimation de l'impôt sur les sociétés dans le cadre d'une mise en place immédiate de la taxation unitaire et comparaison avec le montant effectivement payé.**  
Chiffres de 2017. En millions d'euros.

Total n'apparaît pas dans ce graphique en raison de sa situation particulière. En effet, selon nos calculs, Total aurait dû régler plus de 900 millions d'IS, contre 31 millions en 2017, soit un écart abyssal de 2 819%. Notre étude se limitait à la France, et nous avons de bonnes raisons de penser que le chiffre d'affaires français inclut bon nombre d'activités localisées en Afrique.

le siège est en France (Total, BNP-Paribas) aboutit à des montants bien plus élevés que ceux payés actuellement. Ceci s'explique notamment par le fait que la taxation unitaire permet d'allouer à la France une partie des bénéfices habituellement localisés dans les paradis fiscaux. De plus, il est essentiel, dans le cadre de la mise en place de la taxation unitaire, d'inclure la notion de justice fiscale internationale : en effet, dans le cas de Total, il est très probable que les bénéfices déclarés en France proviennent d'Afrique<sup>43</sup>. Une fiscalité juste devra prendre l'enjeu international en compte, afin que cette réforme ne se fasse pas au détriment des pays du Sud.

**Amazon** déclarant un résultat avant impôt consolidé relativement réduit au niveau mondial, une taxation unitaire basée sur les chiffres déclarés ne ferait pas augmenter fortement le montant de son impôt à payer en France.

Les chiffres présentés dans le schéma ci-contre correspondent aux déclarations des entreprises concernées, et n'ont nécessité aucun retraitement. Cette forme de taxation pourrait donc être mise en place immédiatement, et sans complication pour les services fiscaux. Elle offre immédiatement des résultats positifs en termes de montant d'impôt collecté, et permettrait une meilleure justice fiscale entre les entreprises opérant sur le territoire. Toutefois, le chiffre d'affaires déclaré en France par ces multinationales ne correspond pas toujours à la réalité des ventes sur le territoire (voir encadré "Le cas Apple"), nous avons mené une seconde étude, basée sur l'estimation des chiffres réels.

### Le cas Apple

Le chiffre d'affaires déclaré en France représente seulement 0,4 % du CA mondial, puisque la grande majorité des ventes d'Apple en France se fait à travers sa filiale irlandaise. Toutefois les employé·e·s d'Apple en France, qui s'occupent essentiellement de marketing et de vente, représentent 1,9 % des employé·e·s du groupe. Ainsi la taxation unitaire, qui prend en compte les employé·e·s, attribue 0,8 % des bénéfices avant impôts mondiaux à la France, soit 146,7 M€, bien supérieurs au 57 M€ de bénéfices avant impôts déclarés en France par les filiales d'Apple sur le territoire. L'application de la taxation unitaire et d'une telle pondération des facteurs, permet ainsi de faire un premier pas vers une taxation plus juste, appliquée à un taux d'activité plus proche du réel.

43. [www.jeuneafrique.com/mag/379453/economie/contentieux-etats-africains-face-aux-multinationales/](http://www.jeuneafrique.com/mag/379453/economie/contentieux-etats-africains-face-aux-multinationales/)

## ÉTUDE B

# Mise en place en France de la taxation unitaire avec reporting pays par pays

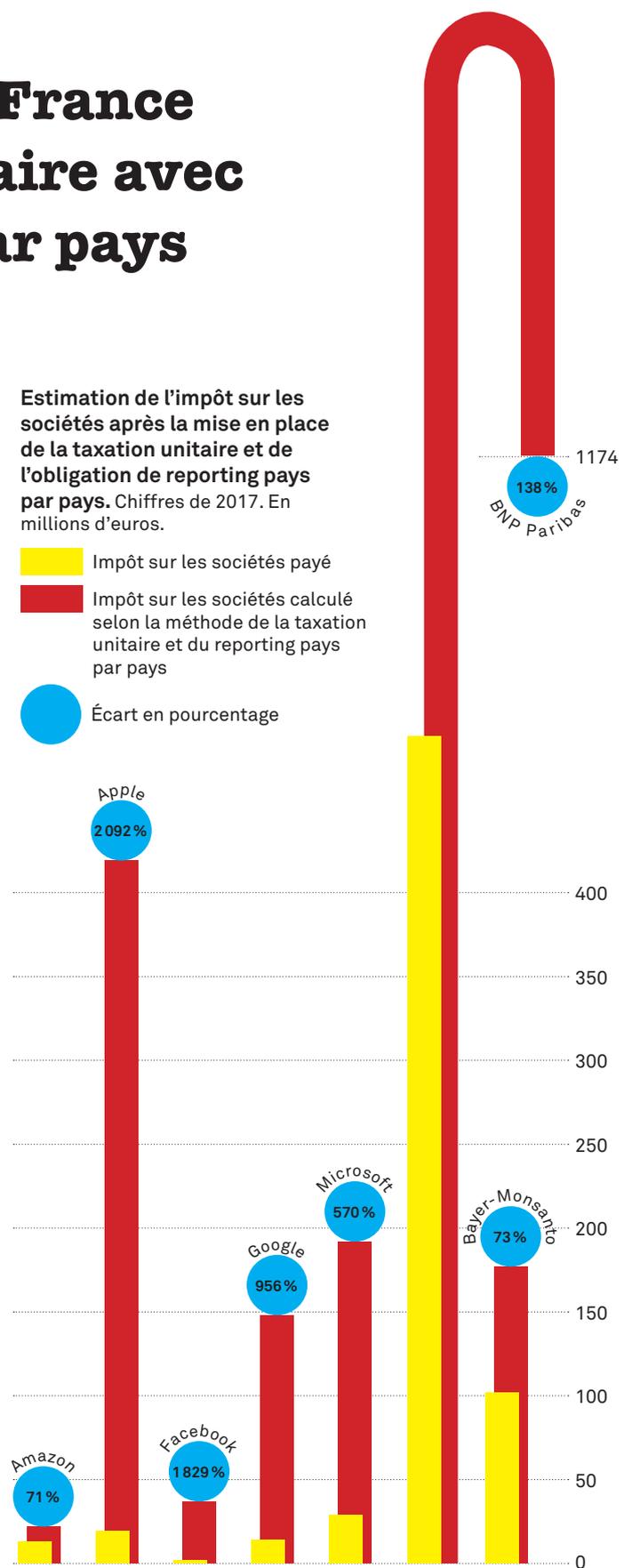
### Objet de l'étude

Données de 2017 concernant sept multinationales: Amazon, Apple, Bayer-Monsanto, BNP Paribas, Facebook, Google, et Microsoft. Calcul du montant de l'impôt dont elles devraient s'acquitter si le dispositif de taxation unitaire était en place ainsi que le reporting pays par pays, et comparaison avec le montant effectivement payé. Dans cette partie, nos calculs se basent sur les chiffres d'affaires réels estimés. Le détail des calculs et de la méthodologie d'estimation des chiffres d'affaires réels, ainsi que les sources des données chiffrées, figurent en annexe.

Remarque préalable : la mise en place du reporting pays par pays nous permettrait de connaître l'ensemble des ventes faites en France, et non seulement celles faites à partir des filiales françaises de ces multinationales. Dans le cas spécifique de BNP-Paribas, ce reporting est déjà obligatoire. En revanche, il nous est aujourd'hui impossible d'estimer précisément l'activité réelle en France de géants aux activités diverses comme Bayer-Monsanto ou Total. La nébulosité de leurs rapports comptables impliquerait d'avoir les ressources nécessaires pour faire de larges études de marchés. Cela souligne d'autant plus la nécessité du reporting pays par pays. Dans cette étude, nous considérons que le chiffre d'affaire réel de Bayer-Monsanto est similaire au chiffre d'affaires déclaré. Total ne sera par contre pas pris en compte ici.

**Estimation de l'impôt sur les sociétés après la mise en place de la taxation unitaire et de l'obligation de reporting pays par pays.** Chiffres de 2017. En millions d'euros.

- Impôt sur les sociétés payé
- Impôt sur les sociétés calculé selon la méthode de la taxation unitaire et du reporting pays par pays
- Écart en pourcentage

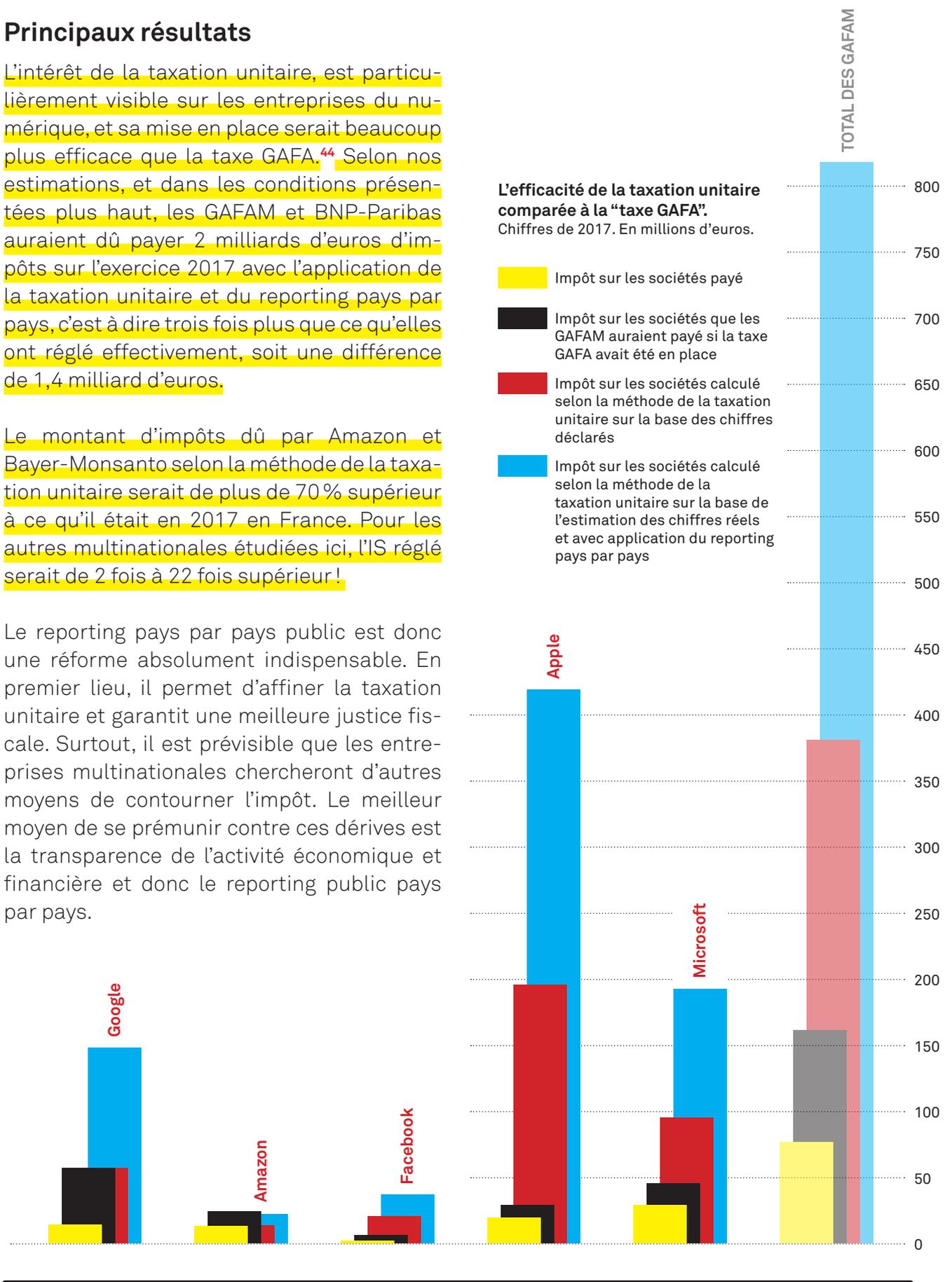


## Principaux résultats

L'intérêt de la taxation unitaire, est particulièrement visible sur les entreprises du numérique, et sa mise en place serait beaucoup plus efficace que la taxe GAFA.<sup>44</sup> Selon nos estimations, et dans les conditions présentées plus haut, les GAFAM et BNP-Paribas auraient dû payer 2 milliards d'euros d'impôts sur l'exercice 2017 avec l'application de la taxation unitaire et du reporting pays par pays, c'est à dire trois fois plus que ce qu'elles ont réglé effectivement, soit une différence de 1,4 milliard d'euros.

Le montant d'impôts dû par Amazon et Bayer-Monsanto selon la méthode de la taxation unitaire serait de plus de 70% supérieur à ce qu'il était en 2017 en France. Pour les autres multinationales étudiées ici, l'IS réglé serait de 2 fois à 22 fois supérieur!

Le reporting pays par pays public est donc une réforme absolument indispensable. En premier lieu, il permet d'affiner la taxation unitaire et garantit une meilleure justice fiscale. Surtout, il est prévisible que les entreprises multinationales chercheront d'autres moyens de contourner l'impôt. Le meilleur moyen de se prémunir contre ces dérives est la transparence de l'activité économique et financière et donc le reporting public pays par pays.

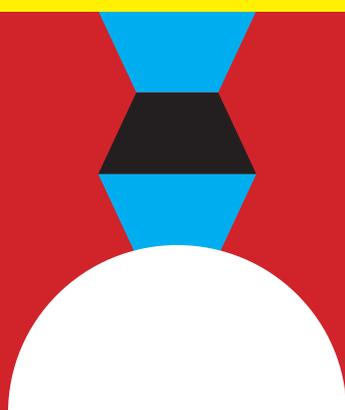


Détails des calculs et informations complémentaires en annexe [attac.org/l/donneestaxeunitaire](https://attac.org/l/donneestaxeunitaire)

Note réalisée en partenariat avec **Attac Allemagne** et avec le soutien du **Réseau des Attac d'Europe**

Ont contribué à ce rapport  
**Rens Chazottes, Frank Czesnik, Pierre Grimaud, Julien Joubert, Françoise Licho, Franck Mithieux, Jeanne Planche, Dominique Plihon, Raphaël Pradeau**

Pour leur précieuse relecture, merci à **Olivier Petitjean et Vincent Drezet**



Attac France  
21 ter rue Voltaire  
75011 Paris  
01 56 06 43 60  
**[france.attac.org](http://france.attac.org)**  
[attacfr@attac.org](mailto:attacfr@attac.org)



Attac France (officiel)



[attac\\_fr](https://twitter.com/attac_fr)



attac