

2 Le civisme fiscal des entreprises

Ce chapitre est axé sur le civisme fiscal des entreprises, domaine dans lequel les travaux sont limités, particulièrement en ce qui concerne les pays en développement. Ce chapitre utilise de nouvelles données sur la sécurité fiscale en matière juridique comme indicateur de civisme fiscal afin d'identifier certains facteurs susceptibles d'influencer les entreprises multinationales et les réponses politiques envisageables. De plus, compte tenu des limites de la sécurité fiscale en matière juridique en tant qu'indicateur, d'autres possibilités de recherche sont identifiées, notamment l'évaluation du rôle des principes fiscaux et commerciaux facultatifs sur le civisme fiscal des entreprises multinationales.

Ces dernières années, la question de la fiscalité des entreprises a suscité un vif intérêt. Cet intérêt a principalement porté sur les pratiques (souvent complexes) des entreprises multinationales et sur les règles internationales qui s'y appliquent – en particulier les questions liées au BEPS¹ – ainsi que sur la nature de la concurrence fiscale entre les États, considérée comme la cause d'une diminution des taux des impôts sur les sociétés à l'échelle mondiale. Le civisme fiscal n'a donc eu qu'une place relativement limitée dans le débat, et a souvent été uniquement considéré sous l'angle de son lien avec les taux d'imposition.

Plus récemment, l'intérêt porté par le Groupe des Vingt (G20) à la sécurité juridique en matière fiscale a permis d'élargir ce débat focalisé sur la fiscalité des entreprises. Les mesures destinées à renforcer la sécurité fiscale en matière juridique ont pour but de rendre l'environnement fiscal plus prévisible, afin de favoriser l'investissement. De ce point de vue, il existe un lien étroit entre l'action visant à renforcer la sécurité juridique en matière fiscale et celle relative au civisme fiscal. L'une et l'autre portent en effet sur les facteurs qui déterminent la disposition des entreprises à participer spontanément au fonctionnement du système fiscal.

Ce chapitre tente, à partir de données nouvelles, de combler les lacunes des travaux sur le civisme fiscal des entreprises. Il existe actuellement relativement peu d'analyses et de données sur cette question (voir les sections 2.1 et 2.2 ci-après pour un état des lieux des travaux existants). Une enquête sur la sécurité fiscale récemment réalisée par l'OCDE auprès d'entreprises multinationales (OCDE/FMI, 2018^[11]) fournit des indications indirectes offrant un bon point de départ pour ouvrir le débat sur le civisme fiscal des entreprises dans les pays en développement. En d'autres termes, lorsque les multinationales ressentent un niveau moindre de sécurité juridique en matière fiscale, ils sont moins disposés à participer activement ou positivement au système fiscal (tout du moins pour les secteurs les plus incertains). La sécurité juridique en matière fiscale n'étant qu'un indicateur du civisme fiscal, elle présente des limites, de ce fait si les conclusions tirées de l'analyse semblent indiquer des implications politiques, alors d'autres recherches sont nécessaires.

Il apparaît que plusieurs possibilités de renforcer le civisme fiscal des entreprises, et d'améliorer ainsi le climat de l'investissement, s'offrent aux gouvernements des pays en développement. Elles portent sur le volet technique de la fiscalité (les mécanismes de remboursement de la TVA, par exemple), mais aussi sur l'aspect relationnel (les relations entre les contribuables et les autorités fiscales, par exemple). Bon nombre des facteurs identifiés n'ont rien de surprenant, mais l'observation des différences de priorités d'une région à l'autre montre bien que la faiblesse du civisme fiscal peut avoir des causes très diverses, ce qui souligne encore la nécessité d'approches adaptées aux spécificités nationales ou régionales.

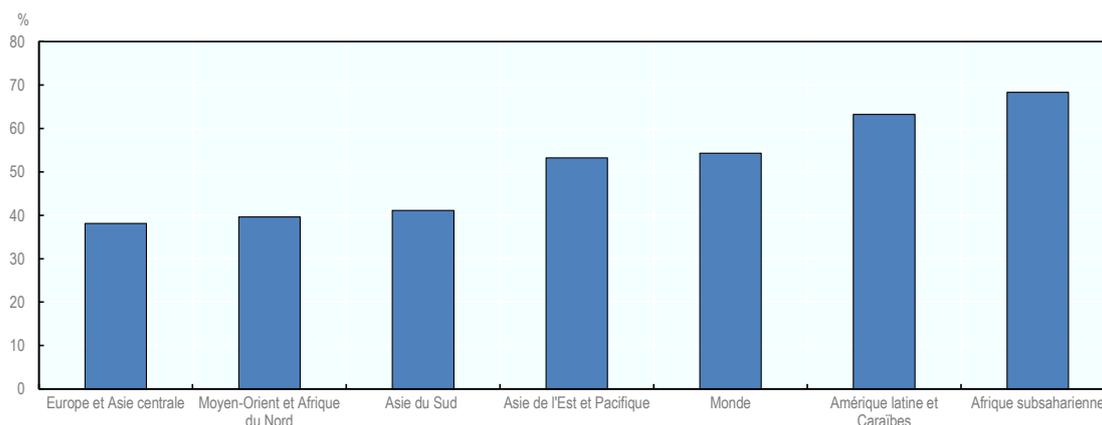
2.1. Pourquoi le civisme fiscal des entreprises est-il important ?

Les retombées du faible civisme fiscal des entreprises ne se limitent pas uniquement à ses effets négatifs sur les recettes fiscales, puisqu'il a aussi des répercussions sur la nature et le niveau des investissements, entre autres effets d'entraînement. Ainsi, un faible civisme fiscal des entreprises peut, comme dans le cas des particuliers, être à l'origine d'un comportement d'évasion fiscale, mais risque aussi de contraindre des entreprises à quitter le marché. Comme les entreprises agissent aussi comme agents chargés de la retenue, (comme par exemple pour la TVA et les impôts sur le revenu des employés), il se peut de ce fait qu'un faible niveau de civisme fiscal affecte leur consentement à retenir et verser les impôts aux pouvoirs publics, en plus de leurs propres taxes. Les mécanismes à l'œuvre ne sont pas les mêmes selon que l'entreprise est une petite ou moyenne entreprise (PME) ou une multinationale.

Les petites entreprises sont susceptibles de ne pas déclarer une partie de leurs chiffre d'affaires, de réduire leurs investissements ou de basculer dans le secteur informel. Des travaux

fondés sur les données de l'enquête de la Banque mondiale auprès des entreprises montrent que l'ampleur de l'activité informelle varie grandement d'une région à l'autre (Graphique 2.1)². Le pourcentage d'entreprises déclarant subir la concurrence déloyale d'entreprises du secteur informel est supérieur à 60 % dans la région Amérique latine et Caraïbes et en Afrique subsaharienne, tandis qu'il est inférieur à 40 % en Europe et en Asie centrale. L'activité informelle n'a pas seulement des effets sur la collecte de l'impôt : les entreprises informelles sont souvent moins productives, créent moins d'emplois de qualité et offrent des avantages accessoires au salaire (accès à la protection sociale, par exemple) plus limités. Si le manque de civisme fiscal n'est pas l'unique raison qui conduit les petites entreprises à exercer une activité informelle, la mesure et la compréhension du civisme fiscal des PME figurent au nombre des voies à explorer pour réduire l'ampleur de l'activité informelle, parallèlement à d'autres méthodes telles que l'allègement des formalités administratives et des coûts de régularisation des activités (voir l'Encadré 2.1).

Graphique 2.1. Pourcentage d'entreprises en concurrence avec des entreprises non déclarées ou informelles



Source : Enquêtes auprès des entreprises (<http://www.enterprisesurveys.org/data/exploretopics/informality>), Banque mondiale.

Il est possible que les entreprises multinationales cherchent à obtenir des avantages pour compenser leur manque de confiance à l'égard de certains pans du système fiscal. Comme elles disposent de plus de pouvoir politique et économique, les multinationales font appel à d'autres stratégies (à des degrés variables de légitimité) pour réduire leurs impôts, notamment la possibilité d'obtenir des exonérations fiscales. Par exemple, selon certains auteurs, la méfiance à l'égard des systèmes de TVA africains conduirait les multinationales à exiger des avantages fiscaux (Moore, Prichard et Fjeldstad, 2018, p. 128^[2]). Dans les cas extrêmes, les multinationales peuvent même décider de quitter le marché (ou de ne pas y entrer) ou modifier leurs choix d'investissement. Plusieurs enquêtes ont néanmoins montré que la fiscalité ne faisait généralement pas partie des principaux déterminants des décisions d'investissement (Groupe de la Banque mondiale, 2018^[3] ; Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, 2015^[4] ; James, 2009^[5] ; Hornberger et Kusek, 2011^[6]).

Encadré 2.1. Faire reculer l'activité informelle et renforcer le civisme fiscal : l'expérience CabDost

CabDost est une entreprise de technologie à vocation sociale, qui travaille avec des chauffeurs de taxi en Inde (principalement à Bangalore et Hyderabad). Elle vise à favoriser l'inclusion sociale en aidant ces chauffeurs à faire leur déclaration d'impôt et en facilitant la régularisation de leurs activités, afin de leur permettre d'améliorer leur planification financière.

Grâce à plusieurs campagnes innovantes et gratuites d'aide à l'établissement des déclarations d'impôt, CabDost a travaillé avec plus de 9 000 chauffeurs de taxi, en les sensibilisant à l'importance des déclarations fiscales, ce qui s'est traduit par la soumission de quelque 14 000 déclarations à l'administration des impôts.

La réussite de CabDost repose sur la conjonction d'approches diverses :

- Une association avec Radio City 91.1, qui lui a permis de réaliser une communication ciblée.
- La mise en place de services d'assistance dans les locaux des entreprises OLA et Uber, qui offrent des applications de réservation de taxis.
- L'organisation d'une opération sans précédent en faveur de l'inclusion sociale à l'aéroport international Kempegowda de Bangalore et à l'aéroport international Rajiv Gandhi d'Hyderabad, en Inde.
- Une collaboration avec des constructeurs automobiles destinée à soutenir les campagnes menées grâce à l'intégration de marques.
- Le lancement d'un produit technologique novateur, permettant aux chauffeurs de s'enregistrer sur une plateforme multilingue (en lieu et place d'un système utilisant l'anglais comme langue par défaut).

Il est important de noter que CabDost a présenté ses travaux comme un programme d'éducation financière au sens large, et non comme une initiative à caractère strictement fiscal. Cela a permis à l'entreprise d'évoquer aussi bien les avantages de la régularisation des activités que les obligations fiscales. CabDost cherche aujourd'hui à élargir la portée de son action et à réduire la crainte inspirée par la fiscalité dans d'autres secteurs.

Source : Yamuna Sastry et Muhammed Shafeeque (fondateurs de CabDost).

2.2. Travaux existants

Les travaux sur le civisme fiscal des entreprises sont relativement limités, en particulier pour ce qui est des pays en développement. Le Tableau 2.1 offre une synthèse des principales conclusions des études ayant été réalisées sur la question. Ces conclusions portent notamment sur les différences entre grandes et petites entreprises, ainsi qu'entre entreprises nationales et étrangères. D'autres ont trait au rôle de l'administration de l'impôt, à la légitimité de l'État et même au rôle de la religion et du patriotisme (Yucedogru, 2013^[7]).

Il existe à la fois des similitudes et des différences entre le civisme fiscal des entreprises et celui des particuliers. Les décisions prises dans les entreprises l'étant par des individus, certains des facteurs qui influent sur ces individus peuvent rejaillir sur les entreprises, en particulier dans le cas des petites entreprises. Parmi ces facteurs figurent la corruption ainsi que les valeurs et normes culturelles (Joulfaian, 2009^[8] ; Alm et McClellan, 2012^[9]). Les facteurs qui résultent du comportement de

l'entreprise en tant qu'organisation peuvent également jouer un rôle. Il s'agit notamment des préférences en matière de risque, des approches choisies par les conseillers fiscaux de l'entreprise, de la réputation du conseil d'administration, de la structure et de la taille de l'entreprise, des coûts induits par le respect de la réglementation et de la complexité des impôts. (Yucedogru, 2013^[7] ; Lanis et al., 2018^[10]). Il existe peu de travaux sur l'incidence de ces différents facteurs, mais progressivement on en trouve davantage ; USAID vient d'entreprendre une étude qui vise à examiner l'influence qu'ont les conseillers fiscaux dans les entreprises serbes (OECD, 2019^[11])³, tandis que l'OCDE se penche sur les perceptions qu'ont les fonctionnaires des impôts du rôle des Big Four (KPMG, EY, Deloitte et PwC – les quatre plus grands groupes d'audit financier dans le monde).

Tableau 2.1. Synthèse des études consacrées au civisme fiscal des entreprises

	Année	Conclusions	Méthodes
Alm et McClellan	2012	Les entreprises nationales se livrent plus à l'évasion fiscale et déclarent moins que les entreprises étrangères et les entreprises publiques. Les pouvoirs publics doivent s'employer à : <ul style="list-style-type: none"> • réduire la corruption • améliorer les services aux contribuables • simplifier les modalités de paiement des impôts. 	Analyse de régression. Ensemble de données se rapportant à 34 pays et à plus de 8 000 entreprises.
Everest-Phillips et Sandall	2009	Facteurs inhérents à tout système fiscal : <ul style="list-style-type: none"> • la légitimité de l'État • le consentement des contribuables à payer • l'efficacité de l'administration de l'impôt. 	Note d'orientation.
Joulfaian	2009	- L'indiscipline fiscale des entreprises augmente parallèlement à la fréquence des versements de pots-de-vin liés aux impôts. - Les entreprises étrangères dissimulent une part plus faible de leurs activités que les entreprises nationales.	Analyse de régression multivariée. Ensemble de données se rapportant à 26 économies en transition.
Mickiewicz et. al	2017	Un civisme fiscal plus élevé des entreprises est associé à : <ul style="list-style-type: none"> • la légitimité des autorités fiscales et de l'État • un sentiment d'appartenance à la nation • la perception du risque de sanctions et de leur sévérité. 	Analyse de régression. Données issues d'une enquête sur les propriétaires/dirigeants d'entreprise en Lettonie.
OCDE	2004	- Les grandes entreprises disposent peut-être d'un pouvoir politique suffisant pour obtenir un régime d'imposition favorable et sont en mesure de mettre en œuvre des stratégies fiscales très élaborées. - Les PME choisissent parfois de passer dans (le reste) secteur informel ou de se soustraire à l'impôt.	Note d'orientation sur le risque d'indiscipline fiscale.
Yucedogru	2013	- La perception de l'administration et les convictions religieuses ont une incidence sur le civisme fiscal. - Le patriotisme et la complexité des impôts n'ont pas d'influence réelle sur le civisme fiscal des PME.	Données qualitatives se rapportant à 20 PME implantées en Turquie.

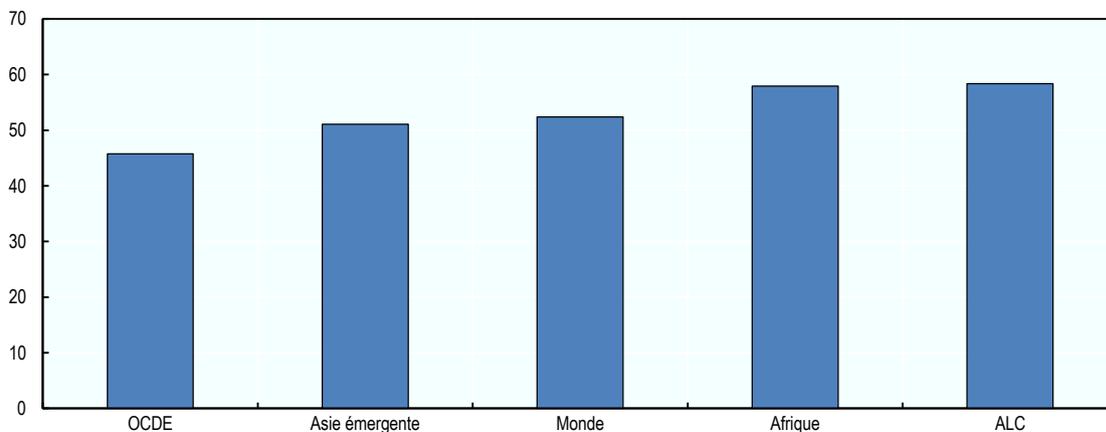
Au regard de ces différences, il se pourrait que la définition du civisme fiscal doive être interprétée différemment en fonction des entreprises plutôt que des particuliers. Ainsi qu'il est indiqué dans plusieurs des réponses de la consultation, notamment concernant les grandes entreprises, le civisme fiscal dans les entreprises représente autre chose que la motivation intrinsèque du particulier de payer des impôts. Tandis que les motivations des particuliers au sein d'une entreprise (ou en tant que cabinet conseil) peuvent jouer un rôle, la structure et les processus de l'entreprise vont continuer de modeler son approche en matière fiscale (Mulligan, 2016^[12]). Plusieurs réponses à la consultation ont indiqué qu'une nouvelle nomenclature pourrait être bénéfique au civisme fiscal des entreprises, peut-être en se concentrant sur une discipline responsable, pour faire apparaître plus clairement les différences avec les particuliers (OECD, 2019^[11]). S'il est vrai qu'une nouvelle définition

pourrait avoir une utilité sur le long terme, le présent apport continuera de faire référence au civisme fiscal des entreprises pour s'aligner sur les recherches existantes.

Comme dans le cas des particuliers, les estimations du civisme fiscal des entreprises varient d'une région et d'un pays à l'autre, et c'est dans les pays émergents qu'elles sont les plus faibles.

Il n'existe pas de méthode simple pour mesurer le civisme fiscal, si bien qu'il faut généralement recourir à des indicateurs indirects. Une des méthodes couramment employées consiste à utiliser la proportion du chiffre d'affaires dissimulée aux autorités fiscales⁴ (voir Alm et McClelland (2012^[9]) et Joulfaian (2009^[8])). D'après cette mesure, c'est dans les économies membres de l'OCDE que le civisme fiscal est le plus élevé en moyenne, moins de 46 % des entreprises du secteur formel (qui emploient cinq salariés ou plus) ne déclarant pas l'intégralité de leur chiffre d'affaires à l'administration fiscale. Ce pourcentage est plus élevé dans les régions émergentes, en particulier en Afrique et dans la région Amérique latine et Caraïbes (ALC), où près de 60 % des entreprises ne déclarent pas la totalité de leur chiffre d'affaires pour réduire le montant de leurs impôts (Graphique 2.2). Cette méthode présente toutefois une limite importante liée au fait que ce pourcentage est un indicateur indirect du civisme fiscal ; or, d'autres éléments, notamment la rigueur avec laquelle est appliquée la loi, influent probablement sur les résultats.

Graphique 2.2. Entreprises ne déclarant pas l'intégralité de leur chiffre d'affaires à l'administration fiscale (en % des entreprises)



Note : Dernière année connue ; les données disponibles se rapportent à la période 2002-10.

Source : Enquêtes auprès des entreprises (<http://www.enterprisesurveys.org>), Banque mondiale.

Le manque de données demeure le principal obstacle à la réalisation d'analyses plus approfondies du civisme fiscal des entreprises. Dans ce domaine, il n'existe pas d'ensembles de données similaires à ceux utilisés pour mesurer le civisme fiscal des particuliers. Les rares études empiriques consacrées au civisme fiscal des entreprises reposent sur les données de l'enquête sur l'environnement et les performances des entreprises (BEEPS, *Business Environment and Enterprise Performance Survey*) réalisée par la BERD et la Banque mondiale, dont une question portait sur le pourcentage de son chiffre d'affaires total qu'une entreprise déclarait à l'administration fiscale. Toutefois, depuis 2014, cette question ne figure plus dans l'enquête, ce qui limite la possibilité de continuer à analyser le civisme fiscal des entreprises à l'aide de cette méthode. La suite du chapitre approfondit l'étude du civisme fiscal des entreprises à partir d'une nouvelle source de données. Elle se concentre sur les multinationales, particulièrement importantes dans les pays en développement où elles assurent une part significative de la base d'imposition, la plus grande part dans certains pays (par

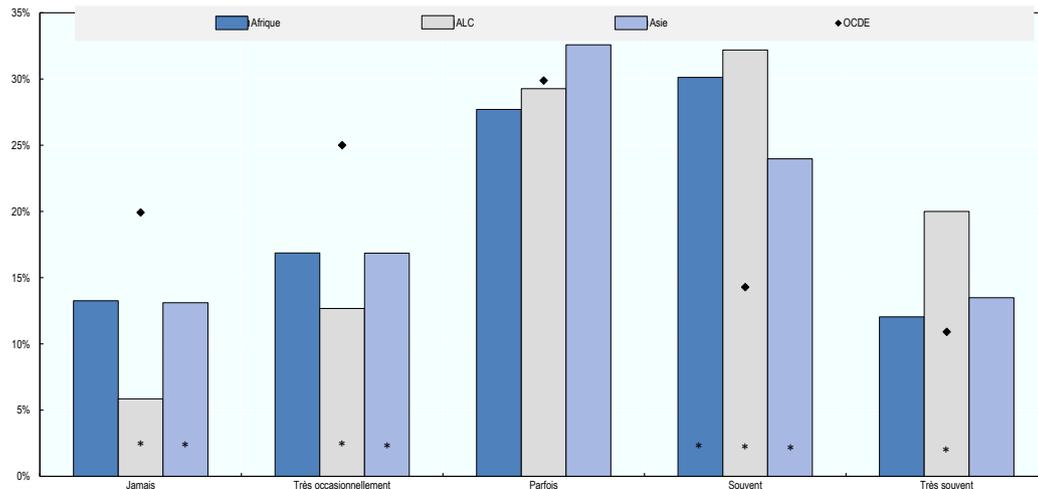
exemple le Rwanda indique que 70% de sa base d'imposition proviennent des multinationales (ATAF, 2016^[13])

2.3. Civisme fiscal des entreprises multinationales – les enseignements d'une enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale

Compte tenu des limites actuelles des données disponibles, la sécurité juridique en matière fiscale peut constituer un indicateur indirect utile pour mesurer le civisme fiscal des entreprises multinationales. Comme cela a été souligné dans la section 2.2, divers facteurs peuvent influencer sur le civisme fiscal des entreprises. La sécurité juridique en matière fiscale fait partie de ceux qui n'ont pas été examinés de manière significative précédemment, mais qui semblent prometteurs, dans la mesure où elle contribue sans doute au civisme fiscal des entreprises multinationales (OCDE, 2019^[11])⁵. Il va de soi que la sécurité juridique en matière fiscale influe sur la facilité d'acquitter les impôts et les relations avec l'administration fiscale – deux dimensions qui se sont avérées, dans le cas de l'Afrique, avoir un effet sensible sur le civisme fiscal des particuliers. En outre, la sécurité juridique en matière fiscale influe sans doute sur divers éléments déterminants pour le positionnement d'une entreprise vis-à-vis du système d'imposition d'un pays donné, notamment ses choix en matière d'investissement, son approche en matière d'avantages fiscaux et sa stratégie de planification fiscale. Dans cette section sont étudiés certains de ces liens ainsi que les causes de l'insécurité juridique en matière fiscale à laquelle sont confrontées les entreprises multinationales, en particulier dans les pays en développement. L'analyse repose sur une source de données unique, l'enquête auprès des entreprises réalisée en 2016 par l'OCDE pour recueillir l'avis des équipes dirigeantes de plus de 500 entreprises, multinationales en grande majorité, et recueillir ainsi leurs points de vue sur la sécurité fiscale dans 82 pays en développement (la méthodologie est décrite dans l'Annexe B) (OCDE/FMI, 2018^[1]).

L'insécurité juridique en matière fiscale semble avoir une incidence plus forte sur les décisions des entreprises dans les pays en développement que dans les pays membres de l'OCDE. Bien que la fiscalité ne soit peut-être pas le facteur qui influe le plus sur les décisions d'investissement, il ressort de l'enquête que l'incertitude juridique en matière fiscale peut bel et bien avoir une incidence, et qu'il en va plus souvent ainsi dans les pays en développement que dans les pays membres de l'OCDE. Le Graphique 2.3 indique la fréquence à laquelle l'insécurité juridique en matière fiscale influe sur les décisions des entreprises. Cette fréquence est plus grande dans les trois régions en développement que dans les pays membres de l'OCDE, en particulier dans la région ALC. C'est probablement dû au fait que les niveaux d'insécurité juridique en matière fiscale sont plus élevés dans les régions émergentes et laisse à penser que les pays en développement auraient sans doute beaucoup à gagner de mesures destinées à remédier aux problèmes liés à la sécurité juridique en matière fiscale et au civisme fiscal.

Graphique 2.3. Fréquence à laquelle l'insécurité juridique en matière fiscale influe fortement sur les décisions des entreprises



Note : Réponses à la question : « À quelle fréquence l'insécurité juridique en matière fiscale influe-t-elle fortement sur les décisions de l'entreprise ? ». Les personnes interrogées étaient invitées à répondre sur une échelle allant de 5 à 1, 5 signifiant « très souvent », 4 « souvent », 3 « parfois », 2 « très occasionnellement » et 1 « jamais ».

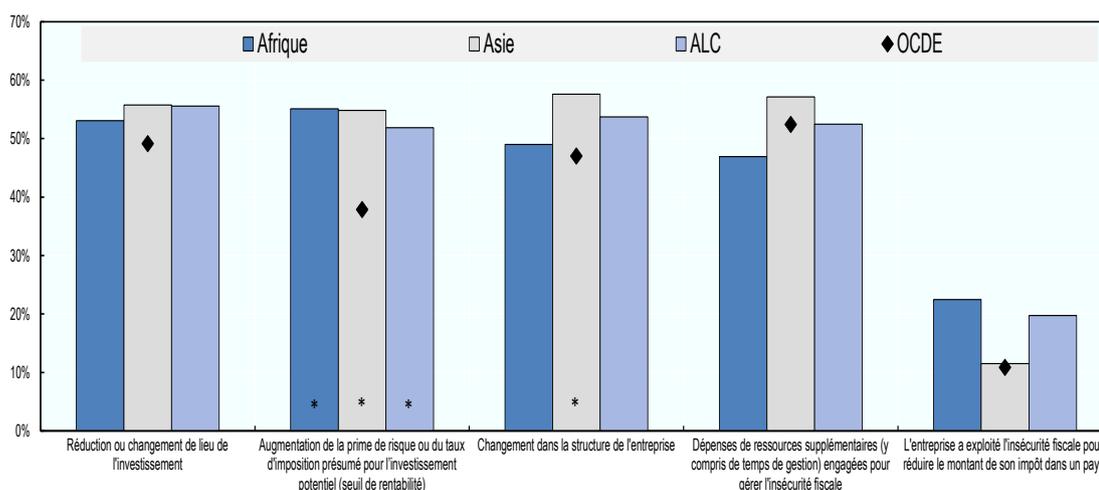
Cette question a été posée séparément pour chacun des pays choisis par les répondants, étant entendu qu'un même répondant pouvait choisir quatre pays au maximum.

* : significatif au seuil de 5 %, différence entre la région considérée et la zone OCDE.

Source : Enquête de l'OCDE sur la fiscalité réalisée auprès des entreprises (2016).

L'insécurité juridique en matière fiscale a des conséquences non négligeables, pouvant notamment entraîner une modification de la structure des entreprises, une hausse de leurs coûts, voire une diminution de leurs investissements. Les entreprises étaient invitées à indiquer en quoi cette insécurité juridique en matière fiscale influait sur leurs activités. Le Graphique 2.4 montre que l'insécurité juridique en matière fiscale peut avoir diverses conséquences pour les entreprises, en premier lieu sur leur structure, leurs coûts et l'ampleur de leurs investissements. L'insécurité juridique en matière fiscale peut n'influer que rarement sur la décision d'investir ou non, mais elle a beaucoup plus souvent une incidence sur les décisions relatives à l'ampleur, à la localisation et à la structure des investissements.

Graphique 2.4. Impact de l'insécurité juridique en matière fiscale



Note : Réponses à la question : « D'après votre expérience, lesquels des effets suivants l'insécurité juridique en matière fiscale a-t-elle eus sur les activités de votre entreprise ? ».

* significatif au seuil de 5 %, différence entre la région considérée et la zone OCDE.

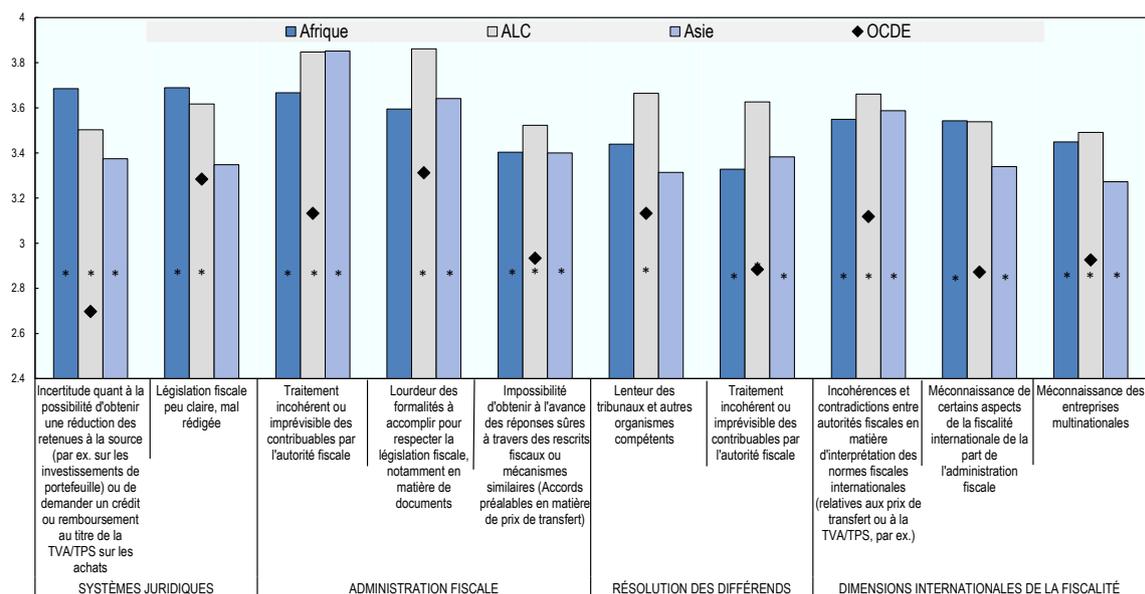
Source : Enquête de l'OCDE sur la fiscalité réalisée auprès des entreprises (2016).

2.4. Les causes de l'insécurité juridique en matière fiscale

Les causes de l'insécurité juridique en matière fiscale varient d'une région à l'autre. Le Graphique 2.5 présente les dix principales causes d'**insécurité juridique en matière fiscale** dans chacune des trois régions considérées. Il met en lumière des disparités (en particulier par comparaison avec les pays membres de l'OCDE), mais aussi des points communs.

Les questions de fiscalité internationale sont source d'insécurité juridique en matière fiscale dans toutes les régions. Plusieurs problèmes de fiscalité internationale figurent parmi les dix premières causes d'insécurité juridique en matière fiscale, ce qui témoigne de l'importance de ces questions pour les entreprises multinationales. Ces problèmes ont trait à des contradictions dans l'interprétation des normes internationales, au manque de compétence de l'administration fiscale et à sa méconnaissance des structures des entreprises multinationales. Ces constatations montrent que les pays en développement auraient tout intérêt à adopter des normes internationales en matière fiscale, comme celles issues du projet BEPS, mais aussi qu'il est impératif de renforcer réellement les capacités nécessaires à l'application de ces normes. Le programme mis en œuvre au Libéria au titre de l'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) a montré que le renforcement des capacités techniques de l'administration fiscale du Libéria avait débouché sur une amélioration de ses relations avec les entreprises multinationales, notamment marquée par une évolution positive de la discipline fiscale⁶. Les préoccupations exprimées au sujet de la méconnaissance des activités des entreprises internationales révèlent aussi qu'il pourrait être intéressant que les entreprises elles-mêmes s'impliquent dans le renforcement des capacités, afin d'expliquer comment leurs structures et leurs chaînes de valeur sont organisées. L'OCDE a réalisé d'importantes avancées à cet égard et peut aller encore beaucoup plus loin (Encadré 2.2), bien qu'il faille veiller à éviter tout conflit d'intérêt

Graphique 2.5. Les dix premières causes d'insécurité juridique en matière fiscale pour les entreprises



Note : Réponses à la question : « D'après votre expérience, quel rôle chacun des facteurs ci-après a-t-il joué dans l'aggravation globale de l'insécurité juridique en matière fiscale dans les pays que vous avez choisis ? ». Les répondants étaient invités à répondre sur une échelle allant de 5 à 1, 5 signifiant « un rôle extrêmement important » et les chiffres suivants par ordre décroissant dénotant un rôle de moins en moins important. Cette question a été posée séparément pour chacun des pays choisis par les répondants, étant entendu qu'un même répondant pouvait choisir quatre pays au maximum.

* : significatif au seuil de 5 %, différence entre la région considérée et la zone OCDE.

Source : Enquête de l'OCDE sur la fiscalité réalisée auprès des entreprises (2016).

Encadré 2.2. Exploiter les compétences des entreprises et des experts sectoriels

En partageant leurs données d'expérience avec les autorités fiscales et en leur apportant leur éclairage, les entreprises peuvent les aider à mieux comprendre certaines pratiques courantes et attirer leur attention sur les risques d'érosion de la base d'imposition. Les informations obtenues grâce à la consultation du secteur des entreprises ont permis d'élaborer des instruments tels que les boîtes à outils mises au point dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales. Grâce à ces boîtes à outils, plusieurs pays en développement ont amélioré leur connaissance des secteurs d'activité de leurs contribuables, si bien que la relation avec les entreprises repose désormais davantage sur la collaboration.

Il est également envisageable d'impliquer les entreprises dans des actions de renforcement des capacités menées au niveau national ou dans un cadre multilatéral. Ainsi :

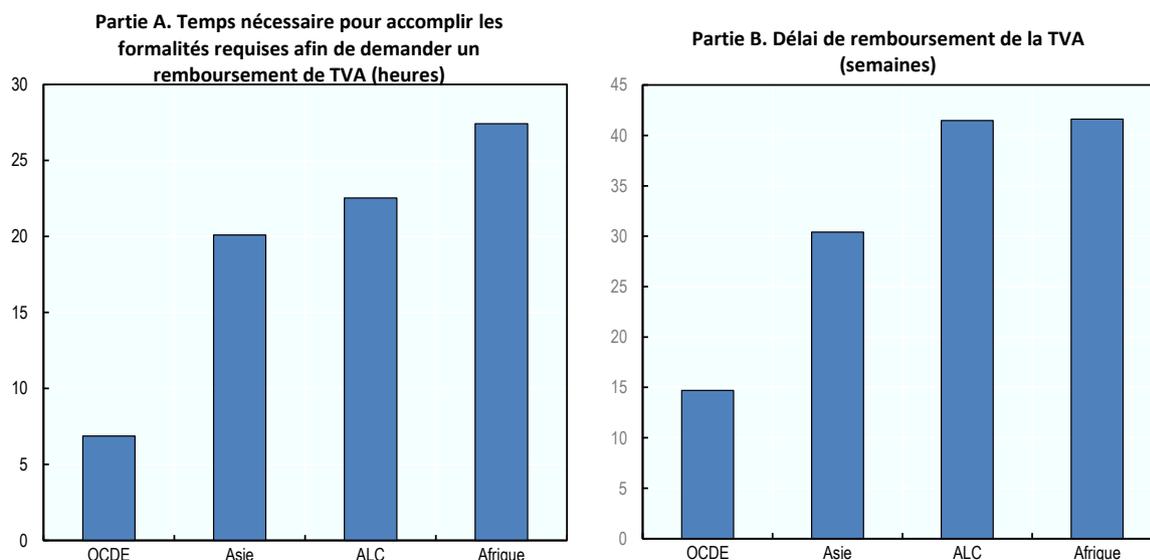
- Unilever a mis à disposition ses experts sectoriels pour former les agents de l'administration fiscale du Zimbabwe sur la chaîne de valeur dans le secteur des biens de consommation.
- Les programmes de renforcement des capacités techniques mis en œuvre dans le cadre de l'initiative IISF font de plus en plus appel à des experts sectoriels. Le programme relatif au Botswana, par exemple, a bénéficié de la participation d'un spécialiste du secteur des diamants, qui a permis de mieux comprendre la complexité du commerce de diamants bruts et de l'ajout de valeur au niveau local (par exemple par l'activité de polissage). De même, un expert de la floriculture a été mobilisé pour le programme d'IISF relatif à l'Éthiopie, et des spécialistes des secteurs gazier et pétrolier ont participé au programme d'IISF relatif au Nigéria.

- Dans le cadre d'un programme de formation multilatéral sur les prix de transfert et le secteur minier organisé en République de Corée, les participants des différents pays se sont rendus à l'aciérie Posco pour observer directement la manière dont les minerais (en particulier le minerai de fer) étaient utilisés pour fabriquer de l'acier

Les relations entre les autorités fiscales et les entreprises sont au cœur de la plupart des sources d'insécurité juridique en matière fiscale. La majorité des causes les plus souvent citées sont liées aux différences de traitement ou à l'incapacité d'obtenir une réponse sûre concernant certains points (allègements, remboursements d'impôts, décisions fiscales anticipées). Remédier à ces problèmes pourrait avoir des effets très positifs en termes d'amélioration du climat de l'investissement, en renforçant le civisme fiscal des entreprises multinationales dans les pays en développement.

Les conclusions de l'enquête de l'OCDE auprès des entreprises relatives aux causes de l'insécurité juridique en matière fiscale corroborent celles d'autres études. Les indicateurs de l'enquête *Doing Business* du Groupe de la Banque mondiale incluent plusieurs mesures concernant la fiscalité, et constituent une autre source de données utilisable pour vérifier la cohérence des conclusions établies à partir de l'enquête de l'OCDE sur la sécurité juridique en matière fiscale. Ainsi, les données sur les remboursements de TVA présentées dans le Graphique 2.6 corroborent les résultats de l'enquête sur la sécurité juridique en matière fiscale – à savoir que les remboursements de TVA constituent une source d'insécurité juridique en matière fiscale beaucoup plus grande dans les trois régions étudiées que dans les pays membres de l'OCDE, l'Afrique se caractérisant par l'insécurité juridique en matière fiscale la plus forte. Les données de l'enquête *Doing Business* montrent que c'est en Afrique que les formalités nécessaires à l'obtention d'un remboursement de TVA prennent le plus de temps et que le délai de remboursement est le plus long, et que ce temps et ce délai sont nettement plus longs dans les trois régions étudiées que dans la zone OCDE en moyenne.

Graphique 2.6. Temps nécessaire pour accomplir les formalités requises afin de demander un remboursement de TVA et pour l'obtenir

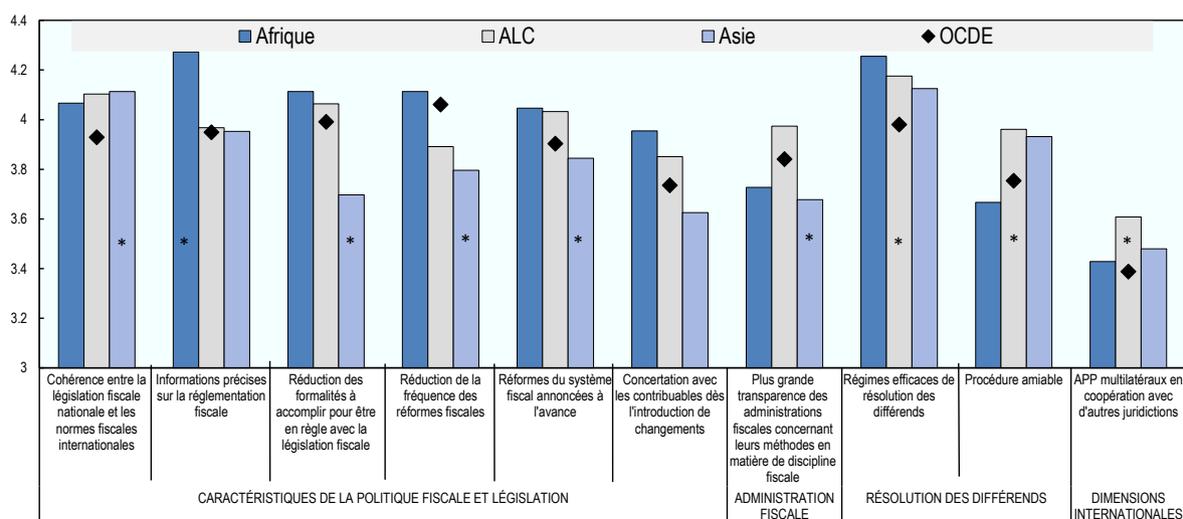


Source : Groupe de la Banque mondiale, indicateurs de l'enquête *Doing Business*.

2.5. Instruments susceptibles d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale et enseignements à tirer pour le civisme fiscal

L'allègement des formalités administratives, le renforcement de la concertation et de la transparence et l'instauration de mécanismes de règlement des différends plus efficaces sont les outils jugés les plus importants pour améliorer la sécurité fiscale. L'enquête invitait les répondants à indiquer quels outils pourraient contribuer à améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, sachant que les dix principaux sont présentés dans le Graphique 2.7 ci-après. La plupart de ces instruments concernent l'amélioration de la confiance dans le système d'imposition, ou la nécessité de rendre le système fiscal plus facile à appréhender. Les résultats obtenus à cet égard vont dans le même sens que les recommandations formulées par le Groupe de la Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers (PwC) quant à la nécessité pour les pays de se doter de systèmes fiscaux simples et cohérents (Groupe de la Banque mondiale et PwC, 2018^[14]). Il semble exister des obstacles similaires à surmonter pour renforcer le civisme fiscal des particuliers. Même si les processus seraient sans aucun doute différents, il est probable que l'allègement des formalités administratives, le renforcement de la concertation et de la transparence et l'instauration de mécanismes de règlement des différends plus efficaces aient des retombées sur le civisme fiscal des particuliers comme sur celui des entreprises multinationales. Il pourrait donc être intéressant que ces mesures s'inscrivent dans le cadre d'efforts déployés par l'administration dans son ensemble pour améliorer le civisme fiscal de tous les contribuables. Une telle démarche pourrait favoriser l'échange d'idées au sein de réseaux plus vastes, et réduire le risque que la sécurité fiscale ne se réduise à une préoccupation des grandes entreprises.

Graphique 2.7. Dix principaux instruments susceptibles de renforcer la sécurité fiscale



Note : Réponses à la question : « Lequel des instruments suivants a amélioré ou pourrait améliorer la sécurité juridique en matière fiscale ? ». Les répondants étaient invités à répondre sur une échelle allant de 5 à 1, 5 signifiant que l'outil considéré « a amélioré ou pourrait améliorer sensiblement la sécurité juridique en matière fiscale », et les chiffres suivants par ordre décroissant dénotant une importance de plus en plus faible.

* significatif au seuil de 5 %, différence entre la région considérée et la zone OCDE.

Source : Enquête de l'OCDE sur la fiscalité réalisée auprès des entreprises (2016).

Les différences marquées entre régions témoignent de la nécessité d'adopter une approche adaptée aux spécificités de chaque situation pour renforcer le civisme fiscal. Cela montre une fois encore que même si la sécurité juridique en matière fiscale et le civisme fiscal semblent constituer

des enjeux mondiaux, les mesures prises les concernant doivent être conçues en fonction du contexte local. Il est peu probable que les pays en développement aient les mêmes priorités que les pays membres de l'OCDE, même si cela peut tenir au fait que ces derniers sont déjà parvenus à surmonter certaines difficultés et peuvent partager l'expérience acquise à cet égard (par exemple par l'intermédiaire du Forum sur l'administration fiscale). Il est possible que les capacités nationales influent également sur les choix stratégiques. Beaucoup de grandes multinationales prônent des programmes de conformité coopérative ayant été adoptés par de nombreux pays de l'OCDE mais qui pourraient cependant s'avérer plus complexes pour les pays en développement, lorsque la limitation des capacités peut créer des risques, notamment en termes de disparités des informations et de capacité technique (FMI/OCDE, 2017[47]). Des travaux complémentaires seront nécessaires, notamment au niveau national, pour évaluer les mesures et le degré d'ouverture et d'implication avec les multinationales susceptibles d'avoir le plus d'effet.

Il est nécessaire de réaliser d'autres études, notamment sur l'influence qu'exercent des facteurs non fiscaux sur le civisme fiscal des entreprises. Le présent chapitre porte sur un aspect du civisme fiscal dans les entreprises, à savoir le rôle de la sécurité juridique en matière fiscale. Il existe toutefois un grand nombre d'autres aspects pouvant être examinés. Les réponses contenues dans la consultation publique en présentent un certain nombre comme par exemple : la perception de l'équité, les stratégies fiscales des entreprises et la gestion du risque, la facilité de conformité, le rôle des cadres au sein de l'entreprise (OCDE, 2019^[19]). Il faut également poursuivre les travaux menés pour comprendre l'incidence que peuvent avoir sur le civisme fiscal des entreprises des facteurs non fiscaux (prestations de services publics, ampleur de la corruption, structure des entreprises, etc.).

Le rôle et les répercussions des principes de conduite fiscale responsable spontanée de la part des multinationales au cours des dernières années suscitent un intérêt croissant. En vue d'améliorer le dialogue et la compréhension entre les entreprises et les administrations fiscales, notamment dans les pays en développement, plusieurs organisations patronales ont élaboré des principes facultatifs mettant en avant des pratiques optimales (voir l'Encadré 2.3). Si elles sont couronnées de succès, de telles approches pourraient améliorer le civisme fiscal des entreprises. En outre, l'évaluation de ces initiatives peut avoir des retombées plus importantes si l'on constate que les plus grandes entreprises paient leurs impôts, compte tenu de l'effet d'entraînement positif induit sur le civisme fiscal des entreprises de taille plus réduite et des particuliers. L'OCDE a l'intention de travailler avec les entreprises pour solliciter l'avis de responsables d'administrations fiscales de pays en développement sur la façon dont les entreprises appliquent les principes de discipline fiscale spontanée élaborés par les organisations patronales.

Encadré 2.3. Exemples de principes fiscaux facultatifs élaborés par les entreprises

Il existe divers principes fiscaux facultatifs, mais les plus connus sont ceux qui ont été élaborés par les entreprises auprès de l'OCDE (BIAC) et l'initiative B Team. Le BIAC représente plus de 7 millions d'entreprises de toutes tailles. En 2013, il a élaboré une déclaration sur les meilleures pratiques fiscales en matière de relations avec les administrations fiscales des pays en développement (*Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*) (BIAC, 2013^[15]).

La B Team est une initiative sans but lucratif créée par un groupe mondial de dirigeants d'entreprises afin de favoriser une amélioration de l'exercice des activités économiques. En concertation avec les entreprises et la société civile, B Team a élaboré un ensemble de principes de responsabilité fiscale (The B Team, 2018^[16])⁷ approuvés jusqu'à maintenant par 15 entreprises. Certaines ont rendu publique leur auto-évaluation au regard de ces principes.

Ces deux ensembles de principes couvrent des questions diverses, allant de la responsabilité et la gouvernance au respect de la législation, en passant par les relations avec les autorités fiscales, l'approche adoptée en matière d'avantages fiscaux et la transparence. Ces principes énoncent des orientations que devraient suivre les entreprises. Ainsi, s'agissant des avantages fiscaux, on peut lire dans la déclaration du BIAC :

Les entreprises peuvent utiliser des avantages fiscaux transparents, portés à la connaissance du public et consacrés par le droit du pays hôte.

Les entreprises doivent s'abstenir de réclamer ou d'accepter des exonérations qui ne sont pas prévues par le cadre législatif, réglementaire ou administratif en matière de fiscalité, d'incitations financières ou pour toute autre question.

Le civisme fiscal des PME nécessite également des investigations plus poussées. Ce chapitre s'est concentré sur les multinationales, car les contribuables de ces multinationales ont une grande importance, notamment dans les pays en développement, ce qui ne veut pas dire que le civisme fiscal dans les PME soit négligeable. Les PME représentent la majorité des entreprises dans les pays émergents et constituent en moyenne 45% de l'emploi total, et 33% du PIB (OECD, 2017^[17]) Beaucoup de PME passent d'un statut formel à un statut informel, ce qui a des répercussions significatives non seulement sur le paiement des impôts mais sur l'accès aux systèmes de protection sociale des employés. Au regard des disparités entre les PME et les multinationales, divers facteurs sont susceptibles d'influer sur le civisme fiscal, de ce fait, il est nécessaire de mener des travaux s'adressant spécifiquement aux PME.

2.6. Considérations relatives à l'action publique et autres travaux

Un plus grand civisme fiscal pourrait conduire à une discipline fiscale renforcée. Si le civisme fiscal est rarement le facteur déterminant dans la décision de réaliser ou non un investissement, il est néanmoins fort susceptible d'influer sur l'ampleur et la composition des investissements. Renforcer le civisme fiscal demeure une entreprise complexe, en particulier dans les pays en développement, parce que ses déterminants sont difficiles à cerner et que les travaux sur la question restent limités. Dans ce rapport, l'analyse des réponses recueillies dans le cadre d'enquêtes sur la sécurité juridique en matière fiscale a permis de relever certains points de départ potentiels pour agir sur le civisme fiscal des entreprises multinationales.

- **Accentuer les efforts de renforcement des capacités des administrations fiscales des pays en développement en matière de fiscalité internationale,** afin de remédier aux

incohérences dans l'application des normes internationales et de permettre à ces administrations d'acquérir de l'expérience dans ce domaine. L'initiative Inspecteurs des impôts sans frontières (IISF) est un excellent moyen de renforcer l'expérience pratique en matière d'application des normes fiscales internationales.

- **Associer davantage les entreprises aux initiatives destinées à renforcer les capacités des administrations fiscales des pays en développement.** Cette association comporte des risques, mais elle peut aussi être bénéfique en permettant aux entreprises d'expliquer de manière plus précise le fonctionnement de leurs structures, processus et chaînes de valeur. En règle générale, ces informations transmises aux fins de renforcement des capacités peuvent être fournies par des membres non fiscalistes du personnel des entreprises, ce qui facilite la gestion de conflits d'intérêts éventuels. Dans certains pays, il peut être utile de faire un meilleur usage des approches de discipline coopérative, bien que de telles approches comportent des risques, notamment dans les pays en développement où les capacités et les garanties sont moindres.
- **Faciliter l'instauration de mécanismes efficaces en matière de TVA et de retenue à la source.** L'essentiel de l'intérêt porté à la fiscalité des entreprises multinationales concerne l'impôt sur les sociétés. Or, il est clair que d'autres impôts acquittés par ces entreprises soulèvent des problèmes non négligeables. La TVA est un domaine particulièrement préoccupant, l'absence de mécanismes de remboursement efficaces pouvant conduire les entreprises à exiger des exonérations. Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS de l'OCDE et le Forum mondial de l'OCDE sur la TVA pourraient offrir de bons points de départ pour une réflexion plus approfondie sur ces questions.
- **Mettre à disposition l'expérience d'autres administrations fiscales.** Il existe de fortes disparités entre régions (et pays) quant aux facteurs qui influent sur le civisme fiscal des entreprises. Ces disparités peuvent être le signe d'une différence de priorités, mais aussi signifier que certains pays sont déjà parvenus à surmonter des difficultés existant ailleurs. Les organisations fiscales régionales et le Forum sur l'administration fiscale pourraient donc se mobiliser davantage pour mettre leurs compétences et leur expérience à la disposition des autres. Cela pourrait passer par certaines suggestions mises en lumière dans ce rapport comme la réduction des formalités administratives, l'amélioration de la concertation et de la transparence, et une résolution des litiges plus efficace.
- **Chercher à créer des synergies en renforçant le civisme fiscal dans l'ensemble du système fiscal.** Les questions liées à la confiance et à la transparence concernent aussi bien les entreprises que les particuliers, ce qui laisse à penser qu'il faudrait traiter la question du civisme fiscal comme un problème commun, partager les expériences et les connaissances entre les différentes composantes du système et mettre fin au cloisonnement qui conduit à examiner séparément la fiscalité des personnes physiques et celle des entreprises, voire des entreprises multinationales. À cet égard, il pourrait être utile d'élargir le champ des travaux consacrés aux multinationales, qui sont aujourd'hui axés sur la sécurité juridique en matière fiscale, pour y inclure le concept de civisme fiscal.
- **Mener des travaux au niveau national pour cerner les principaux facteurs qui influent sur le civisme fiscal des différents types d'entreprises (en termes de taille et de secteur d'activité).** Comme dans le cas du civisme fiscal concernant les particuliers, il est nécessaire de mener des travaux plus approfondis au niveau national pour obtenir des informations supplémentaires, notamment pour une meilleure compréhension de tous les déterminants du civisme fiscal autres que la sécurité juridique en matière fiscale, sur la manière dont le civisme fiscal interagit avec d'autres facteurs qui affectent la discipline fiscale, comme l'équité en matière fiscale. Des travaux plus approfondis menés au niveau national sont essentiels dans l'élaboration d'une action publique précise et détaillée.

- **Réaliser des travaux complémentaires pour comprendre les répercussions des autres composantes du civisme fiscal, comme par exemple les principes facultatifs.** L'OCDE a l'intention de travailler avec le BIAC pour évaluer l'incidence des principes qu'il a élaborés dans les pays en développement. L'OCDE mènera une enquête auprès des administrations fiscales, essentiellement dans les pays en développement, afin de réunir des éléments d'information.

Références

- Alm, J. et C. McClellan (2012), « Tax morale and tax compliance from the firm's perspective », *Kyklos*, <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.2011.00524.x>. [9]
- ATAF (2016), *African Tax Outlook*, https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=15 (consulté le 2019 décembre July). [13]
- BIAC (2013), *BIAC Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*, <http://biac.org/wp-content/uploads/2017/06/Statement-of-Tax-Best-Practices-for-Engaging-with-Tax-Authorities-in-Developing-Countries-2016-format-update1.pdf>. [15]
- Groupe de la Banque mondiale (2018), *Global Investment Competitiveness Report 2017/2018*. [3]
- Groupe de la Banque mondiale et PwC (2018), *Paying Taxes 2019*, <http://www.pwc.com/payingtaxes> (consulté le 3 décembre 2018). [14]
- Hornberger, K. et P. Kusek (2011), *What drives decisions on where to invest?*, Groupe de la Banque mondiale, <http://iab.world> (consulté le 3 décembre 2018). [6]
- James, S. (2009), *Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications*, Banque mondiale, <http://documents.worldbank.org/curated/en/945061468326374478/pdf/588160WP0Incen10BOX353820B01PUBLIC1.pdf>. [5]
- Joulfaian, D. (2009), « Bribes and Business Tax Evasion », *The European Journal of Comparative Economics*, vol. 6/2, pp. 227-244, <http://eaces.liuc.it>. [8]
- Lanis, R. et al. (2018), « The Impact of Corporate Tax Avoidance on Board of Directors and CEO Reputation », *Journal of Business Ethics*, <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3949-4>. [10]
- Moore, M., W. Prichard et O. Fjeldstad (2018), *Taxing Africa: Coercion, Reform and Development*, Zed Books. [2]
- Mulligan, E. (2016), « Tax professionals at work in Silicon Valley », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 52, pp. 63-76, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.09.005>. [12]
- OCDE/FMI (2018), *Update on Tax Certainty - IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors - July 2018*, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>. [1]

- OECD (2019), *Public comments on the discussion draft on « What is driving tax morale? »*, [11]
<https://www.oecd.org/tax/tax-global/compilation-public-comments-what-is-driving-tax-morale.pdf> (consulté le 12 July 2019).
- OECD (2017), *Enhancing the Contributions of SMEs in a Global and Digitalised Economy*, [17]
<https://www.oecd.org/industry/C-MIN-2017-8-EN.pdf> (consulté le 16 July 2019).
- Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (2015), *Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu*, [4]
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/options-pour-une-utilisation-efficace-et-efficiente-des-incitations-fiscales-a-l-investissement-dans-les-pays-a-faible-revenu.pdf> (consulté le 18 décembre 2018).
- The B Team (2018), *A New Bar for Responsible Tax*, [16]
<http://bteam.org/wp-content/uploads/2018/02/A-New-Bar-For-Responsible-Tax.pdf> (consulté le 8 mars 2019).
- Yucedogru, R. (2013), *Understanding Tax Morale And Tax Compliance of SMEs: An Example of Turkey*. [7]

Notes

¹ L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale utilisées par les entreprises multinationales pour exploiter les failles et les différences dans les règles fiscales afin d'éviter de payer des impôts. Les pays en développement dépendent davantage des impôts sur les sociétés, ce qui implique qu'ils pâtissent des effets du BEPS de manière disproportionnée. Les pratiques du BEPS ont coûté 100 à 240 milliards de dollars US par an de pertes de recettes. En travaillant en collaboration avec le Cadre inclusif du BEPS de l'OCDE et du G20, plus de 130 pays et juridictions travaillent à la mise en œuvre de 15 mesures pour lutter contre l'évasion fiscale, améliorer la cohérence de la réglementation fiscale internationale et veiller au maintien d'un environnement fiscal plus transparent.

² Voir <http://www.enterprisesurveys.org/data>.

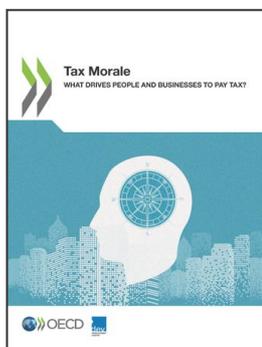
³ En 2019, USAID a démarré une étude sur les PME, qui a pour objectif de recenser les facteurs qui contribuent à l'érosion de la discipline fiscale des PME à cause de leurs comptables et les facteurs qui contribuent à un comportement et des attitudes plus disciplinés de la part des PME et de leurs comptables. Les résultats de cette analyse vont permettre aux fonctionnaires Serbes de mettre en place des stratégies qui vont les aider à faire progresser le civisme fiscal et la discipline fiscale de manière indirecte, en exerçant une influence ou une incitation sur les comptables fiscalistes.

⁴ Calculée à partir de données tirées de l'enquête sur l'environnement et les performances des entreprises (BEEPS, *Business Environment and Enterprise Performance Survey*) réalisée par la Banque européenne pour la reconstruction et le développement (BERD) et la Banque mondiale.

⁵ Cette approche est reflétée par un grand nombre des réponses de la consultation (mais pas dans toutes), notamment celles qui proviennent du secteur privé.

⁶ Citation par Darlingston Talery, Commissaire aux impôts nationaux, Administration fiscale du Liberia (LRA), lors de sa présentation à la Conférence sur le civisme fiscal qui s'est tenue le 25 janvier 2019. Des améliorations comprennent le renforcement du dialogue entre LRA et les préparateurs de déclarations et des améliorations dans la production des déclarations. Voir aussi la présentation des transparents <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/presentations-of-the-conference-on-the-role-of-tax-morale-in-development-january-2019.pdf>.

⁷ Ces principes sont consultables dans leur intégralité à l'adresse suivante : <http://bteam.org/wp-content/uploads/2018/02/A-New-Bar-For-Responsible-Tax.pdf>.



Extrait de :

Tax Morale

What Drives People and Businesses to Pay Tax?

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2023), « Le civisme fiscal des entreprises », dans *Tax Morale : What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/83ffb7a2-fr>

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.