

« Le sandwich hollandais » et le « double irlandais » : des recettes à la frontière entre fraude et optimisation fiscale

En France, en ce moment, la fiscalité est au cœur des débats politiques et économiques, vue par certains comme une solution salvatrice pour redresser les finances du pays, elle est au contraire vue par d'autres comme une machination infernale qui n'a de cesse de faire augmenter le coût de la vie quotidienne des français. Mais au milieu de ces préoccupations nationales se trouve un immense fléau, il s'agit de la planification fiscale agressive dans laquelle ce sont lancées de grandes entreprises multinationales. En effet, l'OCDE, mandatée par le G20¹ constate en février 2013 dans son rapport intitulé « *Lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », que certaines entreprises multinationales ont recours à des pratiques drastiques et utilisent des stratégies qui leur permettent de ne payer que 5% d'impôts sur leurs bénéfices.

Cependant, bien que le but de ces entreprises soit de s'exonérer de l'imposition sur les sociétés, elles ne commettent pas pour autant de fraude fiscale. Selon le Modèle de Convention fiscale de 2010 concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, la fraude fiscale : « *c'est une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou bien d'en réduire le montant* ». Ainsi les entreprises qui font de la planification fiscale ont pour principale préoccupation de rester dans la légalité, de ne jamais franchir la limite, étroite mais bien réelle, qui les ferait en un instant basculer parmi les très critiqués auteurs de fraude fiscale.

Cette optimisation fiscale, synonyme d'évasion fiscale légale, consiste à exploiter les failles et à tirer le meilleur parti des lois fiscales existantes des Etats pour aboutir à une charge imposable faible voire nulle en toute légalité. Parmi toutes les stratégies d'optimisation possibles, deux tirent leur épingle du jeu grâce à leur efficacité et séduisent des grands noms de l'économie numérique tels que Google, Amazon, Facebook, ou encore Apple, il s'agit du « *sandwich hollandais* » et du « *double irlandais* ». Dans un rapport en 2012 le sénateur Philippe Marini indique que le Conseil national des Télécoms a estimé que les revenus générés en France par ces grandes entreprises de l'Internet que l'on surnomme les GAFA oscilleraient entre 2,5 et 3 milliards d'euros alors qu'elles ne s'acquittent en moyenne que de moins de 10 millions d'euros par an au titre de l'impôt sur les sociétés alors qu'elles devraient être redevables « *d'environ 500 millions d'euros* » chacune. C'est le triste constat que peut dresser la France dont le manque à gagner est aujourd'hui estimé à près de 1,5 milliards d'euros par an.

C'est la firme américaine Apple qui est à l'origine de cette technique qui consiste à acheminer les bénéfices vers des paradis fiscaux par l'intermédiaire de filiales irlandaises ou néerlandaises. Au même titre Apple, le géant de l'internet, Google assure se conformer « *aux législations fiscales de tous les pays dans lesquels l'entreprise opère, et avec les règles européennes* »². Pourtant, les grands noms de l'économie numérique échappent aux règles d'imposition qui leur sont normalement applicables grâce à des montages financiers. Comment ces entreprises réussissent-elles à payer plus de trente fois moins d'impôts que ce que leurs bénéfices devraient générer ?

L'économie numérique : un secteur rentable et pratiquement non imposable.

1 Le Groupe des vingt (G20) est un groupe composé de dix-neuf pays et de l'Union européenne dont les ministres, les chefs des banques centrales et les chefs d'États se réunissent régulièrement. Il vise à favoriser la concertation internationale, en intégrant le principe d'un dialogue élargi tenant compte du poids économique croissant pris par un certain nombre de pays.

2 Selon un rapport du Financial Times du 15 décembre 2012

Le rapport de l'OCDE sur l'optimisation fiscale des multinationales publié le 12 février 2013 souligne un certain nombre de pays européens où la fiscalité sur les bénéficiaires est particulièrement légère, il s'agit de l'Irlande, du Luxembourg et des Pays-Bas. C'est donc tout naturellement grâce à ces pays que les grandes firmes de l'économie numériques vont mettre en place leur stratégie fiscale d'implantation.

Les techniques mises en place par Google lui permettent d'échapper au fisc français et de ne payer que 3% d'impôt en France mais aussi d'échapper au fisc américain. En effet, les différences entre le code des impôts irlandais et le code des impôts américain font que Google est considérée comme une société irlandaise du point de vue du fisc américain, mais qu'elle est considérée comme une société des Bermudes du point de vue du fisc irlandais. Pour se faire Google, tout comme Apple, utilisent cumulativement les deux stratégies fiscales précitées que sont « *le sandwich hollandais* » et le « *double irlandais* ».

La première étape du schéma utilisé par Google, « le double irlandais », consiste à ce que la société Google US Inc concède ses droits de propriété intellectuelle, comme les marques et les brevets, à une société irlandaise basée aux Bermudes. Cette société, la Google Ireland Holdings, société de droit irlandais, verse à Google US Inc, en contrepartie de ses droits, une redevance appelée prix de transfert, validée par l'administration américaine, dont le montant est fixé le plus bas possible pour limiter la charge fiscale aux Etats-Unis. Il faut aussi préciser que bien qu'elle soit de droit irlandais, la société Google Holdings Ireland échappe à l'impôt sur les bénéfices irlandais au motif que son centre de management effectif est basé aux Bermudes. Cette société est la maison mère d'une filiale appelée Google Ireland Limited installée à Dublin. Cette filiale emploie près de deux mille personnes et réalise l'ensemble du chiffre d'affaires de Google pour l'Europe dont la France, le Moyen-Orient et l'Afrique, soit environ 8,5 milliards d'euros (près de 11 milliards de dollars). Cette société filiale devient le concessionnaire des droits de propriété intellectuelle détenus par la société mère en contrepartie d'une redevance chiffrée à plus de 4 milliards d'euros. Le paiement de cette redevance permet de renvoyer le bénéfice réalisé par Google Ireland Holding à la société mère installée aux Bermudes. De plus, la filiale irlandaise passe le paiement de sa redevance à sa société-mère en charge déductible de son impôt sur les bénéfices réduisant d'autant ce dernier.

L'Irlande a le taux d'imposition sur les sociétés le plus bas d'Europe de l'Ouest, seulement 12,5% contre 33% en France. Mais pour Google c'est encore trop ! La société, qui pourrait pourtant se permettre une imposition bien supérieure, ne s'arrête pas là et optimise encore davantage sa stratégie grâce à la technique du « sandwich hollandais ». Pour cela le géant de l'économie numérique met à profit une règle de droit irlandais en vertu de laquelle les redevances liées à l'exploitation d'un droit de propriété sont totalement exemptées d'imposition si elles sont transférées à l'intérieur de l'Union européenne. Le transfert doit donc se faire à l'extérieur du pays vers un Etat membre de l'Union européenne pour obtenir une taxation minimale. En conséquence, le groupe américain a décidé d'intercaler entre les deux sociétés irlandaises une société néerlandaise, Netherlands Holdings BV, par laquelle transite le paiement des redevances.

Ainsi, comme le fait remarquer le sénateur Philippe Marini « *au total, près de 99,8% des bénéfices réalisés à Dublin sont perçus par la société Google Ireland Holdings située aux Bermudes... où l'imposition sur les bénéfices n'existe pas* ». Ce système, plutôt injuste si l'on peut dire, nuit à l'équité et à l'intégrité des systèmes fiscaux. A cela les actionnaires de Google répondent que « *dans notre système, si la loi le permet, on ne peut pas reprocher à une entreprise d'essayer de maximiser son profit. C'est la loi qu'il faut changer pour éviter les dérives* »³. Certes, mais c'est la nature même de

3 The Guardian, "US investigates Google tax strategies", Friday 14 October 2011

l'activité des GAFAs basée sur la dématérialisation des échanges qui rend le suivi fiscal si compliqué. Tous ces arguments sont pourtant très difficiles à entendre pour ceux qui s'acquittent de leurs impôts sans recourir à des montages fiscaux difficile en effet d'admettre que Google fait plus de 3 milliards d'euros d'économie sur son imposition chaque année et ce d'autant plus que cela a un effet dévastateur sur les finances publiques des Etats.

En France, la lutte est lancée pour tenter de faire payer le géant Google mettant ainsi en lumière la stratégie de la société à l'intérieur même de chaque Etat. En effet, en 2012 le fisc français lui réclame 1,7 milliard d'euros de pénalités de retard et d'amende. La société informatique essaie alors d'obtenir en justice l'annulation des perquisitions et des saisies opérées par les agents du fisc français sur les biens de Google France. Dans un arrêt du 31 août 2012, la Cour d'appel de Paris rejette la demande de la société et détaille les motivations de la direction générale des impôts :

« *La société Google Ireland Limited exerce en fait en France, en utilisant les moyens humains et matériels de la société Google France, une activité commerciale, sans souscrire les déclarations fiscales y afférentes* ». Selon Bercy, le tour de passe-passe repose sur la signature d'un contrat de prestations de services dénommé « *Marketing and Services Agreement* », par lequel une grande partie de l'activité réalisée en France atterrit sur les comptes de la filiale irlandaise, avant de suivre le parcours expliqué plus haut. Google France ne jouant officiellement qu'un rôle d'assistance technique et marketing, le fisc français n'a, à ce jour, toujours pas obtenu gain de cause.

Rien d'étonnant à ce que les GAFAs fassent des adeptes. De son côté, la société Dell, après avoir goûté le « *sandwich hollandais* », a décliné la recette dans une version asiatique avec une filiale à Singapour. En utilisant des systèmes similaires, Facebook n'a payé que 191 133 euros d'impôts sur les 10 millions estimés en 2012⁴.

A l'origine de cette planification fiscale agressive se trouvent notamment de nombreuses règles existantes qui protègent les groupes multinationaux de la double imposition. Bien souvent ces règles qui leur permettent d'échapper complètement à l'impôt, ne sont plus en phase avec l'intégration économique internationale d'aujourd'hui et ne reflètent pas bien la valeur de la propriété intellectuelle ou les nouvelles technologies de communication. Dans le rapport « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* » l'OCDE ne prescrit pas des taux d'imposition optimaux, car il revient à chaque pays de les déterminer, mais elle cherche à renforcer l'intégrité du système fiscal mondial. Ce rapport représente une étape importante vers l'équité des règles fiscales internationales et répond à l'appel lancé par le G20 pour trouver des remèdes à la crise économique mondiale.

Pour se faire l'OCDE a mis au point un plan d'action, le BEPS⁵, sur la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce plan a été accepté dans sa totalité par les ministres des Finance du G20 et les gouverneurs de la Banque Centrale pendant leur réunion à Moscou en juillet 2013 et également par les Chefs d'Etat du G20. Il comprend quinze actions spécifiques grâce auxquelles l'OCDE espère aboutir à une meilleure transparence fiscale et une coopération internationale plus étroite. Le plan reconnaît l'importance d'aborder l'économie numérique sans frontières, et de développer un nouvel ensemble de normes visant à éviter la double non-imposition. Afin de s'assurer que les actions peuvent être mises en œuvre rapidement, des instruments seront développés pour modifier les conventions fiscales bilatérales. Influencés par la tendance actuelle il semblerait que de très nombreux pays soient prêts à participer à la mise en place de ce plan d'action et ainsi d'en garantir le succès. C'est la première fois dans l'histoire

4 L'Expansion.com, « Facebook a payé 191.000 euros d'impôt sur les sociétés en France en 2012 », 10 septembre 2013

5 *Base Erosion and Profit Shifting*

de la fiscalité que tant Etats même non membres du G20 ou de l'OCDE participent à un plan d'action sur un pied d'égalité. L'objectif est de mettre en place les actions décrites dans le BEPS dans les 18 à 24 mois à venir.

Yulia Konnova et Anthéa Saux