

N° 3751

---

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 17 mai 2016.

## RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

PAR LA COMMISSION DES AFFAIRES EUROPÉENNES <sup>(1)</sup>

sur le **paquet anti-évitement fiscal** de la **Commission européenne**  
(COM(2016) 23 final), (COM(2016) 24 final), (COM(2016) 25 final),  
(COM(2016) 26 final), (COM(2016) 198 final),

ET PRÉSENTÉ

PAR M<sup>ME</sup> Isabelle BRUNEAU et M. Marc LAFFINEUR  
Députés

---

---

(1) La composition de la commission figure au verso de la présente page.

*(La Commission des affaires européennes est composée de : M<sup>me</sup> Danielle AUROI, présidente ; M. Christophe CARESCHE, M<sup>me</sup> Marietta KARAMANLI, MM. Jérôme LAMBERT, Pierre LEQUILLER, vice-présidents ; M. Philip CORDERY, Mme Sandrine DOUCET, MM. Arnaud LEROY, André SCHNEIDER, secrétaires ; MM. Ibrahim ABOUBACAR, Kader ARIF, Philippe BIES, Jean-Luc BLEUNVEN, Alain BOCQUET, Jean-Jacques BRIDEY, M<sup>mes</sup> Isabelle BRUNEAU, Nathalie CHABANNE, MM. Jacques CRESTA, M<sup>me</sup> Seybah DAGOMA, MM. Yves DANIEL, Bernard DEFLESSELLES, William DUMAS, M<sup>me</sup> Marie-Louise FORT, MM. Yves FROMION, Hervé GAYMARD, Jean-Patrick GILLE, M<sup>me</sup> Chantal GUITTET, MM. Razy HAMMADI, Michel HERBILLON, Laurent KALINOWSKI, Marc LAFFINEUR, Charles de LA VERPILLIÈRE, Christophe LÉONARD, Jean LEONETTI, M<sup>me</sup> Audrey LINKENHELD, MM. Lionel LUCA, Philippe Armand MARTIN, Jean-Claude MIGNON, Jacques MYARD, Rémi PAUVROS, Michel PIRON, Joaquim PUEYO, Didier QUENTIN, Arnaud RICHARD, M<sup>me</sup> Sophie ROHFRI TSCH, MM. Jean-Louis ROUMEGAS, Rudy SALLES, Gilles SAVARY.*

## SOMMAIRE

	Pages
<b>INTRODUCTION</b> .....	5
<b>I. UN CONTEXTE GLOBAL PROPICE À L'ACTION</b> .....	7
<b>A. LES DIFFÉRENTS SCANDALES FISCAUX ONT MIS EN LUMIÈRE DES PRATIQUES DOMMAGEABLES DE MOINS EN MOINS SUPPORTABLES DANS UN CONTEXTE ÉCONOMIQUE D'APRÈS CRISE</b> .....	7
1. Des révélations concernant des pratiques connues mais sous-estimées .....	7
2. Un retentissement particulier dans un contexte économique fragilisé par la crise .....	9
a. D'importantes pertes de recettes fiscales dans un contexte budgétaire contraint ..	9
b. Un enjeu de justice sociale et fiscale .....	10
3. Des pratiques fiscales déloyales et d'importants dysfonctionnements à corriger .	11
<b>B. ... RÉAFFIRMANT LA NÉCESSITÉ DE COMPLÉTER ET DE RENFORCER LE CADRE EUROPÉEN ET INTERNATIONAL DE LA LUTTE CONTRE LES STRATÉGIES D'ÉVITEMENT FISCAL</b> .....	12
1. Une priorité renouvelée au niveau international .....	12
2. Une priorité renouvelée au sein de l'Union européenne .....	16
a. Une action continue dans le cadre des traités et avec des outils différents .....	16
b. Une accélération des travaux de la Commission européenne à partir de 2014 .....	20
c. Une influence réelle du Parlement européen dans un domaine où son rôle est juridiquement limité .....	22

<b>II. LE PAQUET ANTI-ÉVITEMENT FISCAL, UNE DÉMARCHE AMBITIEUSE ET COHÉRENTE POUR AMÉLIORER LE CADRE ET L'EFFICACITÉ DE LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION ET L'OPTIMISATION FISCALES.....</b>	<b>25</b>
<b>A. ÉTABLIR UN HAUT STANDARD EN MATIÈRE DE COOPÉRATION ADMINISTRATIVE ET UNE MEILLEURE TRANSPARENCE EN EUROPE.....</b>	<b>27</b>
1. Renforcer les standards en matière de coopération administrative.....	28
a. La directive de 2011 <sup>0</sup> pose les bases d'une coopération administrative renouvelée .....	28
b. Les révisions successives de la directive de 2011 illustrent l'intensification de la coopération administrative en Europe.....	30
2. Assurer une plus grande transparence sur les activités et les profits réalisés en Europe .....	34
a. Une transparence au service de la coopération administrative : l'introduction de reporting pays par pays dans la proposition de directive présentée le 28 janvier 2016 .....	34
b. Une transparence pour le public : le reporting public dans la proposition de directive du 12 avril 2016 .....	35
<b>B. DOTER LES ÉTATS MEMBRES D'OUTILS JURIDIQUES COMMUNS POUR PROTÉGER LEURS BASES FISCALES .....</b>	<b>39</b>
1. Assurer la mise en œuvre du plan d'action BEPS au sein de l'Union européenne .....	40
a. Limiter la déductibilité des intérêts .....	40
b. Améliorer la cohérence du traitement des dispositifs hybrides par des règles contraignantes.....	43
c. Renforcer les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC).....	45
2. Des dispositifs d'inspiration européenne .....	47
a. La clause de switch-over.....	47
b. L'imposition à la sortie : taxer la valeur économique ou la plus-value, même latente, réalisée sur le territoire .....	51
c. La clause anti-abus générale.....	52
<b>C. ÉLABORER UNE STRATÉGIE UNIQUE ET COHÉRENTE VIS-À-VIS DES ÉTATS TIERS .....</b>	<b>53</b>
2. Aider les pays en développement à protéger leur base fiscale.....	55
3. Parler d'une voix unique aux États et territoires non coopératifs.....	58
<b>TRAVAUX DE LA COMMISSION.....</b>	<b>63</b>
<b>PROPOSITION DE RÉOLUTION EUROPÉENNE.....</b>	<b>69</b>
<b>MOTION FOR A EUROPEAN RESOLUTION .....</b>	<b>73</b>
<b>ANNEXE : LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LES RAPPORTEURS .....</b>	<b>77</b>

## INTRODUCTION

Mesdames, Messieurs,

Du scandale « *Luxleaks* » aux « *Panama papers* », les révélations au grand jour de plusieurs types de pratiques d'évitement fiscal ont suscité, dans l'opinion publique, de vives vagues d'émoi, et relancé, dans un contexte où l'aspiration à la justice fiscale et sociale est plus que jamais perceptible, les travaux engagés, en particulier au niveau européen, pour en limiter l'ampleur et les effets dommageables.

Révélant les failles et insuffisances des législations en vigueur ainsi que des asymétries entre systèmes fiscaux nationaux, propices à la mise en œuvre, en toute légalité, de stratégies de planification fiscale agressive, ces « affaires » ont rappelé la nécessité, pour lutter contre les phénomènes d'évitement fiscal, d'une action coordonnée et menée à grande échelle.

Préoccupation constante des gouvernements nationaux, la lutte contre les pratiques fiscales dommageables fait l'objet, depuis quelques années, d'un renforcement constant de son cadre. Toutefois, en dépit des progrès, réels, réalisés, au cours des dernières années, en Europe comme au sein d'enceintes de coopération économique, il reste encore beaucoup à accomplir.

Si l'évaluation des phénomènes d'évasion et d'optimisation fiscales est, par nature, extrêmement difficile à réaliser, il est incontestable qu'ils permettent à des sommes colossales de revenus d'échapper à tout ou partie de la taxation qu'ils devraient générer. Or, dans un contexte économique d'après-crise, les pertes de recettes fiscales et le sentiment d'injustice qui entoure ces pratiques, rappellent la nécessité de renforcer le cadre légal applicable et semblent re-légitimer, s'il en était besoin, l'intervention de l'Union européenne dans un domaine de souveraineté des États membres.

Ainsi, si les stratégies de contournement de l'impôt ont toujours constitué une priorité des décideurs publics, c'est dans un contexte de sensibilité accrue à ces problématiques que la Commission européenne a présenté, le 28 janvier 2016, un paquet de mesures visant à lutter contre l'évitement fiscal.

Ambitieux et cohérent, le paquet « anti-évitement fiscal » se compose de mesures législatives et non législatives et précise, en la complétant, ou en la mettant à jour, la stratégie esquissée par l'Union européenne, en particulier après le scandale « *Luxleaks* », dans son plan d'action pour un système d'imposition des sociétés juste et efficace. Le principe fondateur de la stratégie européenne en la

matière vise à recréer le lien entre le lieu de la réalisation d'activités générant des revenus et le lieu de la taxation, rompu lorsque sont mises en œuvre des stratégies de planification fiscale agressive.

De manière générale, les propositions de la Commission européenne s'articulent avec les travaux réalisés par l'OCDE dans son plan d'action relatif à l'érosion de la base fiscale et le transfert des bénéfices (BEPS), renouvellent la stratégie extérieure de l'Union européenne vis-à-vis des pays tiers et des juridictions fiscales non coopératives et renforcent le cadre de la coopération entre administrations fiscales. Certains des aspects du « paquet fiscal » de la Commission européenne font actuellement l'objet de discussions, parfois vives, qu'il conviendra de suivre avec attention et vigilance.

## I. UN CONTEXTE GLOBAL PROPICE À L'ACTION

Révélés puis relayés par la presse, les scandales fiscaux qu'ont représenté notamment l'affaire « *Luxleaks* » et, plus récemment, celle des « *Panama papers* », ont souligné l'existence de dysfonctionnements du système économique dans sa globalité et mis en lumière les insuffisances du cadre de la lutte contre l'évitement fiscal.

Si les pratiques concernées n'étaient pas nouvelles, les différentes affaires faisant état de phénomènes d'optimisation ou d'évasion fiscales, que ceux-ci résultent de stratégies de planification agressive, mises en œuvre par certaines catégories de contribuables, ou de comportements d'États conciliants voire déloyaux, ont renforcé la lutte contre ces pratiques non coopératives, en particulier au sein de l'Union européenne.

### A. LES DIFFÉRENTS SCANDALES FISCAUX ONT MIS EN LUMIÈRE DES PRATIQUES DOMMAGEABLES DE MOINS EN MOINS SUPPORTABLES DANS UN CONTEXTE ÉCONOMIQUE D'APRÈS CRISE

#### 1. Des révélations concernant des pratiques connues mais sous-estimées

- *L'affaire « Luxleaks » ou la révélation d'avantages « injustes » octroyés par certaines administrations fiscales*

La publication, le 5 novembre 2014, par le Consortium international des journalistes d'investigation, de documents correspondant à de très nombreux (plus de 500) accords fiscaux ou « rescrits » conclus entre l'administration fiscale luxembourgeoise et plus de 300 entreprises multinationales, entre 2002 et 2010, a révélé l'importance de pratiques connues, mais dont l'ampleur avait, jusqu'alors, été incontestablement sous-estimée.

S'il n'existe pas de définition des rescrits fiscaux au niveau international <sup>(1)</sup>, les pratiques incriminées consistent pour les contribuables à conclure, avec l'administration fiscale, un accord concernant leur situation fiscale.

Les rescrits fiscaux, qui ne sont pas problématiques en soi, peuvent constituer un outil efficace dans un contexte marqué par la complexification croissante des législations fiscales et du traitement réservé à certains instruments ou opérations, en ce qu'ils permettent de sécuriser les relations entre administrations fiscales et contribuables.

---

(1) Il convient de noter que la Commission européenne donne des rescrits fiscaux, dans la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015, la définition suivante : « toute communication ou tout autre instrument ou action ayant des effets similaires, par un État membre ou pour le compte de ce dernier, concernant l'interprétation ou l'application de la législation fiscale ».

Toutefois, les travaux du Parlement européen ont révélé, en particulier à partir de 2014, que ces accords faisaient souvent appel à des structures financières complexes destinées et constituaient *in fine* des pratiques fiscales dommageables. Ces accords peuvent, en effet, être appliqués en dehors du cadre légal « *sous la forme d'accords informels ou discrétionnaires, qui justifient des montages fiscaux fondés sur des mécanismes de planification fiscale dont les multinationales font grand usage dans le but de réduire leur contribution fiscale* »<sup>(1)</sup>.

Ces révélations ont eu, dans un contexte de renouvellement de la Commission européenne et d'arrivée à sa tête de l'ancien premier ministre luxembourgeois, Jean-Claude Juncker<sup>(2)</sup>, un retentissement particulier pour cette institution, mais également pour l'ensemble des États membres qui ont réalisé que l'ampleur du phénomène d'évasion et d'optimisation fiscales nécessitait une réponse appropriée et coordonnée à l'échelle de l'Union européenne.

Ce fut notamment le sens de la démarche des ministres des Finances allemand, français et italien. Dans une lettre du 24 novembre 2014 adressée au commissaire européen en charge de la fiscalité, MM. Wolfgang Schäuble, Michel Sapin et Pier-Carlo Padoan se sont ainsi exprimés en faveur d'une poursuite ou amplification des travaux engagés sur les pratiques fiscales dommageables<sup>(3)</sup>. Ils ont également appelé à l'élaboration « *d'une directive générale 'anti-BEPS', que les 28 États membres devront adopter d'ici la fin de l'année 2015* »<sup>(4)</sup>.

- *Les « Panama papers » : des montages opaques à des fins d'optimisation fiscale massive*

Le travail d'enquête réalisé conjointement par des rédactions de journaux de plus de soixante-dix pays, sous l'égide du Consortium international des journalistes d'investigation, a conduit à la révélation, le 3 avril 2016, de 11,5 millions de fichiers du cabinet panaméen Mossack Fonseca, spécialiste de la domiciliation de sociétés offshore, correspondant aux activités du cabinet entre 1977 et 2015. Ces « *Panama papers* » ont mis en lumière l'existence de très nombreux montages fiscaux établis par ce cabinet, en toute opacité, à des fins d'optimisation fiscale. La publication de certains de ces documents a suscité, une nouvelle fois, une vive réaction au sein de la société civile, des États membres et des institutions européennes.

---

(1) *Résolution du Parlement européen du 25 novembre 2015 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet, 2015/2066(INI).*

(2) *Jean-Claude Juncker a été premier ministre du Luxembourg de 1995 à 2013.*

(3) « *Le manque d'harmonisation fiscale en Europe est l'une des principales causes permettant à l'érosion des bases fiscales, aux transferts de profits et à l'optimisation agressive de se développer au sein du Marché intérieur. (...) La révélation récente des comportements de certains contribuables et de certains États membres ont modifié les limites de l'acceptable concernant la concurrence que les États membres se livrent entre eux. Ce changement est irréversible.* », *Lettre au commissaire Pierre Moscovici du 24 novembre 2014.*

(4) *Lettre au commissaire Pierre Moscovici du 28 novembre 2014.*



Intervenant dans un contexte où le paquet « anti-évitement fiscal » présenté par la Commission européenne le 28 janvier 2016 fait l'objet de discussions et négociations entre États membres et avant la publication, le 12 avril 2016, de la proposition de directive concernant la transparence <sup>(1)</sup>, les révélations des « *Panama papers* » ont donné aux États membres, comme aux institutions européennes, l'occasion de réaffirmer leurs engagements à lutter contre ces phénomènes d'évasion et d'optimisation fiscales.

Dans une lettre commune publiée en marge du sommet du G20 d'avril 2015 <sup>(2)</sup>, les ministres des Finances du Royaume-Uni, de l'Allemagne, de la France, de l'Italie et de l'Espagne (« G5 ») ont ainsi souligné que ces récentes révélations rendaient nécessaires des travaux ambitieux de grande échelle pour accroître la transparence sur les bénéficiaires effectifs et fait part de leur intention de lancer une initiative pilote consistant à procéder, entre eux, à un échange automatique de ces informations. De manière plus générale, les ministres des Finances du « G5 » estiment que leur initiative mériterait d'être généralisée et suggèrent que les pays du G20 travaillent, notamment avec l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), pour élaborer un standard commun en matière de bénéficiaires effectifs.

## **2. Un retentissement particulier dans un contexte économique fragilisé par la crise**

Problématiques et toujours perçues comme telles, les pratiques d'évasion et d'optimisation fiscales ont, dans un contexte fragilisé par la crise économique, un retentissement particulier.

Les pertes de recettes fiscales que représente, pour les budgets nationaux, l'évitement fiscal, semblent ainsi particulièrement dommageables dans un contexte budgétaire contraint. Par ailleurs, la possibilité, pour certains contribuables, d'échapper à l'impôt constitue une « violation » des principes qui sous-tendent les systèmes fiscaux et contribue, en minant leur acceptabilité, à les fragiliser.

### ***a. D'importantes pertes de recettes fiscales dans un contexte budgétaire contraint***

Si les estimations des phénomènes d'évasion et d'optimisation fiscales sont, par nature, difficiles à réaliser, il existe un large consensus sur l'importance des revenus échappant à tout ou partie de la taxation qu'ils devraient générer.

Le phénomène d'évitement fiscal est d'autant plus préoccupant qu'il intervient dans un contexte marqué par le mouvement continu de réduction de l'impôt sur les sociétés dont les taux légaux auraient, selon la Commission

---

(1) COM(2016) 198 final.

(2) Lettre commune de MM. George Osborne, Wolfgang Schäuble, Michel Sapin, Pier Carlo Padoan et Luis de Guindos Jurado du 14 avril 2016.

européenne, chuté de douze points entre 1995 et 2014, passant de 35 % à 23 % <sup>(1)</sup>. Par ailleurs, le Parlement européen souligne, dans certains de ses travaux <sup>(2)</sup>, que la multiplication des dérogations dans l'application des règles fiscales en vigueur aboutit fréquemment à d'importants écarts entre les taux d'imposition effectifs et les taux faciaux. Le Parlement européen indique que ce mouvement, qui s'amplifie et concerne, tout particulièrement, les entreprises multinationales témoigne « *au moins en partie, de l'existence de diverses dérogations et exemptions au régime fiscal général, qu'elles soient prévues volontairement aux fins d'objectifs spécifiques ou qu'elles résultent d'une planification fiscale agressive, qui consiste à mettre en place des montages purement artificiels à des fins exclusivement fiscales* » <sup>(3)</sup>.

Le Fonds monétaire international (FMI), qui s'est également intéressé aux phénomènes d'évitement fiscal, considère quant à lui, que le transfert de bénéfices entre territoires représente, de manière générale, une perte moyenne de revenus d'environ 5 % des recettes provenant de l'impôt sur les bénéfices des entreprises et de près de 13 % dans les pays non-membres de l'OCDE <sup>(4)</sup>.

S'agissant de l'Union européenne, il semblerait que **chaque année, environ 1000 milliards d'euros de recettes fiscales potentielles ne soient pas perçus en raison de l'effet combiné de la fraude et de l'évasion fiscales** <sup>(5)</sup>. Au plan national, les estimations concluent à une perte annuelle de 50 à 70 milliards d'euros en raison de l'évasion et pour l'ensemble de l'Union européenne, ce chiffre pourrait s'élever à 160 à 190 milliards d'euros.

Par ailleurs, la fraude et l'évasion fiscales constituent un enjeu particulier pour les pays en développement : la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement estime, en effet, que, chaque année, près de 1000 milliards de dollars de recettes fiscales ne sont pas perçus.

Délicates à établir, les évaluations des pertes ou des sommes non-perçues résultant de phénomènes d'évitement fiscal, sous-estiment, en outre, très certainement les sommes en jeu, compte tenu du manque de transparence qui entoure ces pratiques et des difficultés à en détecter certaines particulièrement complexes.

### ***b. Un enjeu de justice sociale et fiscale***

La mise en œuvre de stratégies de planification agressive, par les grandes entreprises notamment, semble en outre insupportable pour les contribuables qui

---

(1) Cf. *Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne*, livres statistiques d'Eurostat, édition 2014.

(2) Voir notamment la résolution du 25 novembre 2015 précitée.

(3) Résolution du Parlement européen du 25 novembre 2015 précitée.

(4) Cf. *Documents d'orientation du FMI "Spillovers in international corporate taxation" (Retombées dans le domaine de la fiscalité internationale)*, du 9 mai 2014, et *"Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries" (Érosion de l'assiette, transfert de bénéfices et pays en développement)*, du 29 mai 2015.

(5) Cf. *Rapport du 10 février 2012 de Richard Murphy, expert-comptable, intitulé "Closing the European Tax Gap" (Réduire le manque à gagner fiscal en Europe)*.

s'acquittent de leurs obligations fiscales dans un contexte où les efforts budgétaires exigés, après la crise économique, de la plupart des pays ont conduit à les solliciter davantage.

Dans sa communication chapeau présentant les grandes lignes de sa démarche en matière de lutte contre l'évitement fiscal, la Commission européenne indique ainsi que, dans un contexte économique encore fragile, « *il est compréhensible que le citoyen n'accepte pas de supporter une charge fiscale plus lourde alors que certaines entreprises évitent de payer leur juste part de l'impôt* <sup>(1)</sup> ».

### **3. Des pratiques fiscales déloyales et d'importants dysfonctionnements à corriger**

Les révélations au grand jour de pratiques fiscales dommageables de grande ampleur ont ainsi mis en exergue plusieurs types de dysfonctionnements qui, sans être tout à fait inédits, ont renouvelé l'attention que les pouvoirs publics et la société civile leur portent.

Si l'optimisation fiscale n'est pas illégale mais consiste, pour le contribuable, à exploiter à son avantage les failles d'un système fiscal ou les asymétries existant entre les législations nationales, elle constitue une pratique dommageable du point de vue de la libre concurrence et crée des situations d'injustice fiscale qui fragilisent l'acceptabilité sociale du système d'imposition. Force est toutefois de constater que la frontière entre ces pratiques et les pratiques d'évasion fiscale, illégales et durement sanctionnées, demeure poreuse et qu'il n'est pas toujours aisé d'identifier précisément de quelle catégorie de pratiques relèvent certains montages complexes souvent opaques.

De manière générale, les récents scandales fiscaux ont mis en exergue le manque de transparence problématique, tant du point de vue du public que de l'efficacité des contrôles effectués par les administrations fiscales. Elles ont également fourni une illustration des différences entre acteurs économiques et des « facilités » évidentes des plus grandes entreprises multinationales à se livrer à des pratiques de planification fiscale agressive, soulignant les conditions d'une concurrence préjudiciable aux plus petites entreprises et à celles n'exerçant leurs activités que dans un État membre.

Les insuffisances de la coopération administrative en matière fiscale sont également apparues manifestes, en dépit du cadre juridique existant et du renforcement des obligations pesant sur les administrations fiscales au cours des dernières années <sup>(2)</sup>.

---

(1) Cf. COM(2016) 23 final.

(2) Cf. II, A, 1.

Enfin, les problématiques résultant du traitement non harmonisé des États et territoires non coopératifs par les États membres de l'Union européenne ont illustré le besoin d'une approche plus cohérente en la matière.

## **B. ... RÉAFFIRMANT LA NÉCESSITÉ DE COMPLÉTER ET DE RENFORCER LE CADRE EUROPÉEN ET INTERNATIONAL DE LA LUTTE CONTRE LES STRATÉGIES D'ÉVITEMENT FISCAL**

Renforçant la prise de conscience de la nécessité d'une action commune, efficace et à plusieurs échelles, les différents scandales fiscaux ont contribué à relancer et à accélérer les travaux européens et internationaux qui faisaient l'objet de réflexions à des stades plus ou moins avancés.

Il convient de souligner le rôle majeur joué, en Europe, par le Parlement européen. Ce dernier, rappelant l'urgence à agir, a ainsi rappelé, dans sa résolution du 25 novembre 2015 précitée, à propos des pratiques fiscales dommageables que « *leur divulgation ne devrait pas dépendre du courage et du sens éthique de lanceurs d'alerte individuels, mais elle devrait plutôt relever de mécanismes de signalement et d'échange d'informations plus systématiques* <sup>(1)</sup> ».

### **1. Une priorité renouvelée au niveau international**

L'OCDE a réalisé, en matière de pratiques fiscales dommageables, des travaux considérables, en particulier depuis la fin des années 1990.

- *Des enceintes de coopération et d'examen par les pairs*

La création du *Forum sur les pratiques fiscales dommageables*, à la suite de la publication, en 1998, du rapport de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable <sup>(2)</sup> s'inscrit dans le cadre d'une action de grande ampleur visant à mettre fin à ces pratiques. Le Forum, qui concentre notamment ses travaux sur les pratiques fiscales dommageables observables dans les pays membres de l'OCDE, sur les paradis fiscaux et sur la participation des économies hors OCDE aux travaux de l'organisation, produit régulièrement des rapports de suivi sur chacune de ces thématiques. Il contribue également à l'élaboration des standards internationaux en matière de lutte contre les pratiques fiscales dommageables et a ainsi notamment établi un modèle d'accord sur les échanges en matière fiscale.

Par ailleurs, le *Forum mondial sur la transparence*, qui regroupe plus de 130 pays et juridictions, veille, depuis sa création en 2009, à la mise en œuvre cohérente des normes internationales élaborées en matière de transparence.

---

(1) Résolution du Parlement européen du 25 novembre 2015 précitée.

(2) « Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial », 1998.

- *Un plan d'action en 15 points pour limiter les phénomènes BEPS*

Dans un contexte marqué par une érosion croissante de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) entre territoires, résultant notamment de l'exploitation, par certaines entreprises multinationales, des failles et asymétries existant dans les règles internationales en vigueur, l'OCDE et le G20 ont entrepris, à partir de 2013, d'importants travaux visant à mettre fin à l'évasion fiscale en promouvant activement une plus grande harmonisation des règles fiscales et une transparence accrue au niveau international.

Les questions fiscales sont au cœur des préoccupations des gouvernements et nécessitent, en raison de l'intégration croissante des économies nationales, une coopération accrue entre États pour corriger et mettre à jour le cadre fiscal international. Lors du G20 de Saint-Pétersbourg, en septembre 2013, les chefs d'États et de gouvernement ont ainsi approuvé un plan d'action ambitieux concernant les pratiques « BEPS » qui a donné lieu, après deux ans de réflexion, à la publication de treize rapports thématiques proposant des pistes de réformes pour améliorer, en le renforçant, le cadre fiscal international. Certains standards internationaux, inadaptés aux réalités et défis économiques actuels, ont ainsi fait l'objet de recommandations concrètes de l'OCDE pour en renforcer l'efficacité dans la lutte contre les pratiques d'évasion et d'optimisation fiscales.

Les États du G20, conscients de la nécessité d'agir vite et de façon coordonnée, ont ainsi encouragé la poursuite des travaux menés par l'OCDE et approuvé, le 15 novembre 2015 la version finale du projet BEPS.

Le projet BEPS a fait l'objet d'une mobilisation de grande ampleur : si plus de soixante pays ont participé aux groupes techniques, d'autres sont intervenus dans l'élaboration des conclusions, à travers des initiatives régionales de consultation.

Le rapport publié par l'OCDE en 2013 <sup>(1)</sup> insistait notamment sur le fait que les pratiques BEPS sont rendues possibles par une conjonction de facteurs, au premier rang desquels se trouvent l'insuffisante harmonisation des législations fiscales nationales, le caractère obsolète de certains standards internationaux qui n'ont pas évolué au même rythme que les mutations économiques mondiales et les lacunes des processus d'échange d'informations entre administrations fiscales.

Les pays se sont accordés sur un ensemble complet de mesures et se sont engagés à les mettre en œuvre rapidement. Dans ses quinze actions, le plan d'action BEPS recommande l'adoption de nouveaux standards internationaux, la révision de certaines normes en vigueur et la mise en place d'approches communes pour améliorer et accélérer la convergence des pratiques nationales dans ce domaine ainsi que l'application d'orientations élaborées notamment sur la base des échanges de bonnes pratiques.

---

(1) *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, 19 février 2013.*

## **La lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques (BEPS), exposé des actions <sup>(1)</sup>**

**Action 1. Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique.** Rappelant que les risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfiques sont fortement accentués dans le contexte de l'économie numérique, le rapport décrit les effets attendus des mesures préconisées dans le plan BEPS. Des règles et mécanismes d'application ont ainsi été définis pour faciliter le recouvrement de la TVA, des préconisations formulées concernant les questions liées à la territorialité de certaines données.

**Action 2. Neutraliser les effets des dispositifs hybrides.** Les travaux réalisés par l'OCDE ont permis de définir une approche commune visant à limiter certains cas de double non-imposition en neutralisant les avantages fiscaux qui découlent des asymétries entre systèmes fiscaux.

**Action 3. Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées (SEC).** Le rapport de l'OCDE décrit les difficultés de l'application des règles en vigueur aux revenus mobiles et formule des recommandations devant permettre d'élaborer des règles efficaces pour les SEC, « *tout en reconnaissant que les objectifs assignés à ces règles pourront différer selon les priorités de chaque juridiction* ». Ces recommandations ne sont pas de standards minimums mais visent à donner aux juridictions les outils pour limiter les transferts de revenus vers les sociétés étrangères contrôlées.

**Action 4. Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers.** Les travaux sur la déductibilité des intérêts ont défini une approche commune visant à favoriser la convergence des règles nationales. Le rapport rappelle que les groupes utilisent souvent et aisément des mécanismes de financement intra-groupe pour augmenter le niveau d'endettement de l'une de leurs composantes, leur permettant *in fine* de bénéficier de déductions excessives de charges d'intérêts.

**Action 5. Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance.** Les travaux se sont concentrés sur les régimes préférentiels, qui peuvent être utilisés pour transférer artificiellement des bénéfiques, ainsi que sur le manque de transparence entourant les décisions administratives relatives aux contribuables. Le rapport de l'OCDE établit ainsi un standard minimum qui s'appuie sur une méthodologie approuvée par les différents pays pour établir « *l'existence d'une activité substantielle aux fins de l'application d'un régime préférentiel* ».

**Action 6. Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages.** Le rapport établit une norme minimale visant à empêcher les utilisations abusives des conventions fiscales, en particulier s'agissant des pratiques de chalandage fiscal. Les nouvelles règles décrites dans le rapport concernent ainsi en premier lieu les stratégies mises en œuvre par une personne qui n'est pas résidente dans un État contractant mais qui tente d'obtenir les avantages d'une convention fiscale conclue par cet État. Dans le cadre des travaux, les États membres ont approuvé un certain nombre de modifications à apporter au modèle de convention fiscale de l'OCDE.

**Action 7. Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable.** Rappelant que les conventions fiscales prévoient généralement que les bénéfiques générés par l'activité d'une entreprise étrangère ne sont imposables dans un État que si cette entreprise y dispose d'un établissement stable, la définition d'un

---

(1) *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques, Exposé des actions 2015.*

établissement stable est un élément déterminant pour établir les obligations fiscales qui incombent aux contribuables.

**Actions 8 à 10. Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur.**

Les travaux effectués sur les prix de transferts ont permis de clarifier et de réviser les normes en vigueur et une approche commune de la fixation des prix de transferts dans les transactions impliquant des actifs incorporels, particulièrement mobiles et, partant, difficiles à évaluer a été établie. De manière générale, le rapport propose des orientations concernant les opérations transnationales portant sur des matières premières et les services intra-groupes à faible valeur ajoutée qui constituent, par ailleurs, deux domaines d'action prioritaires pour les pays en développement et qui feront l'objet de travaux plus approfondis.

**Action 11. Mesurer et suivre les données relatives au BEPS.** Rappelant que les pratiques BEPS sont, par nature, difficiles à évaluer mais que les études suggèrent que leur ampleur représente un important manque du point de vue des recettes de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, les travaux réalisés préconisent de mieux prendre en compte les données disponibles et d'améliorer le suivi des pratiques BEPS. L'amélioration de la collecte par les pays, de la compilation et de l'analyse des données doit ainsi être encouragée.

**Action 12. Règles de communication obligatoire d'information.** Le rapport propose d'améliorer le cadre des échanges d'information entre administrations fiscales. L'OCDE préconise, sans en faire un standard minimum, que les pays instaurent un régime de déclaration obligatoire et propose un certain nombre de recommandations, sous forme de bonnes pratiques, pour lutter contre les montages fiscaux internationaux et concevoir et mettre en place une coopération et des échanges de renseignements plus efficaces entre juridictions.

**Action 13. Documentation relative aux prix de transfert et aux déclarations pays par pays.** Les pays se sont accordés pour améliorer et mieux coordonner la documentation des prix de transfert afin d'améliorer la qualité des renseignements échangés entre administrations fiscales et de limiter les coûts de mise en conformité pour les entreprises. Le rapport préconise ainsi une approche standardisée à trois niveaux, en s'appuyant notamment sur un standard minimum relatif à une déclaration pays par pays.

**Action 14. Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends.** Les pays ont adopté un standard minimum concernant le règlement des différends liés aux conventions fiscales qui repose notamment sur un engagement à privilégier la voie de la procédure amiable. Certains pays se sont, en outre, engagés à introduire une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante dans leurs conventions fiscales.

**Action 15. Élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.** Le rapport préconise qu'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales soit élaboré. Un groupe de travail spécial a été instauré pour traiter cette question.

Les mesures du projet BEPS ont été entérinées par les dirigeants du G20 réunis en Sommet à Antalya les 15 et 16 novembre 2015. Conscients de la nécessité de veiller à une mise en œuvre uniforme des actions conjointement élaborées et approuvées, les pays membres ont insisté sur la nécessité d'établir un cadre inclusif, ouvert à tout pays désireux de s'associer à la démarche : *« C'est pourquoi nous demandons instamment la mise en œuvre rapide de ce projet et encourageons tous les pays et juridictions, en particulier en développement, à y participer. Pour assurer le suivi de la mise en œuvre du projet BEPS de manière globale, nous demandons à l'OCDE d'élaborer un cadre inclusif d'ici début 2016 »*

*avec la participation de pays et juridictions intéressées non-membres du G20 qui s'engagent à mettre en œuvre le projet BEPS, et notamment des économies en développement, sur un pied d'égalité<sup>(1)</sup>. »*

- *La définition d'un cadre inclusif pour une application aussi large que possible du plan BEPS*

La définition d'un cadre inclusif, pour une meilleure application de BEPS au niveau mondial et, partant, une plus grande efficacité des mesures adoptées afin de lutter contre les phénomènes BEPS constituait l'une des étapes majeures de la mise en œuvre du plan d'action de l'OCDE.

Le cadre inclusif, approuvé au mois de février 2016 par les ministres des Finances des pays du G20 réunis à Shanghaï (26 et 27 février 2016), permet en effet à tout pays de s'associer à la démarche et d'agir « *sur un pied d'égalité avec les pays du G20 et de l'OCDE* ».

Les pays et juridictions qui souhaitent s'associer à cette démarche, doivent ainsi, aux termes du cadre inclusif, s'engager à adopter l'ensemble des mesures issues du projet BEPS et à les mettre en œuvre de manière cohérente. Plus précisément, les participants devront suivre la mise en œuvre des quatre standards minimums adoptés par l'OCDE et le G20 concernant l'utilisation abusive des conventions fiscales, les exigences en matière de déclarations pays par pays, le processus d'examen par les pairs de certaines pratiques fiscales dommageables et l'amélioration du processus de règlement des différends.

La première réunion du cadre inclusif se tiendra à Kyoto les 30 juin et 1<sup>er</sup> juillet 2016. Il est prévu qu'au cours de cette réunion, les représentants des pays membres du cadre s'accordent sur des décisions importantes relatives à la gouvernance, la structure et le programme de travail du cadre. Le processus de suivi des quatre standards minimums et le calendrier de mise en œuvre des autres mesures du projet BEPS seront ainsi précisés à cette occasion.

## **2. Une priorité renouvelée au sein de l'Union européenne**

En matière de fiscalité, les réalisations de l'Union européenne sont réelles mais souvent difficiles en raison des règles prévues par les traités. La règle de l'unanimité qui régit un domaine de souveraineté, par nature sensible, constitue ainsi une source de blocage récurrent et conduit souvent à un allongement considérable des délais de négociations pour parvenir à une position commune.

### ***a. Une action continue dans le cadre des traités et avec des outils différents***

S'il s'agit d'une contrainte à prendre en considération, la règle de l'unanimité n'empêche pas l'Union européenne de se saisir de certaines questions

---

(1) *Déclaration des pays membres du G20, Antalya, novembre 2015, paragraphe 15.*



fiscales essentielles au sein du marché commun par la voie « classique » de l'harmonisation (en particulier avec la TVA) ou en recourant à d'autres formats d'intervention, plus souples et moins contraignants, à l'image des mesures dites de « *soft law* », des recommandations et des standards européens de bonnes pratiques.

Par ailleurs, le principe de coopération loyale<sup>1</sup> entre les États membres légitime et permet, dans une certaine mesure, une intervention de l'Union européenne dans le domaine fiscal.

Dans un tel contexte, l'Union européenne dispose de plusieurs outils permettant d'intervenir, plus ou moins directement, dans ce domaine.

- *Le groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) » et l'élaboration de standards européens juridiquement non contraignants*

L'Union européenne s'intéresse de longue date aux questions relatives à la fiscalité des entreprises et aux comportements de ces dernières face à l'impôt. Les travaux réalisés depuis 1998 par le groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) » ont ainsi permis à l'Union européenne d'élaborer, de manière souple, des principes directeurs pour les entreprises et ont contribué à encadrer et à réduire un certain nombre de pratiques fiscales dommageables.

Les réflexions menées au sein du groupe ont ainsi favorisé l'émergence, en amont de toute réglementation, de standards communs qui, bien que non contraignants, reflètent les priorités de l'Union européenne en matière de régulation des pratiques fiscales dommageables des entreprises.

#### **Le groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) »**

Présenté dans les conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997, le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises est un instrument de « *soft law* » ayant une importance politique notable dans un domaine où les compétences des États membres demeurent exclusives. Juridiquement non contraignant, ce code de conduite traduit l'engagement des États membres à éliminer les mesures fiscales susceptibles de créer une concurrence fiscale dommageable et à s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure fiscale qui aurait des effets équivalents (clause de gel).

Rappelant qu'une concurrence loyale produit généralement « des effets positifs »<sup>(1)</sup>, le code se concentre sur les pratiques fiscales dommageables qui faussent le fonctionnement du marché intérieur en biaisant, notamment, le principe de libre établissement des activités économiques au sein de l'Union européenne.

Le code de conduite définit un certain nombre de critères permettant d'identifier les mesures fiscales dommageables que les États membres s'engagent à éliminer. Le code vise ainsi tout particulièrement les pratiques qui aboutissent à créer un niveau d'imposition

---

<sup>1</sup> « En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités », article 4, *Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne*.

effectif nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à celui qui s'applique normalement dans l'État membre concerné.

Le code précise que le caractère dommageable des mesures peut être apprécié en fonction des éléments suivants :

- s'il existe des avantages fiscaux réservés aux non-résidents ou des avantages totalement isolés de l'économie domestique et qui n'ont, par conséquent, aucune incidence sur l'assiette fiscale nationale ;

- s'il existe des avantages fiscaux octroyés même en l'absence de toute activité économique réelle ;

- si les règles pour la détermination des bénéfices des entreprises appartenant à un groupe multinational diffèrent des standards internationaux et, notamment, des règles de l'OCDE ;

- si les mesures fiscales manquent de transparence.

Lors du conseil ECOFIN du 9 mars 1998, un groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) » a été créé et chargé notamment d'évaluer les mesures fiscales susceptibles d'entrer dans le champ d'application du code de conduite adopté l'hiver précédent. Dans un rapport remis aux membres du conseil ECOFIN lors de la réunion du 29 novembre 1999<sup>(2)</sup>, conformément aux termes dudit code, le groupe relevait soixante-six mesures fiscales présentant des éléments dommageables<sup>(3)</sup>.

Ainsi, depuis sa création, le groupe « code de conduite » assure-t-il le suivi des deux principaux engagements pris par les États membres lors de l'adoption du code de conduite et présente régulièrement au Conseil ses rapports sur ces points. De manière générale, le groupe a permis d'éliminer, tout au long de la décennie 2000, des pratiques fiscales dommageables mais son action trouve pour principale limite l'absence de volontarisme des États membres.

Dans sa résolution relative aux rescrits fiscaux<sup>(4)</sup>, le Parlement européen indique ainsi que ces derniers, loin de s'être toujours conformés aux recommandations formulées par le groupe code de conduite, sont même allés, à certaines occasions, à leur encontre, en créant notamment de nouvelles pratiques fiscales dommageables, en dépit de la clause de gel que les États membres s'étaient pourtant engagés à respecter.

---

(1) « Reconnaissant les effets positifs d'une concurrence loyale et la nécessité de consolider la compétitivité internationale de l'Union européenne et des États membres, tout en constatant que la concurrence fiscale peut également déboucher sur des mesures fiscales comportant des effets dommageables », Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1<sup>er</sup> décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

(2) Rapport du groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) » du 23 novembre 1999, SN 4901/99.

(3) Quarante des pratiques identifiées se situaient dans les États membres de l'Union européenne, trois à Gibraltar et vingt-trois dans les territoires dépendants ou associés.

(4) Résolution du Parlement européen du 25 novembre 2015 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet, 2015/2066(INI).

- *La Plateforme pour la bonne gouvernance dans le domaine fiscal : un forum européen de dialogue*

Dans sa communication sur la double imposition au sein du marché unique <sup>(1)</sup>, la Commission européenne indique qu'elle examinera les avantages potentiels de la mise en œuvre d'un forum de l'Union européenne sur la double imposition, c'est-à-dire un groupe d'experts chargé d'examiner les problématiques dans ce domaine.

La Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal a ainsi été instaurée afin de créer une enceinte de dialogue fondé sur les échanges d'expériences et de compétences ainsi que sur la prise en compte de l'avis des parties prenantes <sup>(2)</sup>.

Présidée par la Commission européenne et composée, au maximum, de quarante-cinq membres représentant des autorités fiscales des États membres, des entreprises, la société civile ainsi que des fiscalistes, la Plateforme peut être consultée sur toute question relative à la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, à la planification agressive et à la double imposition <sup>(3)</sup>.

Depuis son lancement à Bruxelles le 10 juin 2013, la Plateforme exerce ses missions de conseil de la Commission européenne et, plusieurs fois par an, sert d'enceinte de dialogue et de coopération dans le domaine fiscal.

- *Le contrôle des aides d'État à caractère fiscal participe également de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables*

Enfin, il convient de relever que le contrôle des aides d'État à caractère fiscal constitue également un élément important de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables. La Commission européenne effectue son contrôle, conformément aux lignes directrices qu'elle a publiées en 1998 <sup>(4)</sup> pour distinguer entre les aides d'État à caractère fiscal qui sont proscrites en toutes circonstances <sup>(5)</sup> et celles qui sont susceptibles d'être considérées comme compatibles avec le marché intérieur <sup>(6)</sup>.

---

(1) COM(2011) 712 final.

(2) Décision de la commission du 23 avril 2013 relative à la création d'un groupe d'experts de la Commission appelé «Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, la planification fiscale agressive et la double imposition», C(2013) 2236 final.

(3) Conformément à l'article 3 de la décision C(2013) 2236 final qui l'institue.

(4) Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 98/C 384/03.

(5) Cf. article 107, Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

(6) Cf. article 107, Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

***b. Une accélération des travaux de la Commission européenne à partir de 2014***

Dans ses conclusions du 18 décembre 2014, le Conseil européen estime qu'il est « *urgent de redoubler d'efforts dans la lutte contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive, à la fois au niveau mondial et au niveau de l'Union européenne* ». Prenant acte de cette « invitation », la Commission européenne a ainsi commencé à révéler une approche européenne renouvelée et ambitieuse pour lutter plus efficacement contre les phénomènes d'évitement fiscal, tandis que l'OCDE poursuivait ses travaux sur la question.

Il est important que les travaux réalisés en Europe et au niveau mondial soient coordonnés. La Commission européenne souligne ainsi que la planification fiscale agressive est un problème mondial qui nécessite des solutions européennes et internationales et se félicite du consensus toujours plus large qui semble se dessiner au sein des États pour considérer qu'une action unilatérale n'est pas suffisante. **De manière générale, vos rapporteurs soulignent que si l'Union européenne ne définit pas à proprement parler les normes internationales et les bonnes pratiques en matière de lutte contre l'évasion et l'optimisation fiscales, elle contribue, par son action continue à nourrir le débat et joue un rôle véritablement moteur : un rôle d'impulsion dans les réflexions menées et de pionnier dans l'application de certains standards** <sup>(1)</sup>.

- *Le plan d'action du 17 juin 2015 pour un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne*

En publiant, le 17 juin 2015, un plan d'action pour une fiscalité des entreprises juste et efficace, la Commission européenne propose de réformer le cadre de l'impôt sur les sociétés dans l'Union européenne afin de mieux lutter contre la fraude fiscale, d'assurer des revenus durables, d'accroître la transparence et de soutenir l'amélioration de l'environnement des entreprises dans le marché unique.

Identifiant plusieurs domaines d'action prioritaires, la Commission européenne rappelle notamment la nécessité de parvenir à établir une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Ce projet, soutenu par la Commission européenne depuis 2011, devrait faire l'objet de travaux dans les prochains mois, la Commission européenne ayant annoncé, lors de la présentation de son paquet anti-évitement fiscal, une relance des réflexions sur ce sujet à l'automne 2016.

Le paquet fiscal présenté par la Commission européenne fin janvier 2016 s'inscrit dans la continuité du plan d'action du 17 juin 2015 et est le reflet de la

---

(1) Voir notamment les développements ci-après sur l'obligation de publicité de certaines informations relatives aux activités des plus grandes entreprises proposée par la Commission européenne le 12 avril 2016.

stratégie aux contours renouvelés et aux objectifs réaffirmés de la Commission européenne.

**L'Union européenne et les pratiques fiscales dommageables : une action continue depuis 2004 pour limiter leur existence et leurs effets sur le marché intérieur <sup>(1)</sup>**

**27 septembre 2004.** La Commission européenne publie une communication établissant la stratégie de l'Union européenne en matière de lutte contre les malversations financières et les pratiques irrégulières des sociétés <sup>(2)</sup>. De manière générale, la Commission européenne appelle à un renforcement de la transparence et de l'échange d'informations dans le domaine fiscal et, en particulier, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, afin que les autorités fiscales soient mieux armées face aux structures d'entreprises complexes. La Commission européenne indique également qu'une définition commune de l'évasion et de la fraude fiscales devrait être élaborée et les échanges d'expériences et de bonnes pratiques entre les États membres promus. Les relations avec les territoires non coopératifs constituent également l'un des piliers de la stratégie européenne.

**28 avril 2009.** La Commission européenne publie une communication relative à la bonne gouvernance dans le domaine fiscal <sup>(3)</sup>. La Commission européenne y recense les mesures que les États membres devraient mettre en œuvre, y compris dans le cadre de leurs relations bilatérales avec des pays tiers, pour promouvoir les critères de bonne gouvernance européens ainsi que les outils pouvant être mobilisés à cette fin.

**19 avril 2012.** Le Parlement européen insiste, dans une résolution <sup>(4)</sup>, sur la nécessité de trouver les moyens concrets de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

**6 décembre 2012.** La Commission européenne présente une communication établissant un plan d'action pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales <sup>(5)</sup>, assortie de deux recommandations relatives à la planification fiscale agressive <sup>(6)</sup>, d'une part, et à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal <sup>(7)</sup>, d'autre part.

**17 juin 2015.** La Commission européenne publie son plan d'action pour une fiscalité des entreprises juste et efficace <sup>(8)</sup> établissant les grandes lignes et priorités de l'Union européenne pour un système d'imposition reposant sur des principes clairs et équitables qui préservent l'acceptabilité et l'efficacité des systèmes fiscaux.

**28 janvier 2016.** La Commission européenne présente son paquet « anti-évitement fiscal » composé de mesures législatives, nouvelles pour certaines, et de mesures non législatives. L'ensemble des éléments qui constituent le « paquet » de la Commission

---

(1) Liste non exhaustive des actions menées par l'Union européenne depuis 2004.

(2) Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, « Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés », 27 septembre 2004, COM(2004) 611 final.

(3) Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », 28 avril 2009, COM(2009) 201 final.

(4) P7\_TA (2012) 0030.

(5) COM(2012) 722.

(6) C(2012) 8806 final.

(7) C(2012) 8805 final.

(8) Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne », 17 juin 2015, COM(2015) 302 final.

européenne vise à lutter contre la planification fiscale agressive, à améliorer la transparence au sein de l'Union européenne ainsi que les conditions d'une concurrence fiscale juste et équitable.

**c. Une influence réelle du Parlement européen dans un domaine où son rôle est juridiquement limité**

Réelle, l'influence du Parlement européen dans la lutte contre l'évasion et l'optimisation fiscales est d'autant plus notable qu'il s'agit d'un domaine où son rôle est juridiquement limité. Ainsi, à l'exception des textes qui concernent la coopération administrative entre autorités fiscales, pour lesquels les négociations et l'adoption se déroulent selon la procédure législative ordinaire, où le Parlement européen est un véritable co-législateur, l'intervention de l'Union européenne en matière de fiscalité demeure, pour une très large part, soumise à la règle de l'unanimité. Aussi le Parlement européen est-il simplement consulté pour la plupart des initiatives législatives intervenant dans le domaine fiscal.

Force est toutefois de constater que le Parlement européen n'est pas pour autant absent des discussions sur ces sujets. Son implication et son influence se mesurent ainsi notamment à ses propositions, dont certaines sont d'ailleurs souvent reprises par la Commission européenne, ainsi qu'à la qualité de ses travaux d'investigation.

- *Rapports d'information et résolutions : un Parlement européen « lanceur d'alerte » et force de propositions*

Dès 2012, le Parlement européen insiste, dans une résolution en date du 19 avril <sup>(1)</sup>, sur la nécessité de trouver les moyens concrets de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Plus récemment, la résolution du 25 novembre 2015 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet a permis de faire la lumière sur les pratiques de certains États membres et d'inciter la Commission européenne à intensifier ses réflexions sur les pratiques fiscales dommageables. Dans un rapport du 2 décembre 2015 <sup>(2)</sup> s'inscrivant dans la continuité de cette résolution, le Parlement européen a formulé des recommandations concrètes à l'attention de la Commission européenne afin de renforcer la transparence, la coordination et la convergence en matière d'impôt sur les sociétés.

Le Parlement européen a, par ailleurs, expressément demandé l'adoption d'une position claire et univoque de l'Union européenne concernant les régimes

---

(1) Résolution du Parlement européen du 19 avril 2012 sur l'appel visant à trouver des moyens concrets de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (2012/2599(RSP)).

(2) Rapport du 2 décembre 2015, contenant des recommandations à la Commission européenne en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union, (2015/2010(INL)).

fiscaux internationaux et d'une position plus ferme à l'encontre des paradis fiscaux <sup>(1)</sup>.

- *Commissions spéciales et commission d'enquête : le « contrôle » continu du Parlement européen*

Peu de temps après les révélations de l'affaire « Luxleaks », le Parlement européen a décidé de créer une commission spéciale chargée de faire la lumière sur l'utilisation, par des grandes entreprises multinationales, avec la complicité de certains États, de rescrits fiscaux à des fins d'optimisation fiscale. Présidée par Alain Lamassoure et composée de quarante-cinq membres, cette commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou leur effet, dite « commission spéciale TAXE », avait ainsi pour mandat d'étudier les différentes législations et pratiques en vigueur concernant les rescrits fiscaux afin de formuler des recommandations pour améliorer la lutte contre l'évasion et l'optimisation fiscales au sein de l'Union européenne.

Constituée en février 2015 pour une durée de six mois, elle a présenté, avant la fin de son mandat le 30 novembre 2015, ses premières conclusions et préconisations. Ainsi a-t-elle notamment insisté, dans un rapport adopté à une large majorité en session plénière au Parlement européen le 25 novembre 2015, sur la nécessité :

- de créer un cadre juridique protecteur pour les lanceurs d'alerte ;
- d'instaurer un *reporting* pays par pays pour les multinationales ;
- de parvenir à la définition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés au sein de l'Union européenne (projet ACCIS).

La commission spéciale TAXE a rencontré, dans la conduite de ses travaux, d'importants obstacles, en particulier s'agissant de l'accès à certains documents dont l'analyse aurait pourtant été utile aux membres du Parlement européen <sup>(2)</sup>.

Le 2 décembre 2015, le Parlement européen a décidé de prolonger son mandat de six mois pour lui permettre d'approfondir les travaux engagés. La commission spéciale, qui travaille notamment sur le suivi des recommandations formulées dans son précédent rapport, devrait rendre ses travaux finaux au mois de juin 2016.

---

(1) *Rapport du 2 décembre 2015, Recommandation C2. Établir une définition commune et stricte des « paradis fiscaux » : « Le Parlement européen invite la Commission européenne à présenter une proposition en vue d'établir les critères stricts de définition des "paradis fiscaux", en collaboration avec l'OCDE et l'ONU ».*

(2) *La commission spéciale a ainsi eu l'occasion de déplorer le comportement peu coopératif de certaines grandes entreprises n'ayant pas répondu à leur convocation ainsi qu'à certains égards, celui de la Commission européenne et de certains États membres.*

Plus récemment, les révélations concernant les « *Panama papers* » ont conduit le Parlement européen à constituer une commission d'enquête dont le mandat reste encore à définir précisément. Il convient de souligner que la création d'une commission d'enquête constitue une avancée importante. Par définition plus étendus, les pouvoirs d'une commission d'enquête permettront sans doute au Parlement européen de surmonter certaines des difficultés rencontrées par la commission précédente lors de ses travaux et témoignent d'un volontarisme politique trans-partisan et de la détermination de l'Union européenne à renforcer la lutte contre les pratiques d'évitement fiscal.



## II. LE PAQUET ANTI-ÉVITEMENT FISCAL, UNE DÉMARCHE AMBITIEUSE ET COHÉRENTE POUR AMÉLIORER LE CADRE ET L'EFFICACITÉ DE LA LUTTE CONTRE L'ÉVASION ET L'OPTIMISATION FISCALES

Si la lutte contre les pratiques fiscales dommageables n'est pas une préoccupation nouvelle de la Commission européenne, les actions entreprises en la matière se sont incontestablement accélérées au cours des dernières années.

Constatant que les entreprises mettent de plus en plus fréquemment en œuvre des stratégies de planification fiscale afin d'échapper à tout ou partie de l'impôt dû, en exploitant notamment les failles ou asymétries des législations nationales et internationales, lorsque celles-ci existent, la Commission européenne promeut, de manière constante, le principe selon lequel l'impôt doit être payé dans le pays où les bénéfices sont générés.

Reflète de cette priorité, le paquet de mesures présenté le 28 janvier 2016, vise à recréer le lien entre l'activité et le lieu d'imposition, rompu dans le cas de mise en œuvre de stratégies de planification agressive. La Commission européenne propose ainsi, à cette fin, une approche commune pour lutter contre le phénomène d'évitement fiscal et parvenir à instaurer un système d'imposition des sociétés juste, efficace et propice à la croissance en Europe.



Le paquet « anti-évitement » fiscal de la Commission européenne se compose ainsi :

- d'une communication chapeau, exposant les grandes lignes de sa démarche ;

- d'une proposition de directive visant à lutter contre l'évasion fiscale qui comprend six dispositifs dont trois sont issus du plan d'action BEPS de l'OCDE et en assurent la mise en œuvre dans le droit de l'Union européenne ;

– d’une recommandation concernant l’utilisation abusive des conventions fiscales, mesure de « *soft law* » mettant notamment en œuvre, de manière non contraignante, certaines des préconisations de l’OCDE ;

– d’une proposition de révision de la directive dite « coopération administrative », introduisant une obligation d’échange automatique et obligatoire d’informations en matière fiscale et qui a fait l’objet d’un accord politique lors du Conseil ECOFIN du 8 mars 2016 ;

– d’une communication sur la stratégie extérieure de l’Union européenne en matière fiscale, qui détaille notamment les mesures à prendre vis-à-vis des pays tiers.

Il convient de signaler également la proposition législative de la Commission européenne <sup>(1)</sup>, publiée le 12 avril 2016, en marge du paquet anti-évitement fiscal mais venant le compléter. Dans ce texte, la Commission européenne propose d’étendre, par une modification circonscrite de la directive 2013/34/UE <sup>(2)</sup>, le champ des informations que certaines entreprises et succursales doivent rendre publiques.

De manière générale, pour justifier une action ambitieuse et coordonnée de l’Union européenne dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, la Commission européenne met en exergue plusieurs types d’arguments.

L’évasion et l’optimisation fiscales constituent, en premier lieu, **des pratiques déloyales qui faussent la concurrence** au sein du marché intérieur. Si les asymétries entre législations fiscales nationales pénalisent, de manière générale, les acteurs et rendent plus complexes et plus coûteux les arbitrages économiques <sup>(3)</sup>, les différents acteurs économiques pâtissent de manière inégale de ce phénomène. Il semble en effet que les stratégies de planification fiscale agressive soient, dans une très large mesure, mises en œuvre par les plus grandes entreprises exerçant leurs activités dans plusieurs pays, en Europe ou dans le monde. Par conséquent, si la plupart des entreprises ne se livrent pas à de telles stratégies, celles qui n’y recourent pas subissent *de facto un* désavantage concurrentiel. Il résulte de ces éléments une inégalité de traitement à laquelle la Commission européenne tente de remédier dans ses propositions législatives. Ainsi le champ des directives proposées vise-t-il principalement, sinon exclusivement selon les dispositions considérées, les groupes d’entreprises multinationaux qui réalisent un certain chiffre d’affaires.

Il convient de noter que le champ d’application des nouvelles obligations introduites par la Commission européenne dans son paquet fiscal fait l’objet d’un soutien global de la France qui semble avoir fait valoir, de manière constante dans

---

(1) COM(2016) 198 final.

(2) Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d’entreprises.

(3) Coûts de mise en conformité pour les entreprises transfrontalières.

les négociations, sa position quant à l'exclusion – souhaitable – des plus petites et moyennes entreprises du champ des textes, ces dernières n'étant pas les acteurs mettant le plus en œuvre des stratégies fiscales dommageables.

**Une approche commune des différentes pratiques d'évasion et d'optimisation fiscales permettrait** ainsi, selon la Commission européenne, d'assurer une plus grande sécurité juridique pour les contribuables, de réduire les coûts de mise en conformité pour les contribuables opérant dans plusieurs États membres et, partant, **d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur.**

Les avantages d'une plus grande coordination en matière fiscale se mesurent également, en second lieu, en termes d'attractivité de l'Union européenne. **Une législation claire et un traitement commun des pratiques d'évitement fiscal permettraient d'assurer une plus grande attractivité du continent.** Cela permettrait notamment de mettre fin à certaines ambivalences résultant de pratiques et législations nationales divergentes qui envoient des signaux parfois contradictoires quant aux standards et attentes de l'Union européenne en matière de bonne gouvernance fiscale <sup>(1)</sup>.

La Commission européenne insiste enfin, en troisième lieu, **sur le « manque à gagner » que représentent pour les États l'évasion et l'optimisation fiscales.** Si les estimations sont, par nature, difficiles à établir, les différents observateurs s'accordent sur l'importance des revenus échappant à tout ou partie de la taxation qu'ils devraient engendrer. Les stratégies d'évitement fiscal fragilisent ainsi les systèmes fiscaux dans leur ensemble, en en réduisant l'efficacité et leur acceptabilité.

#### **A. ÉTABLIR UN HAUT STANDARD EN MATIÈRE DE COOPÉRATION ADMINISTRATIVE ET UNE MEILLEURE TRANSPARENCE EN EUROPE**

Rappelant que la libre circulation permise par le marché intérieur et l'absence d'harmonisation de la fiscalité directe au sein de l'Union européenne permettent à certains contribuables de se soustraire à l'impôt dans leur pays de résidence, la Commission européenne insiste sur la nécessité pour les États membres de coopérer plus étroitement afin de limiter les pratiques de fraude et d'évasion fiscales préjudiciables à l'ensemble des États membres.

Partant du constat que le défi que pose aux administrations fiscales le phénomène de fraude s'est considérablement renforcé au cours des dernières années et qu'il est devenu une source de préoccupation en Europe comme au sein des différentes instances de coopération économique mondiales, la Commission européenne a fait du renforcement de la transparence en matière fiscale l'une de ses priorités. Ainsi a-t-elle tout particulièrement insisté sur la nécessité de promouvoir les échanges *automatiques* d'informations et d'en faire la nouvelle

---

(1) Cf. COM(2016) 24 final. « La diversité des approches des États membres envoie des signaux ambivalents aux partenaires internationaux concernant les attentes de l'Union en matière de bonne gouvernance fiscale et suscite des doutes quant au déclenchement des mécanismes de défense. »

norme européenne et, si possible, internationale pour la transparence dans le domaine fiscal <sup>(1)</sup>.

Les administrations fiscales nationales ont, en effet, besoin d'informations fiables, exhaustives et pertinentes sur les activités des groupes d'entreprises multinationales qui réalisent des activités sur leur territoire. Bien calibrées, ces informations permettent aux autorités fiscales de mieux identifier les pratiques fiscales dommageables, d'améliorer, le cas échéant, la législation applicable pour réduire les risques de contournement et de procéder à des contrôles fiscaux efficaces. Du point de vue des entreprises, une transparence accrue devrait exercer un effet dissuasif et les inciter à renoncer à mettre en œuvre des stratégies d'évitement fiscal.

## **1. Renforcer les standards en matière de coopération administrative**

### ***a. La directive de 2011 <sup>(2)</sup> pose les bases d'une coopération administrative renouvelée***

La refonte du cadre qui régit les échanges d'informations en matière fiscale entre les États membres, intervenue en 2011, a constitué une étape importante. Abrogeant la directive de 1977 concernant l'assistance mutuelle entre États membres en matière fiscale <sup>(3)</sup>, devenue à certains égards obsolète en raison, notamment, des évolutions du contexte économique et du marché intérieur, le texte de 2011 pose de nouveaux jalons pour les relations entre administrations fiscales et redessine les contours de la coopération administrative dans ce domaine.

La directive de 2011 s'appuie ainsi sur les acquis de celle de 1977 mais prévoit « *des règles plus claires et plus précises régissant la coopération administrative entre les États membres* <sup>(4)</sup> ».

Si la directive indique clairement que l'échange automatique et obligatoire d'informations, sans conditions préalables, reste le moyen le plus efficace pour lutter contre la fraude, elle affirme également qu'une approche progressive sera mise en place afin de renforcer l'échange automatique d'informations par son extension, en plusieurs étapes, à de nouvelles catégories de revenus et de capitaux ainsi que la suppression de la condition selon laquelle les informations ne doivent être échangées que si elles sont disponibles.

---

(1) Il s'agit d'une position notamment partagée par le Conseil européen. Ce dernier a ainsi, dans ses conclusions du 22 mai 2013 (EUCO 75/1/13), demandé l'extension de l'échange automatique d'informations à l'échelle de l'Union européenne et au niveau mondial pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que contre les stratégies de planification fiscale agressive.

(2) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

(3) Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance.

(4) Directive 2011/16/UE précitée, (7).

La directive introduit des normes minimales, établit plusieurs procédures pour l'échange d'informations <sup>(1)</sup> et précise le cadre de la coopération en matière d'enquêtes administratives, de contrôles fiscaux simultanés et de notification des décisions fiscales.

**Les principaux cadres d'échanges d'informations dans la directive relative à la coopération administrative <sup>(2)</sup>**

La Commission européenne indique, tout d'abord, qu'il est important que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre en fait la demande. De manière générale, les échanges d'informations reposent sur un principe de « pertinence vraisemblable », permettant aux États membres requérants d'obtenir les informations nécessaires à la réalisation des missions de leurs administrations fiscales, tout en garantissant le respect des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Outre l'échange d'informations sur demande <sup>(3)</sup>, défini à l'article 5 de la directive 2011/16/UE précitée, la directive promeut et encourage les **échanges d'informations spontanés** <sup>(4)</sup> entre États membres (article 9) et établit, en son article 8, les conditions dans lesquelles les **échanges d'informations** sont **automatiques** <sup>(5)</sup> et **obligatoires**.

Aux termes de la directive, l'échange automatique et obligatoire d'informations concerne ainsi les revenus professionnels, les jetons de présence, les produits d'assurance-vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union européenne concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires, les pensions, la propriété et les revenus de biens immobiliers.

La directive prévoit également que les échanges se font, dans la mesure du possible, par voie électronique, par l'intermédiaire du réseau CCN <sup>(6)</sup> et sont soumis à des délais différents en fonction de la nature de l'échange. <sup>(7)</sup>

S'inspirant, par ailleurs, de la clause de la « nation la plus favorisée », existant pour les accords commerciaux, la directive contient une disposition relative à l'extension de la coopération aux pays tiers. Ainsi, « *lorsqu'un État membre offre à un pays tiers une coopération plus étendue* » et plus étroite que

---

(1) *Échanges d'informations sur demande, échanges spontanés, échanges automatiques.*

(2) *Directive 2011/16/UE précitée.*

(3) « *échange d'informations sur demande : tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'État membre requérant auprès de l'État membre requis dans un cas particulier* », directive 2011/16/UE précitée, article 3.

(4) « *échange spontané : la communication ponctuelle, à tout moment et sans demande préalable, d'informations à un autre État membre* », directive 2011/16/UE précitée, article 3.

(5) « *échange automatique : la communication systématique, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État membre. Dans le cadre de l'article 8, les informations disponibles désignent des informations figurant dans les dossiers fiscaux de l'État membre qui communique les informations et pouvant être consultées conformément aux procédures de collecte et de traitement des informations applicables dans cet État membre* », directive 2011/16/UE précitée, article 3.

(6) « *Il s'agit de la plate-forme commune fondée sur le réseau commun de communication (CCN), mise au point par l'Union pour assurer toutes les transmissions par voie électronique entre autorités compétentes dans les domaines douanier et fiscal.* », directive 2011/16/UE précitée.

(7) *Conformément à la directive 2011/16/UE précitée, les réponses doivent intervenir dans un délai maximum de six mois à compter de la date de transmission de la demande dans le cas d'échanges sur demande (cf. article 7) et d'un mois dans le cas d'échanges spontanés (cf. article 10).*

celle prévue par la directive, « *il ne peut pas refuser cette coopération étendue à un autre État membre souhaitant prendre part à une telle forme de coopération mutuelle plus étendue* » <sup>(1)</sup>. De manière plus générale, la directive promeut également l'échange de bonnes pratiques et d'expériences <sup>(2)</sup>.

Dans l'application de la directive, il est apparu que la question des délais dans lesquels les informations sont échangées constitue un enjeu particulièrement important. Dans cette perspective, l'instauration d'un standard en matière d'échanges automatiques d'informations permettra de limiter les retards dans les délais et représenterait une avancée notable.

### ***b. Les révisions successives de la directive de 2011 illustrent l'intensification de la coopération administrative en Europe***

Fondatrice, la directive 2011/16/UE a fait, depuis son adoption, l'objet de plusieurs modifications successives qui illustrent particulièrement le mouvement constant de renforcement du cadre et du champ de la coopération administrative en matière fiscale.

- *Une extension aux comptes financiers*

Révisant le texte de 2011, la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014 <sup>(3)</sup> étend l'échange automatique et obligatoire d'informations aux comptes financiers.

Après avoir demandé, le 22 mai 2013, l'extension de l'échange automatique d'informations à l'échelle de l'Union européenne et au niveau mondial, le Conseil européen a salué les travaux effectués dans le cadre du G20, du G8 et de l'OCDE afin d'élaborer une norme mondiale pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers à des fins fiscales. Publiée en juillet 2014 par l'OCDE, la nouvelle norme a été approuvée par les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales du G20 en septembre 2014.

Tirant les conséquences de ces évolutions, la directive 2014/107/UE **étend le champ d'application de l'article 8 de la directive 2011/16/UE précitée** concernant l'échange automatique d'informations **aux informations relatives aux comptes financiers**. Il est ainsi rappelé, dans l'exposé des motifs, qu'en raison des possibilités, toujours plus nombreuses, pour les agents économiques, de diversifier leurs portefeuilles d'actifs, les instruments de coopération administrative dans le domaine fiscal sont devenus moins efficaces pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale transfrontières.

---

(1) Directive 2011/16/UE précitée, article 19.

(2) Cf. Directive 2011/16/UE précitée, section V.

(3) Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

### **Extension de la directive relative à la coopération administrative aux informations relatives aux comptes financiers**

Formellement adoptée lors du conseil ECOFIN du 9 décembre 2014, la directive 2014/107/UE du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, prévoit également <sup>(1)</sup> que la Commission européenne publie une liste des juridictions « partenaires » avec lesquelles l'Union européenne a conclu un accord prévoyant l'échange d'informations relatives aux comptes financiers mentionnées dans la directive.

Au 12 février 2016, la liste comprend les États tiers suivants : la Confédération suisse, la Principauté de Liechtenstein, la République de Saint-Marin et la Principauté d'Andorre.

- *Une extension aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et aux décisions et accords préalables en matière de prix de transferts dans la directive dite « rulings »*

Marquant une nouvelle révision de la directive 2011/16/UE, la directive du 8 décembre 2015 <sup>(2)</sup> étend de nouveau le champ des informations devant faire l'objet d'échanges automatiques et obligatoires pour y inclure les décisions et les accords préalables en matière de prix de transferts. Conformément aux travaux réalisés par l'OCDE dans le cadre du plan d'action BEPS, les modifications apportées à la directive de 2011 introduisent une condition spécifique <sup>(3)</sup> pour l'échange automatique de ces nouveaux types d'informations.

L'objectif de cette nouvelle extension du champ d'application de la directive 2011/16/UE précitée est de remédier aux insuffisances observables dans le cadre des échanges spontanés, qui prévalaient jusqu'alors, lorsque ces informations étaient échangées. La Commission européenne considère, en effet, que dans le cas des décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et des accords préalables en matière de prix de transfert, l'efficacité des échanges spontanés est limitée par plusieurs difficultés pratiques, et notamment par la marge d'appréciation dont dispose l'État membre à l'origine de la décision ou de l'accord pour décider quels États membres doivent être informés.

Par conséquent, la directive prévoit que « *les autorités compétentes d'un État membre communiquent aux autorités compétentes de tous les autres États membres, dans le cadre de l'échange automatique, des informations relatives à des décisions fiscales définies qu'ils délivrent ou modifient* ». Particulièrement large, cette obligation vaut pour les accords qui ont été « *émis, modifiés ou*

---

(1) Cf. Section VIII, D, 4) c).

(2) Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

(3) Cf. nouvel article 8 bis : Champ d'application et conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert.

*renouvelés au cours d'une période commençant cinq ans avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>(1)</sup> ».*

L'application, avec une rétroactivité suffisante de la directive du 8 décembre 2015, a constitué un enjeu important des discussions sur le texte, souhaitée par bon nombre d'États membres, dont la France. Il s'agissait en effet de « viser » les accords révélés par le scandale « Luxleaks ».

Il convient de signaler que la directive autorise également la création d'un répertoire central sécurisé recensant les informations communiquées par les États membres dans le cadre de la directive. La création d'une telle base de données permettrait aux États membres, comme à la Commission européenne, d'avoir accès aux informations sans avoir à les échanger par voie électronique.

**De manière générale, il convient de saluer le mécanisme de transparence ainsi établi.**

---

(1) Cf. directive 2015/2376 précitée, article 8 bis.



### **Les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert <sup>(1)</sup>**

Les **décisions fiscales anticipées en matière transfrontière** sont, aux termes de la directive, « tout accord, toute communication, ou tout autre instrument ou action ayant des effets similaires, y compris dans le contexte d'un contrôle fiscal, et qui remplit les conditions suivantes :

a) est émis, modifié ou renouvelé par ou pour le compte du gouvernement ou de l'administration fiscale d'un État membre, ou par les entités territoriales ou administratives de l'État membre, y compris les autorités locales, que ces décisions soient effectivement utilisées ou non ;

b) est émis, modifié ou renouvelé, à l'intention d'une personne spécifique ou d'un groupe de personnes, et pour autant que cette personne ou ce groupe de personnes ait le droit de s'en prévaloir ;

c) **porte sur l'interprétation ou l'application d'une disposition législative ou administrative** concernant l'administration ou l'application de la législation nationale relative aux taxes et impôts de l'État membre considéré ou des entités territoriales ou administratives de l'État membre, y compris de ses autorités locales ;

d) se rapporte à une opération transfrontière ou à la question de savoir si les activités exercées par une personne dans une autre juridiction créent ou non un établissement stable ; et

e) est **établi préalablement aux opérations ou aux activités** menées dans une autre juridiction susceptibles de créer un établissement stable, ou préalablement au dépôt d'une déclaration fiscale couvrant la période au cours de laquelle l'opération, la série d'opérations ou les activités ont eu lieu.

L'opération transfrontière peut inclure, mais sans s'y limiter, la réalisation d'investissements, la fourniture de biens, services et financements ou l'utilisation d'actifs corporels et incorporels et ne doit pas nécessairement faire intervenir directement la personne destinataire de la décision fiscale anticipée en matière transfrontière ».

La directive donne des **accords préalables en matière de prix de transferts** la définition suivante : « tout accord, toute communication, ou tout autre instrument ou action ayant des effets similaires, y compris lorsqu'il est émis, modifié ou renouvelé dans le contexte d'un contrôle fiscal, et qui remplit les conditions suivantes :

a) est émis, modifié ou renouvelé par ou pour le compte du gouvernement ou de l'administration fiscale d'un ou de plusieurs États membres, y compris les entités territoriales ou administratives, ou les autorités locales, qu'il soit effectivement utilisé ou non ;

b) est émis, modifié ou renouvelé, à l'intention d'une personne spécifique ou d'un groupe de personnes, et pour autant que cette personne ou ce groupe de personnes ait le droit de s'en prévaloir ; et

c) **détermine préalablement aux opérations transfrontières entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés afin de définir les méthodes de fixation des prix de transfert applicables à ces opérations ou détermine l'imputation des bénéfices à un établissement stable.**

Des entreprises sont des entreprises associées lorsqu'une entreprise participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise

---

(1) Directive du 2015/2376 précitée.

*ou lorsque la même personne participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital des entreprises.*

*Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels et des biens incorporels ou fournit des services à des entreprises associées, et la “fixation des prix de transfert” doit être entendue dans le même sens. »*

## **2. Assurer une plus grande transparence sur les activités et les profits réalisés en Europe**

Les travaux internationaux réalisés en matière de transparence ont enregistré, ces dernières années, des résultats significatifs, en particulier dans le cadre de l'OCDE. L'échange automatique d'informations est ainsi devenu la nouvelle norme mondiale et près de cent juridictions se sont engagées à mettre en œuvre cette nouvelle obligation, au plus tard en 2018. Au sein de l'Union européenne, les États membres appliqueront la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale à compter de 2017<sup>(1)</sup>.

### ***a. Une transparence au service de la coopération administrative : l'introduction de reporting pays par pays dans la proposition de directive présentée le 28 janvier 2016***

Illustrant le mouvement progressif et continu en matière d'approfondissement du champ de la coopération administrative entre autorités fiscales, la proposition de révision de la directive 2011/16/UE précitée<sup>(2)</sup>, qui constitue l'un des piliers du paquet anti-évitement fiscal présenté par la Commission européenne le 28 janvier 2016, consiste à élargir, une nouvelle fois, le champ d'application du dispositif par lequel les États membres procèdent à des échanges d'informations de manière automatique et obligatoire.

Reconnaissant les avancées permises par les modifications successives de la directive 2011/16/UE, la Commission européenne a toutefois indiqué, à l'appui de la proposition de modification législative dont elle est à l'origine, que les efforts devaient être maintenus pour renforcer encore la coopération administrative et la transparence fiscale. Elle a ainsi proposé, le 28 janvier 2016, d'introduire un système d'échange de déclarations pays par pays entre les autorités fiscales des États membres.

**La proposition de directive, qui a fait l'objet d'un accord lors du conseil ECOFIN du 8 mars 2016, devrait être formellement adoptée dans les prochains mois.**

---

(1) Il convient de relever que l'Union européenne a également conclu des accords portant sur l'échange automatique d'informations avec la Suisse, le Liechtenstein et Saint-Marin et a récemment signé (février 2016) des accords avec Andorre et Monaco.

(2) COM(2016) 25 final.

Le dispositif proposé par la Commission européenne prévoit que les groupes d'entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 750 millions d'euros annuels, au niveau consolidé indiquent, chaque année et pour chaque juridiction fiscale dans laquelle ils exercent des activités :

- le montant de leur chiffre d'affaires,
- leur bénéfice avant impôts,
- les impôts sur les bénéfices acquittés et ceux qui sont dus,
- le nombre d'employés,
- le capital social,
- les bénéfices non distribués et
- les actifs incorporels dans chaque juridiction fiscale.

Les groupes doivent également indiquer, pour chacune de leurs entités exerçant des activités dans une juridiction fiscale donnée, la nature de ces activités. Les déclarations pays par pays seront ainsi effectuées dans l'État membre dans lequel la société mère du groupe ou toute autre entité du groupe a sa résidence fiscale et les États communiqueront les déclarations dont ils sont les destinataires à tout autre État membre dans lequel le groupe possède au moins une entité y ayant établi sa résidence fiscale ou dans lequel une ou plusieurs entités du groupe sont soumises à l'impôt sur les activités exercées par un établissement stable.

**Cette obligation de déclaration annuelle sera effective à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 et constitue un outil permettant d'orienter, le cas échéant, les contrôles fiscaux réalisés par les administrations nationales.**

***b. Une transparence pour le public : le reporting public dans la proposition de directive du 12 avril 2016***

Pour mémoire, la question de la publicité fait l'objet de vifs débats au sein de l'Union européenne depuis plus d'un an<sup>(1)</sup>. Dans l'exposé des motifs de sa proposition<sup>(2)</sup>, la Commission européenne recense les avantages de la publicité de certaines informations relatives aux activités des entreprises. Ainsi estime-t-elle qu'un « *contrôle public peut contribuer à faire en sorte que les bénéfices soient effectivement imposés là où ils sont réalisés* ». La Commission européenne ajoute que la publicité présente des vertus pour renforcer la confiance des citoyens dans le système fiscal et qu'elle peut favoriser « *un débat plus éclairé sur les failles éventuelles des législations fiscales* ».

---

(1) Pour mémoire, il avait été envisagé d'introduire un reporting public pour certains contribuables par la voie d'amendements à la directive 2007/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 juillet 2007 concernant l'exercice de certains droits des actionnaires de sociétés cotées, dite « droit des actionnaires ».

(2) COM(2016) 198 final.

Au plan de la méthode, la Commission européenne propose de modifier la directive « comptable »<sup>(1)</sup> du 26 juin 2013. Avant de présenter sa proposition de directive, la Commission européenne a organisé, entre juin et décembre 2015, une consultation publique. Cette dernière a permis à plus de 400 participants, représentant les entreprises, les associations professionnelles, les organisations non gouvernementales, les particuliers et les groupes de réflexion, de nourrir le débat sur la publicité<sup>(2)</sup>. De manière générale, les travaux préparatoires ont permis de mettre en exergue les avantages et les risques associés à la publicité.

- *Une nouvelle obligation de transparence*

De manière générale, la directive propose de créer une nouvelle obligation pour certaines entreprises, qui s'ajoute, sans s'y substituer, aux exigences déjà en vigueur concernant la publication de certaines informations. Il convient toutefois de relever l'exclusion du champ d'application de la directive des entreprises du secteur bancaire et du secteur des industries extractives et forestières, déjà soumises à des règles particulières en matière de publication d'informations<sup>(3)</sup>.

La Commission européenne considère que sa proposition permet de cibler les informations « nécessaires et suffisantes » pour atteindre les objectifs de la directive. Ainsi la proposition de texte prévoit-elle que la déclaration d'informations des entreprises assujetties à l'obligation de publicité comporte « *des informations relatives à toutes les activités de l'entreprise et de l'entreprise mère ultime* » et notamment :

- une brève description de la nature des activités ;
- le nombre de salariés ;
- le montant du chiffre d'affaires net, qui inclut le chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées ;
- le montant du résultat avant impôt sur les bénéfices ;

---

(1) Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

(2) La synthèse de cette consultation est disponible sur le site de la Commission européenne, « *Factual Summary of the responses to the public consultation on assessing the potential for further transparency on corporate income taxes* », 20 janvier 2016, FISMA/B3.

(3) Les entreprises du secteur bancaire, conformément à l'article 89 de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement. La proposition de directive du 12 avril précitée prévoit ainsi que les groupes bancaires établis dans l'Union européenne seront exemptés de l'obligation de reporting si celui qu'ils réalisent en application de la directive du 26 juin 2013 précitée couvre les activités de l'entreprise-mère ultime dans l'Union européenne et de toutes ses entreprises liées. Les entreprises du secteur des industries extractives et forestières sont, quant à elles, soumises à une obligation de déclaration similaire, en application de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (chapitre 10).

– le montant d’impôt sur les bénéfices dû (exercice en cours), c’est-à-dire la charge d’impôt exigible au titre du résultat imposable de l’exercice financier comptabilisée par les entreprises et succursales résidentes fiscales dans la juridiction fiscale concernée ;

– le montant d’impôt sur les bénéfices acquitté, c’est-à-dire le montant d’impôt sur les bénéfices payé durant l’exercice financier concerné par les entreprises et succursales résidentes fiscales dans la juridiction fiscale concernée ;

– et le montant des bénéfices non distribués <sup>(1)</sup>.

La directive prévoit, par ailleurs, que les informations ainsi déclarées restent accessibles sur Internet pendant « *au moins cinq années consécutives* » <sup>(2)</sup>.

- *Un champ d’application contesté*

La directive proposée introduit ainsi un chiffre d’affaires relativement élevé à partir duquel les entreprises seront soumises à l’obligation de publication de certaines de leurs informations. Retenant le montant de 750 millions de chiffre d’affaires annuel au niveau consolidé, la Commission européenne prévoit, par ailleurs, un champ d’application large puisque les obligations de *reporting* public vaudront pour toutes les entreprises ayant des activités au sein de l’Union européenne, que celles-ci soient ou non européennes.

Rappelant que l’objectif de la directive est de cibler les entreprises les mieux à même de recourir à la planification fiscale agressive, la Commission européenne estime que le seuil de 750 millions d’euros de chiffre d’affaires retenu permettrait de cibler au moins 5 000 entreprises multinationales opérant en Europe, dont 2 000 ont leur siège en Europe, ce qui correspond à « *une infime partie seulement des 7,5 millions d’entreprises européennes* » <sup>(3)</sup>. Alors que la Commission européenne semble ainsi mettre en évidence, dans l’exposé des motifs de la directive, l’impact limité de l’obligation du point de vue du nombre d’entreprises concernées, le champ d’application du texte constitue la principale critique adressée à la directive par le Parlement européen et certains acteurs de la société civile, à l’instar d’OXFAM, que vos rapporteurs ont eu l’occasion d’auditionner <sup>(4)</sup>.

Il convient toutefois de souligner que le seuil de 750 millions d’euros est identique à celui retenu par l’OCDE dans ses travaux BEPS. Selon l’organisation, ce montant consolidé de chiffre d’affaires cible 10 à 15 % des entreprises multinationales, représentant 90 % des chiffres d’affaires de l’ensemble des multinationales. Les petites et moyennes entreprises sont ainsi volontairement et explicitement exclues du champ d’application de l’obligation de *reporting*.

---

(1) Cf. article 48 quater de la proposition de directive précitée.

(2) Cf. article 48 quinquiés de la proposition de directive précitée.

(3) COM(2016) 198 final.

(4) Cf. Annexe 1.

Le Parlement européen considère, pour sa part, que ce seuil, trop élevé, ne permet pas d'inclure dans le champ d'application de la directive un nombre suffisant d'entreprises. Selon les parlementaires européens, un seuil de 40 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel consolidé et un critère de 250 employés permettraient de viser 20 000 groupes européens. Le Parlement européen insiste notamment sur le fait que ce seuil soit celui retenu dans la directive « comptable » de 2013<sup>(1)</sup> précitée que la proposition de la Commission européenne entend précisément modifier.

Au moment de la rédaction du présent rapport, les discussions sont en cours et les positions pas encore stabilisées mais **il convient de noter que le Parlement européen retrouvera, dans le cadre des discussions sur cette proposition de directive, sa pleine capacité d'influence et de codécision dans le cadre de la procédure législative ordinaire.**

Également opposée au seuil proposé par la Commission européenne, l'organisation non gouvernementale OXFAM, auditionnée par vos rapporteurs, a notamment exprimé ses craintes de voir l'utilisation de ces critères établissant un seuil élevé constituer un précédent et que ceux-ci sont ensuite systématiquement utilisés, à l'avenir, dans les différents textes européens.

- *Un reporting à deux vitesses*

Le dispositif préconisé par la Commission européenne prévoit que les entreprises concernées par la directive devront publier, pour chaque pays de l'Union européenne dans lequel elles opèrent, un certain nombre d'informations relatives à leurs activités et des données agrégées pour les activités réalisées en dehors de l'Union européenne. Des exigences particulières en matière de publicité seront toutefois appliquées pour les juridictions des pays tiers qui ne respectent pas les normes internationales de bonne gouvernance fiscale<sup>(2)</sup>.

**Vos rapporteurs regrettent le « reporting à deux vitesses » qui semble résulter de ces obligations différenciées dans un contexte où le besoin de normes internationales communes est plus que jamais nécessaire pour lutter contre l'optimisation et l'évasion fiscales. S'il convient de saluer le volontarisme dont font preuve les institutions européennes en la matière et qui fera de l'Europe un véritable pionnier et modèle en matière de transparence, une démarche ambitieuse de promotion de ce nouveau standard à un niveau plus global doit être menée.**

À cet égard, l'Union européenne devra convaincre ceux de nos partenaires commerciaux qui sont les plus réticents à embrasser ce nouveau modèle de transparence. Il convient ainsi de rappeler les vives réticences et oppositions manifestées, notamment par les États-Unis, sur ce point. Mettant en avant les

---

(1) Ce seuil correspond, selon la directive, à la définition d'un « groupe moyen ».

(2) Voir notamment les développements ci-après consacrés à l'élaboration d'une liste noire européenne des juridictions non coopératives (II, C, 3).

désavantages que constituent pour les stratégies commerciales des entreprises les obligations de publicité et l'impact, supposé négatif, sur leur compétitivité, les États-Unis ont ainsi clairement indiqué, pendant la phase de travaux préparatoires à l'élaboration de la proposition de directive, qu'ils étaient opposés à cette obligation et ont menacé de cesser d'échanger des informations avec les États membres en cas de publication d'informations relatives aux entreprises américaines.

**Vos rapporteurs insistent sur le lien qui existe entre la révision de la directive « comptable » de 2013 et celle de la directive relative à la coopération administrative.** Bien que destinées à des acteurs différents, les deux obligations, qui consistent, pour certaines entreprises, à fournir un certain nombre d'informations sur leurs activités, relèvent d'une même logique et présentent une certaine cohérence. Si dans un cas, les informations sont adressées aux administrations fiscales et constituent un outil pouvant orienter, en les ciblant, les contrôles fiscaux, et sont, dans un second cas, destinées au public à des fins de contrôle démocratique, ces obligations renforcées de rendre des comptes participent toutes deux d'une meilleure transparence.

Par ailleurs, les obligations de *reporting* peuvent constituer un enjeu important dans les pays où les administrations fiscales sont insuffisamment efficaces, en leur fournissant des outils à même d'améliorer le dispositif de contrôle fiscal.

## **B. Doter les États membres d'outils juridiques communs pour protéger leurs bases fiscales**

Il convient de préciser, à titre liminaire, que le paquet anti-évitement fiscal présenté par la Commission européenne le 28 janvier 2016 comprend également une recommandation relative à l'utilisation abusive des conventions fiscales. S'il n'a pas semblé opportun, indique la Commission européenne, de traiter les questions relatives aux conventions fiscales dans une directive autonome, une approche coordonnée est toutefois nécessaire. La Commission européenne a donc choisi de recourir à une recommandation concernant la mise en œuvre de mesures relatives aux établissements stables ainsi qu'au rapport du G20 et de l'OCDE sur l'utilisation abusive des conventions fiscales.

## **Recommandation de la Commission européenne du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales <sup>(1)</sup>**

Rappelant que les conventions fiscales renforcent la sécurité juridique pour les contribuables réalisant des opérations internationales et, partant, jouent un rôle important dans l'amélioration de l'efficacité des échanges transfrontières, la Commission européenne réaffirme dans sa recommandation son « soutien sans faille » aux efforts déployés pour lutter contre l'utilisation abusive des conventions fiscales.

Les conventions fiscales entre États visent à limiter les possibilités d'échapper à tout ou partie de l'impôt et permettent également aux États de répartir entre eux les droits d'imposition pour prévenir des phénomènes de double imposition.

Également abordées dans le cadre des travaux BEPS de l'OCDE, les questions relatives aux conventions fiscales ont donné lieu à deux rapports portant sur les avantages inappropriés des conventions fiscales (action n° 6, *Empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages*) ainsi que sur les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (action n° 7, *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable*). Les deux rapports proposent de procéder à des modifications du modèle de convention fiscale de l'OCDE, avant fin 2016.

Consacré plus spécifiquement à l'utilisation abusive des conventions fiscales, le rapport n° 6 vise particulièrement les pratiques de chalandage fiscal et propose notamment d'inclure dans le modèle de convention une clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal des transactions ou des montages concernés <sup>(2)</sup>.

Dans sa recommandation, la Commission européenne indique qu'il convient, par conséquent, d'aligner la clause anti-abus générale ainsi conçue sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne relative à l'abus de droit.

### **1. Assurer la mise en œuvre du plan d'action BEPS au sein de l'Union européenne**

#### ***a. Limiter la déductibilité des intérêts***

Observant que les groupes multinationaux financent souvent leurs entités situées dans des juridictions à forte imposition par des titres de dette, que ces mêmes entités remboursent ensuite à des filiales du groupe localisées dans des juridictions à faible imposition, la Commission européenne entend proposer une règle de limitation de la déductibilité des intérêts.

Courante, cette pratique consiste à recourir à des stratégies d'endettement dans des pays où le niveau, relativement élevé, de l'imposition permet de

---

(1) C(2016) 271 final.

(2) Dans le texte de la Commission européenne, la clause est rédigée comme suit : « Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de capital si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que ce montage ou cette transaction correspond à une activité économique authentique ou que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention ».



bénéficiaire de déductions, relativement élevées, de charges financières et à rembourser les sommes empruntées, *via* une autre entité du groupe située dans un pays à faible imposition. En jouant sur les transferts intragroupes, les groupes multinationaux réduisent ainsi artificiellement le montant global de leur charge d'imposition ; la base d'imposition du groupe diminuant dans les juridictions à forte imposition qui remboursent des intérêts « gonflés » et augmentant dans les juridictions à faible imposition où le paiement des intérêts est dû.

En d'autres termes, s'il est loisible aux groupes multinationaux, dans le cadre de leurs stratégies commerciales et financières, d'opérer des transferts de titres de dette au sein de leurs entités, la localisation de certaines filiales dans des États à faible imposition à des fins d'évasion ou d'optimisation fiscales constitue, aux yeux des institutions européennes, une pratique concurrentielle déloyale.

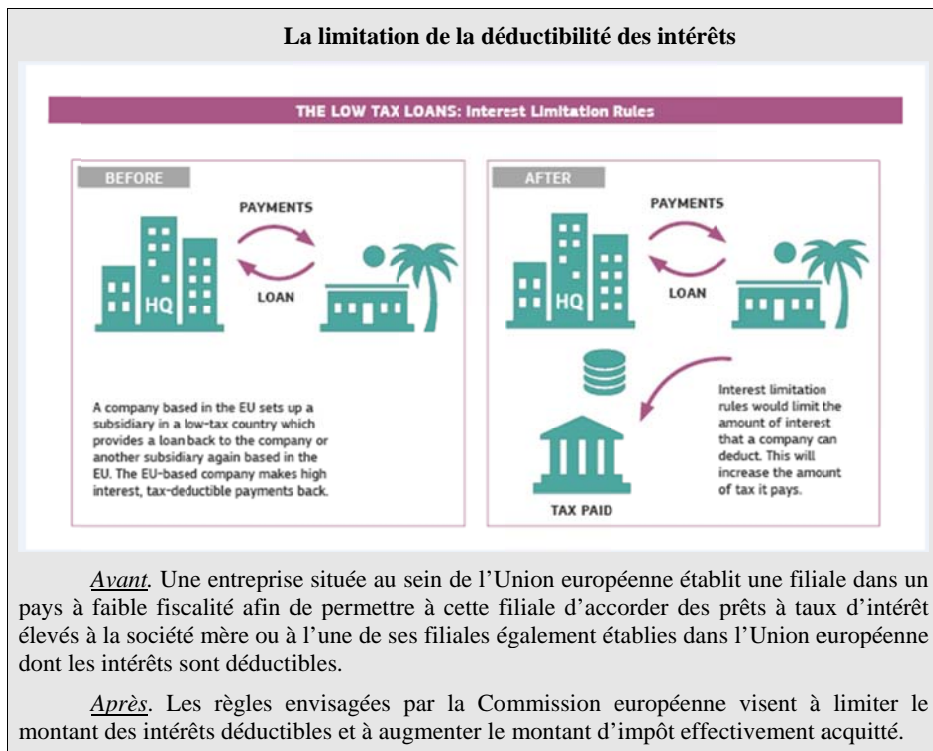
Aussi la Commission européenne propose-t-elle, dans la directive relative à la lutte contre l'évasion fiscale <sup>(1)</sup>, d'introduire un mécanisme de limitation de la déductibilité des intérêts <sup>(2)</sup>. La Commission européenne indique ainsi, dans l'exposé des motifs, que l'objectif de la règle proposée est « de dissuader » les entreprises de recourir à ce type de pratiques, « *en limitant le montant des intérêts que le contribuable a le droit de déduire au cours d'un exercice fiscal* ». De cette manière, ajoute-t-elle, « *on devrait également pouvoir atténuer les distorsions liées au financement par des fonds propres* ».

---

(1) COM(2016) 26 final.

(2) Cf. article 4 de la proposition de directive précitée.

## La limitation de la déductibilité des intérêts



Avant. Une entreprise située au sein de l'Union européenne établit une filiale dans un pays à faible fiscalité afin de permettre à cette filiale d'accorder des prêts à taux d'intérêt élevés à la société mère ou à l'une de ses filiales également établies dans l'Union européenne dont les intérêts sont déductibles.

Après. Les règles envisagées par la Commission européenne visent à limiter le montant des intérêts déductibles et à augmenter le montant d'impôt effectivement acquitté.

La Commission européenne, qui entend ainsi promouvoir une règle de « juste déductibilité », prévoit, dans sa proposition de directive <sup>(1)</sup>, l'introduction d'un **ratio de déductibilité** minimal visant à garantir que seuls les revenus imposables soient pris en compte dans le calcul du montant maximal des intérêts déductibles. Ce taux, établi à 30 %, conformément aux préconisations de l'OCDE <sup>(2)</sup>, correspond à un seuil minimal et ne fait pas obstacle à ce que les États membres instaurent, en la matière, des règles plus strictes. De manière générale, il est probable que l'introduction d'un ratio fixe facilitera la mise en œuvre de cette clause et présente les avantages de la simplicité.

L'objectif, notamment soutenu par la France, où de nombreux dispositifs de déduction des intérêts et des charges financières existent, est de constituer un socle commun de mesures permettant de limiter les situations de sous-imposition ou de non-imposition, qui sont d'importants moteurs des comportements d'optimisation et qui les alimentent.

(1) COM(2016) 26 final.

(2) Dans le cadre de ses travaux relatifs au plan d'action BEPS, l'OCDE recommande un taux maximal compris entre 10 et 30 %.

**Le dispositif proposé par la Commission européenne en matière de limitation de la déductibilité des intérêts**

Le dispositif initial proposé par la Commission européenne prévoit :

*s'agissant des coûts d'emprunt*, que ceux-ci « *sont toujours déduits à hauteur des intérêts ou autres revenus imposables provenant d'actifs financiers que le contribuable perçoit* »<sup>(1)</sup> ;

*s'agissant des surcoûts d'emprunt*, que ceux-ci « *sont déductibles pendant l'exercice fiscal au cours duquel ils ont été supportés mais uniquement à hauteur de 30 % du résultat avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement (EBITDA) du contribuable ou d'un montant de 1 000 000,00 €, le montant le plus élevé étant retenu.* » Le texte de la Commission européenne introduit également une possibilité dérogatoire, pour le contribuable, de déduire l'intégralité des surcoûts d'emprunt « *s'il peut démontrer que le ratio entre ses fonds propres et l'ensemble de ses actifs est égal ou supérieur au ratio équivalent du groupe* ».

Par ailleurs, il convient de relever que la proposition de directive exclut, de manière temporaire, du champ d'application de l'article 4, les entreprises financières dont les caractéristiques liées à leurs activités nécessitent, selon la Commission européenne, de concevoir une règle adaptée à leurs besoins<sup>(2)</sup>. La Commission européenne indique toutefois qu'une approche unique de la limitation de la déductibilité des intérêts constitue un objectif à plus long terme<sup>(3)</sup>.

***b. Améliorer la cohérence du traitement des dispositifs hybrides par des règles contraignantes***

Les dispositifs hybrides sont la conséquence des divergences résultant de l'absence d'harmonisation des systèmes fiscaux. Les différences observables dans la qualification juridique de certains paiements ou instruments financiers se révèlent particulièrement problématiques dans les interactions entre les systèmes juridiques de deux juridictions fiscales et sont de nature à favoriser les possibilités d'optimisation fiscale.

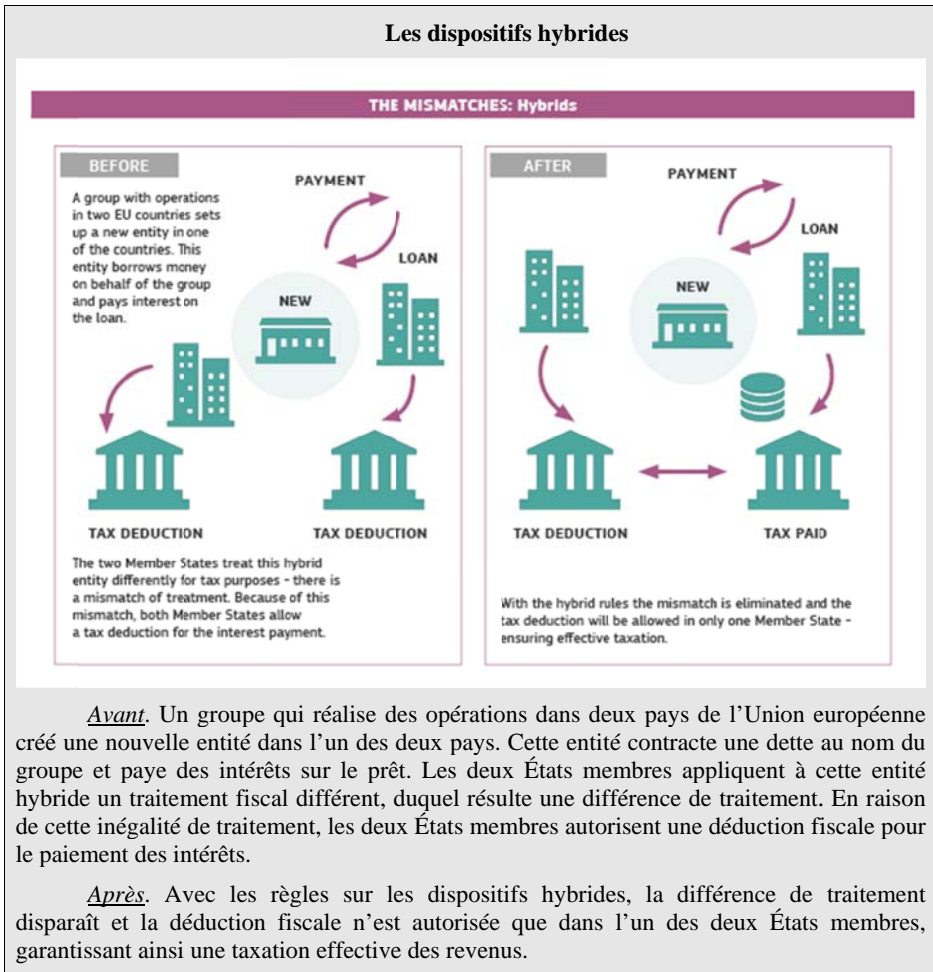
---

(1) Proposition de directive précitée, article 4, al. 1.

(2) « Bien qu'il soit généralement admis que les entreprises financières, à savoir les institutions financières et les compagnies d'assurance, devraient aussi être soumises à des limitations de la déductibilité des intérêts, il est également reconnu que ces deux secteurs présentent des caractéristiques particulières qui requièrent une approche plus adaptée à leurs besoins. », COM(2016) 26 final.

(3) « En dépit de l'exclusion temporaire de ces entreprises financières, l'intention est de parvenir à terme à une règle de limitation des intérêts qui ait une large portée et ne soit pas assortie d'exceptions. », COM(2016) 26 final.

## Les dispositifs hybrides



*Avant.* Un groupe qui réalise des opérations dans deux pays de l'Union européenne créé une nouvelle entité dans l'un des deux pays. Cette entité contracte une dette au nom du groupe et paye des intérêts sur le prêt. Les deux États membres appliquent à cette entité hybride un traitement fiscal différent, duquel résulte une différence de traitement. En raison de cette inégalité de traitement, les deux États membres autorisent une déduction fiscale pour le paiement des intérêts.

*Après.* Avec les règles sur les dispositifs hybrides, la différence de traitement disparaît et la déduction fiscale n'est autorisée que dans l'un des deux États membres, garantissant ainsi une taxation effective des revenus.

Ayant constaté que ces dispositifs hybrides permettent souvent de bénéficier de double déductions et d'aboutir *in fine* à des situations de double non-imposition, la Commission européenne propose, pour y remédier, d'introduire une sorte d'obligation « de reconnaissance mutuelle ».

Le principe, défini à l'article 10 de la proposition de directive, prévoit ainsi que la qualification juridique de l'entité ou de l'instrument hybride qui s'applique **soit celle du pays d'origine du paiement**<sup>(1)</sup>. **Le succès de**

(1) « Lorsque deux États membres donnent une qualification juridique différente au même contribuable (*entité hybride*), y compris ses établissements stables situés dans un ou plusieurs États membres, et que cela conduit soit à une situation où le même paiement, les mêmes charges ou les mêmes pertes font l'objet d'une déduction aussi bien dans l'État membre d'origine du paiement, des charges ou des pertes que dans un autre État membre, soit à une situation où le paiement fait l'objet d'une déduction dans l'État membre où il a été effectué sans prise en compte correspondante du même paiement dans l'autre État membre, la qualification juridique donnée à l'entité hybride par l'État membre d'origine du paiement, des charges ou des pertes est appliquée par l'autre État membre. »

**l'application de cette disposition dépendra de la reconnaissance, par tous les États membres, des qualifications juridiques et des traitements fiscaux associés d'un instrument donné par l'un de ses voisins européens.**

Dans sa proposition de directive, la Commission européenne insiste sur la nécessité d'adopter, en matière de traitement des dispositifs hybrides, des règles contraignantes. Il semble ainsi que les lignes directrices sur le traitement fiscal des entités hybrides <sup>(1)</sup> et des établissements stables hybrides <sup>(2)</sup> au sein de l'Union européenne, approuvées par les États membres dans le cadre du groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) » n'aient pas permis, jusqu'à présent, de limiter véritablement les phénomènes d'évasion et d'optimisation fiscales permis par les divergences juridiques entre systèmes fiscaux.

De manière générale, si la règle proposée dans la directive pour assurer une plus grande cohérence dans l'Union européenne est simple, il est moins aisé pour les États membres de s'entendre sur les modalités pratiques, comme en témoigne la teneur des discussions au sein du Conseil.

***c. Renforcer les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)***

La pratique de planification fiscale incriminée consiste, pour une entreprise-mère, à déplacer une partie de ses profits vers une filiale située dans un pays à plus faible fiscalité.

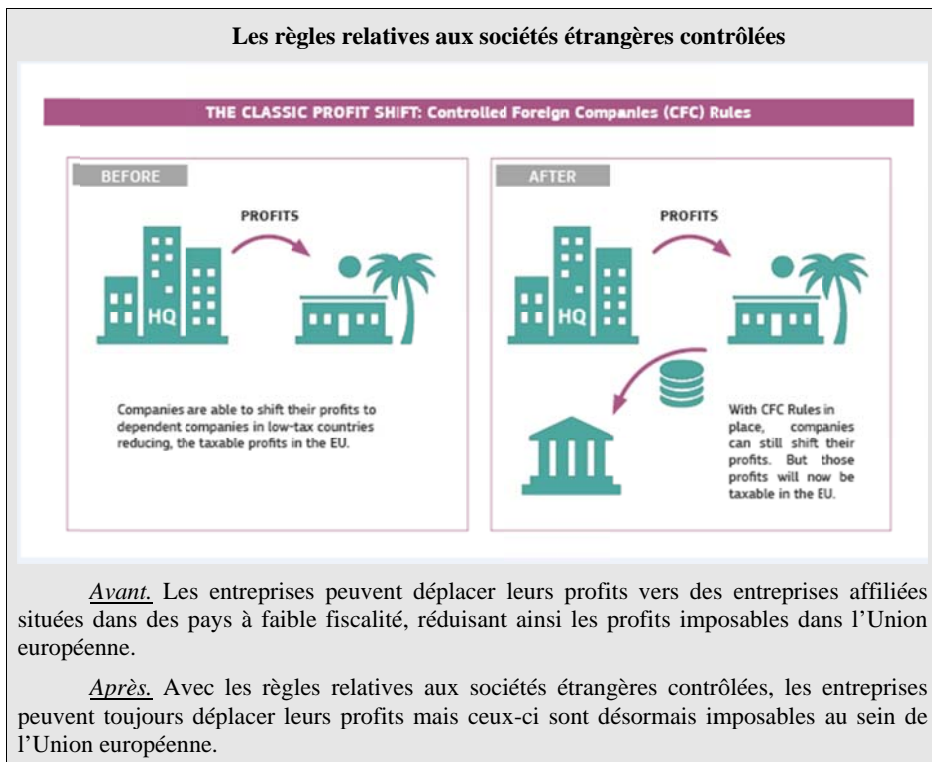
---

*Lorsque deux États membres donnent une qualification juridique différente au même paiement (instrument hybride) et que cela conduit à une situation où une déduction est appliquée dans l'État membre d'origine du paiement sans prise en compte correspondante du même paiement dans l'autre État membre, la qualification juridique donnée à l'instrument hybride par l'État membre d'origine du paiement est appliquée par l'autre État membre ».*

(1) Code de conduite (fiscalité des entreprises) - Rapport au Conseil, 16553/14, FISC 225, 11.12.2014.

(2) Code de conduite (fiscalité des entreprises) - Rapport au Conseil, 9620/15, FISC 60, 11.6.2015.

## Les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées



Avant. Les entreprises peuvent déplacer leurs profits vers des entreprises affiliées situées dans des pays à faible fiscalité, réduisant ainsi les profits imposables dans l'Union européenne.

Après. Avec les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, les entreprises peuvent toujours déplacer leurs profits mais ceux-ci sont désormais imposables au sein de l'Union européenne.

Les règles relatives au SEC existantes visent à limiter ce type de comportement et consistent à réaffecter les revenus d'une filiale étrangère contrôlée soumise à faible imposition à sa société mère. La société mère devient ainsi redevable de l'impôt sur les revenus dans son État de résidence (généralement un État à plus forte imposition). La proposition de directive vise à supprimer les incitations au transfert de revenus à des fins de réduction de la charge d'imposition.

Il convient de relever que le champ des législations en vigueur dans les États membres est actuellement différent et couvre, selon les cas, la filiale entière ou seulement les revenus qui ont été artificiellement détournés vers la filiale afin de limiter la pression fiscale de la société mère. Dans sa proposition de directive précitée, la Commission européenne envisage de concentrer les efforts sur les montages qui se traduisent par un transfert artificiel de bénéfices hors de l'État membre de la société mère vers la SEC.

La Commission européenne propose de modifier les règles existantes en matière de SEC afin que les États membres puissent imposer les bénéfices transférés vers des SEC dans des juridictions à plus faible imposition dès lors que ceux-ci seront soumis à un taux d'imposition effectif inférieur à 40 % du leur.

Louable dans son principe, la règle proposée par la Commission européenne, risque de poser des problèmes en pratique, notamment en raison des différences qui existent aujourd’hui dans les législations des États membres en matière d’impôt sur les sociétés.

### **Le dispositif proposé par la Commission européenne en matière de législation sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC)**

Le dispositif envisagé par la Commission européenne dans l’article 8 de la proposition de directive précitée retient, tout d’abord, une définition relativement classique de l’entreprise « contrôlée ». Sont ainsi considérées comme des SEC, les entreprises pour lesquelles le contribuable, à lui seul ou conjointement avec ses entreprises associées, « *détiend une participation directe ou indirecte de plus de 50 % des droits de vote, possède plus de 50 % du capital ou est en droit de recevoir plus de 50 % des bénéfices de cette entité* ».

La Commission européenne propose de modifier les règles existantes en matière de SEC afin que les États membres puissent imposer les bénéfices transférés vers des SEC dans des juridictions à plus faible imposition dès lors que ceux-ci seront soumis à un taux d’imposition effectif inférieur à 40 % du leur.

Élément important, la proposition de directive entend exclure de son champ d’application les entreprises financières qui ont leur résidence fiscale sur le territoire de l’Union européenne (y compris les établissements stables de ces entreprises situées dans l’Union européenne) afin que le régime mis en place par la directive se concentre sur les situations qui relèvent d’une stratégie d’évitement fiscal. Ainsi les règles relatives au SEC devront-elles être appliquées lorsque l’entité vers laquelle les transferts sont opérés a été établie à des fins de planification fiscale ou lorsque l’entité participe, dans le cadre de ses activités, à des « *montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d’obtenir un avantage fiscal* »<sup>(1)</sup>. La directive esquisse, par ailleurs, une définition des montages non authentiques<sup>(2)</sup>.

La Commission européenne détaille, à l’article 9 de sa proposition de texte, les règles applicables au calcul des revenus des SEC, étant précisé que les revenus de la SEC seront imposés conformément aux règles de l’impôt sur les sociétés applicables dans le pays de résidence du contribuable qui contrôle ladite SEC.

## **2. Des dispositifs d’inspiration européenne**

### ***a. La clause de switch-over***

La Commission européenne souligne que les difficultés inhérentes à l’octroi d’un crédit pour les impôts payés à l’étranger aboutissent de plus en plus à des situations de non-imposition ; les États membres ayant tendance à exonérer de taxation, dans l’État de résidence, les revenus réalisés à l’étranger. Il résulte de ces

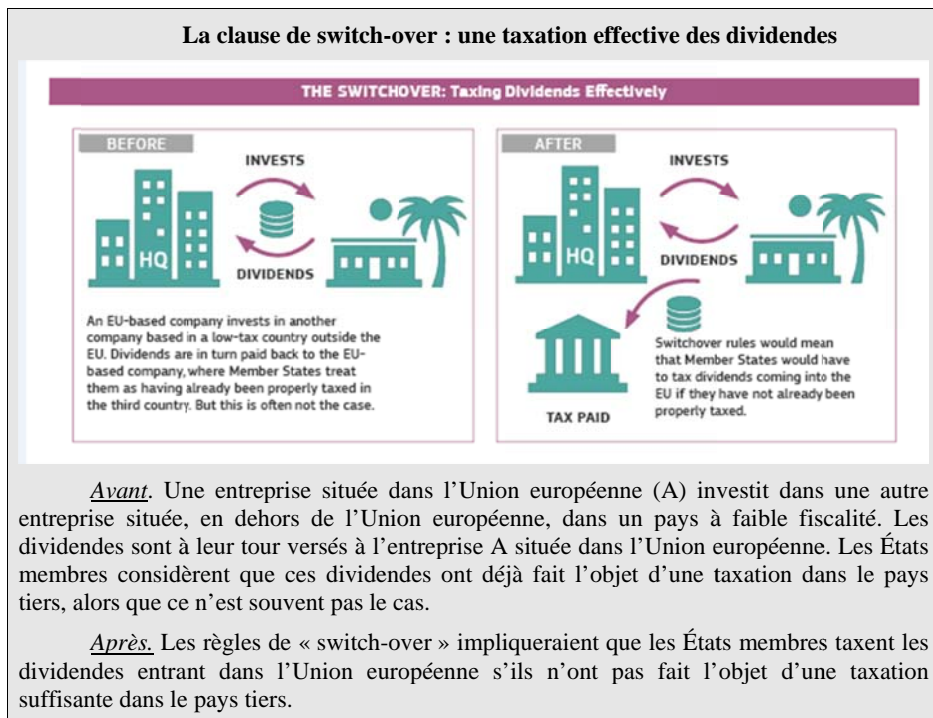
---

(1) Proposition de directive précitée, article 8.2.

(2) « *Un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique lorsque l’entité ne posséderait pas les actifs qui sont la source de tout ou partie de ses revenus ni n’aurait pris les risques qui y sont associés si elle n’était pas contrôlée par une société où les fonctions de dirigeants liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société contrôlée.* », Proposition de directive précitée, article 8.2.

pratiques une circulation dans l'Union européenne de revenus non taxés ou faiblement taxés.

Pour remédier à ces situations dommageables, les règles de « switch-over » sont fréquemment utilisées. Elles consistent, de manière générale, à soumettre le contribuable à l'impôt (plutôt que de l'en exonérer) et de le faire bénéficier d'un crédit pour les impôts payés à l'étranger. Les entreprises sont ainsi dissuadées de transférer leurs bénéfices vers des juridictions à faible imposition, en dehors de toute nécessité économique.



*Avant.* Une entreprise située dans l'Union européenne (A) investit dans une autre entreprise située, en dehors de l'Union européenne, dans un pays à faible fiscalité. Les dividendes sont à leur tour versés à l'entreprise A située dans l'Union européenne. Les États membres considèrent que ces dividendes ont déjà fait l'objet d'une taxation dans le pays tiers, alors que ce n'est souvent pas le cas.

*Après.* Les règles de « switch-over » impliqueraient que les États membres taxent les dividendes entrant dans l'Union européenne s'ils n'ont pas fait l'objet d'une taxation suffisante dans le pays tiers.

La proposition de directive cible certaines catégories de revenus étrangers<sup>(1)</sup> et propose d'établir un seuil en deçà duquel les revenus seront considérés comme n'ayant pas été « suffisamment » imposés et feront, par conséquent, l'objet d'une taxation au sein de l'Union européenne. **Le texte proposé par la Commission européenne retient ainsi un seuil de 40 %<sup>(2)</sup>, par rapport au taux légal d'imposition du pays d'origine.**

(1) Notamment, distributions de bénéfices, produit de la cession de parts et bénéfices des établissements stables qui proviennent de pays tiers et sont exonérés d'impôts.

(2) <sup>2</sup> « Les États membres n'exonèrent pas un contribuable de l'impôt sur les revenus étrangers (...) lorsque l'entité ou l'établissement stable est soumis, dans le pays de résidence de l'entité ou le pays où se situe l'établissement stable, à un impôt sur les bénéfices à un taux légal d'imposition sur les sociétés inférieur à 40 % du taux légal d'imposition qui aurait été appliqué dans le cadre du système d'imposition des sociétés en vigueur dans l'État membre du contribuable. Dans ces circonstances, le contribuable est



Il convient de souligner que la Commission européenne reconnaît, dans l'exposé des motifs de sa proposition de directive, que le calcul du taux effectif d'imposition dans le pays tiers peut être extrêmement délicat. Pour pallier le manque d'informations nécessaires à la détermination de la charge fiscale effective, la directive prévoit que les États membres considèrent, dans l'application de la clause de « switch-over », le taux d'imposition légal.

Le dispositif proposé par la Commission européenne nécessite que les États membres qui appliqueront la clause de « switch-over » ainsi établie, accordent, afin d'éviter une double imposition, un crédit pour les impôts payés à l'étranger.

Pour mémoire, vos rapporteurs soulignent qu'une clause similaire ayant vocation à s'appliquer vis-à-vis des pays tiers figurait dans le projet ACCIS.

#### **La clause de « switch-over » dans le projet ACCIS**

La Commission européenne a introduit, dans le projet ACCIS, une clause de « switch-over » visant à s'assurer que les revenus qui entrent au sein de l'Union européenne ont été taxés à un niveau au moins équivalent à celui de la taxation la plus faible à laquelle ils auraient été soumis s'ils provenaient d'un État membre.

Ainsi la proposition de directive relative à une ACCIS prévoit-elle que la clause de « switch-over » se déclenche dès lors que les revenus en provenance d'un pays tiers ont été soumis à un impôt sur les bénéfices dans le pays tiers, qui correspond à un taux légal d'imposition sur les sociétés inférieur à 40 % de la moyenne des taux légaux d'imposition sur les sociétés au sein de l'Union européenne.

#### • *Une disposition problématique à l'avenir incertain*

Le régime proposé par la Commission européenne dans sa directive « anti-évitement fiscal » tient compte de l'absence d'harmonisation des taux d'imposition sur les sociétés en Europe et de la nécessité de fixer un seuil qui permette de cibler les pratiques fiscales dommageables sans ne viser toutefois que les juridictions fiscales aux pratiques les plus agressives. Le seuil de 40 % du taux légal d'imposition permettrait ainsi, selon la Commission européenne « *de parvenir à un équilibre entre la reconnaissance de la possible concurrence fiscale loyale et la nécessité d'empêcher les pratiques d'évasion fiscale* <sup>(1)</sup> ».

Du point de vue de la lutte contre l'évasion fiscale, il est indispensable que tous les États membres se dotent d'une clause de « switch-over » identique. Dans le cas contraire, les contribuables concentreraient leurs stratégies de contournement sur les États membres qui n'en seraient pas dotés. Force est toutefois de constater qu'il s'agit d'une disposition compliquée à mettre en œuvre.

---

*soumis à l'impôt sur les revenus étrangers et peut déduire l'impôt payé dans le pays tiers de sa charge fiscale dans l'État de sa résidence fiscale. », Proposition de directive précitée, article 6.*

(1) Proposition de directive précitée, Explication détaillée des différentes dispositions de la proposition.

Déterminer un seuil de faible imposition est une question délicate, à plusieurs titres. Tout d'abord, parce qu'elle renvoie assez directement à la notion de « juste imposition », par définition sensible et contingente. Ensuite, parce qu'elle relève d'un domaine où la souveraineté nationale et les choix de société président à l'édiction des règles fiscales.

Outre les difficultés quasi méthodologiques à établir un niveau d'imposition optimal – dans un contexte par ailleurs marqué par la baisse tendancielle de l'imposition des sociétés –, les positions des États membres, diffèrent car elles reflètent des préférences collectives nationales. Le principal obstacle à la mise en œuvre d'un tel dispositif réside donc dans les résistances des États membres à réaliser une harmonisation plus poussée de la fiscalité directe en Europe.

Par ailleurs, la clause de « switch-over » sera sans doute difficile à mettre en œuvre en l'absence d'harmonisation de l'impôt sur les sociétés au sein de l'Union européenne. Les différences aujourd'hui observables concernant l'imposition des sociétés dans les États membres permettent ainsi aux entreprises d'exploiter la concurrence qui se joue *de facto* entre États européens. Par conséquent, le succès de la mise en œuvre de cette disposition dépendra de son fin calibrage. Il serait, en effet, paradoxal et fortement dommageable que cette disposition porteuse, à terme, d'une plus grande harmonisation fiscale, aboutisse, dans sa mise en œuvre, à renforcer la concurrence au sein du marché intérieur.


**b. L'imposition à la sortie : taxer la valeur économique ou la plus-value, même latente, réalisée sur le territoire**

**Les nouvelles règles d'imposition à la sortie**

**THE PATENT FLIGHT: New Exit Taxation Rules**

**BEFORE**

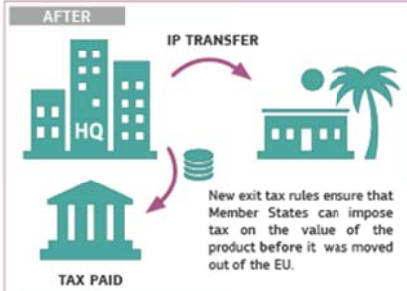
**IP TRANSFER**



Large companies spend a lot of time and energy developing new products. Companies based in the EU can develop a promising new product and move it to a no-tax country before it gets finalised. That way, the company pays less tax on the profits in the EU.

**AFTER**

**IP TRANSFER**



New exit tax rules ensure that Member States can impose tax on the value of the product before it was moved out of the EU.

**TAX PAID**

Avant. Les grandes entreprises consacrent beaucoup de temps et d'énergie à développer de nouveaux produits. Les entreprises situées dans l'Union européenne peuvent développer un nouveau produit prometteur et le déplacer dans un pays à fiscalité nulle avant qu'il soit finalisé. De cette façon, l'entreprise paye moins d'impôts sur les bénéfices réalisés au sein de l'Union européenne.

Après. Les nouvelles règles d'imposition à la sortie visent à garantir que les États membres puissent imposer une taxe sur la valeur du produit avant qu'il soit déplacé en dehors de l'Union européenne.

Les contribuables peuvent essayer de réduire leur charge fiscale en transférant leur résidence fiscale et/ou leurs actifs vers une juridiction à faible imposition, contribuant à éroder la base d'imposition de l'État d'origine, dont la fiscalité est souvent relativement élevée. Le transfert de bénéfices potentiels imposables vers des juridictions où ils ne seront pas taxés ou faiblement taxés constitue un sujet de préoccupation de la Commission européenne.

Ainsi, les nouvelles règles proposées dans la directive « anti-évitement fiscal » visent-elles à permettre à un État membre de taxer la valeur économique de toute plus-value réalisée sur son territoire, même si cette plus-value est encore latente au moment de la sortie. La Commission européenne relève, en effet, que ce genre de pratique concerne tout particulièrement les actifs immatériels qui génèrent des profits latents et ne sont jamais imposés au sein de l'Union européenne pour l'être dans des pays à plus faible fiscalité, voire à fiscalité nulle.

La proposition de directive précise, enfin, les conditions dans lesquelles les contribuables sont soumis à ces règles d'imposition à la sortie <sup>(1)</sup>, les modalités de calcul de la valeur des actifs <sup>(1)</sup> ainsi que les modalités de paiement <sup>(2)</sup>.

---


(1) Le dispositif proposé par la Commission européenne identifie (article 5), au titre des hypothèses qui déclencheront la taxation à la sortie, les situations suivantes : le contribuable transfère des actifs de son

### c. La clause anti-abus générale

**La clause anti-abus générale**


**THE SAFETY NET: A General Anti-Abuse Rule (GAAR)**

**BEFORE**



Companies engaged in aggressive tax planning continue to try and find ways of bypassing rules and finding loopholes in tax laws.

**AFTER**



A GAAR gives EU countries the power to tackle artificial tax arrangements if other specific rules don't cover it.

Avant. Les entreprises qui se livrent à de la planification fiscale agressive continuent de trouver des moyens de contourner les règles applicables et d'exploiter les lacunes dans la législation fiscale.

Après. Une clause anti-abus générale permet aux États membres de lutter contre des montages artificiels, lorsque ceux-ci ne sont pas couverts par des règles spécifiques.

Existant dans bon nombre de législations fiscales nationales, les clauses anti-abus générales visent à donner aux États un moyen de lutter contre des pratiques fiscales abusives qui n'ont pas encore fait l'objet de réglementations spécifiques. En matière de planification fiscale, l'ingéniosité qui caractérise certains montages financiers particulièrement élaborés crée, en effet, de nouvelles pratiques dommageables, dans un contexte où les législations nationales n'évoluent pas assez rapidement pour en limiter le développement et les effets négatifs. Le principal objectif de ces clauses générales est donc de pallier les lacunes de l'arsenal juridique des États membres. Elles n'ont toutefois pas d'incidence sur des clauses anti-abus plus spécifiques.

La proposition de directive de la Commission européenne entend limiter, au sein de l'Union européenne, l'application de clauses anti-abus générales aux montages les plus préjudiciables (« entièrement artificiels », « non-authentiques »)

---

siège vers son établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un pays tiers ; le contribuable transfère des actifs de son établissement stable situé dans un État membre vers son siège ou un autre établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un pays tiers ; le contribuable transfère sa résidence fiscale vers un autre État membre ou un pays tiers, à l'exception des actifs qui restent effectivement rattachés à un établissement stable situé dans le premier État membre ; le contribuable transfère son établissement stable hors d'un État membre.

(1) Il est notamment prévu que l'imposition à laquelle est soumise le contribuable soit calculée sur la « base d'un montant égal à la valeur de marché des actifs transférés, au moment de la sortie, diminué de la valeur desdits actifs », article 5 de la directive précitée.

(2) « Le contribuable peut reporter le paiement de la taxe de sortie (...) en échelonnant les versements sur au moins cinq ans », dans l'une des situations suivantes détaillées au point 2. de l'article 5.

et souligne la nécessité de veiller à une application uniforme de ces clauses à des situations nationales, au sein de l'Union européenne et à l'égard des pays tiers.

La Commission européenne esquisse, à l'article 7 de sa proposition de directive, une définition des montages « non-authentiques ». Sont ainsi considérés comme susceptibles de déclencher l'application de la clause anti-abus générale les montages ou séries de montages établis en vue d'obtenir un avantage fiscal injustifié<sup>(1)</sup> et qui n'ont pas été établis pour « *des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* ».

En résumé, alors que des clauses anti-abus générales existent souvent en droit national (voire dans le droit de l'Union européenne<sup>(2)</sup>), l'objectif de la directive est d'établir une clause commune aux États membres qui se concentre sur certaines pratiques et montages précisément circonscrits.

**De manière générale, vos rapporteurs indiquent que la France soutient l'économie générale du paquet fiscal et rappellent que certaines des propositions de la Commission européenne répondent à des demandes qu'elle avait eu l'occasion de formuler à diverses reprises.**

### **C. ÉLABORER UNE STRATÉGIE UNIQUE ET COHÉRENTE VIS-À-VIS DES ÉTATS TIERS**

*« Une stratégie extérieure commune pour une fiscalité efficace doit reposer sur des critères de bonne gouvernance fiscale bien définis, cohérents et internationalement reconnus et qui sont appliqués de manière cohérente à l'égard des pays tiers<sup>(3)</sup> ».*

Composante du paquet de mesures fiscales publié fin janvier 2016, la communication de l'Union européenne sur une stratégie extérieure pour une imposition effective<sup>(4)</sup> propose un cadre renouvelé en la matière. La Commission européenne propose notamment de réexaminer les critères de bonne gouvernance en matière fiscale, de poursuivre les actions entreprises à l'égard des pays tiers afin de les aider à protéger leurs bases fiscales et d'élaborer une stratégie unique et cohérente vis-à-vis des juridictions non coopératives.

#### **L'Union européenne et la promotion vis-à-vis des pays tiers de la bonne gouvernance fiscale**

En 2012, la Commission européenne a publié une recommandation portant sur des mesures permettant d'encourager les pays tiers à se conformer aux normes de bonne

(1) Au regard de la finalité des dispositions fiscales en vigueur et normalement applicables (cf. article 7 de la proposition de directive précitée).

(2) Une clause similaire avait été introduite dans directive mère-fille lors de sa révision fin 2014 pour l'application de la directive.

(3) COM(2016) 24 final.

(4) Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective du 28 janvier 2016, COM(2016) 24 final.

gouvernance dans le domaine fiscal<sup>(1)</sup>. Approuvée en conseil ECOFIN en mai 2013, la recommandation a fait l'objet d'échanges et de discussions dans le cadre de la Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal.

Cette recommandation visait à encourager les États membres à faire de la transparence, de l'échange d'informations et de la concurrence fiscale loyale les trois critères d'appréciation et d'évaluation des systèmes fiscaux des pays tiers ; l'utilisation de ces critères par les États membres devant, le cas échéant, les conduire à appliquer aux pays qui ne s'y conforment pas des contre-mesures communes.

Dans sa communication pour une stratégie extérieure pour une imposition effective, la Commission européenne souligne qu'il est rapidement apparu que si les États membres avaient souvent utilisé les critères, ils avaient pu en faire une application divergente. Par ailleurs, les évolutions qui sont intervenues, depuis la publication de la recommandation, rendent d'autant plus nécessaires un réexamen et une mise à jour des critères européens.

De manière générale, la Commission européenne considère que l'Union européenne devrait utiliser tous les outils dont elle dispose pour favoriser la bonne gouvernance fiscale au niveau mondial<sup>(2)</sup>. L'Union européenne peut ainsi s'attacher à promouvoir des accords bilatéraux et régionaux avec des pays tiers afin de définir les obligations respectives de chaque partie, en consignnant notamment leur engagement à adhérer aux normes internationales sur la transparence, l'échange d'informations et la concurrence fiscale loyale.

Il apparaît d'ailleurs très clairement que la Commission européenne entend utiliser les accords commerciaux pour promouvoir les normes internationales de transparence et de bonne gouvernance<sup>(3)</sup>.

## 1. Réexaminer les critères de bonne gouvernance en matière fiscale

Faisant le bilan des actions menées, notamment depuis 2012, en matière de promotion des critères de bonne gouvernance fiscale, la Commission européenne relève plusieurs insuffisances. Les critères de bonne gouvernance fiscale, obsolètes à certains égards, sont, en outre, inégalement appliqués par les États membres et de manière non uniforme<sup>(4)</sup>. **La Commission européenne appelle, par conséquent, à un réexamen pour mise à jour de ces critères et souligne la nécessité de prendre en compte les spécificités de certains pays tiers dans leurs relations avec les États membres.**

S'agissant, en premier lieu, des instruments à la disposition de l'Union européenne pour assurer la promotion de la bonne gouvernance fiscale, la Commission européenne constate qu'un peu moins de dix ans après que le Conseil ECOFIN a convenu, en mai 2008, qu'une clause de bonne gouvernance fiscale devait être introduite dans tous les accords pertinents conclus entre l'Union européenne et des pays ou régions tiers, les résultats restent perfectibles. La Commission européenne déplore, en effet, une insuffisante application de cette

---

(1) *Recommandation de la Commission européenne C(2012)8805 déjà citée.*

(2) *Cf. COM(2016) 24 final.*

(3) *Voir notamment la stratégie « Le commerce pour tous », 2015.*

(4) *Il existe, en effet, aujourd'hui des divergences et incohérences dans l'application, par les États membres, des critères de bonne gouvernance fiscale, de sorte qu'un même État tiers peut être traité de façon différente par les États membres.*

décision ou un refus, par certains pays tiers, de voir une telle clause incluse dans les accords qui les lient à l'Union européenne. **Par conséquent, elle propose que cette clause soit mise à jour pour intégrer notamment les avancées liées à l'adoption du nouveau standard en matière d'échange d'informations en matière fiscale** <sup>(1)</sup>. Il convient de relever que les États membres ont d'ailleurs initié leur réflexion sur la révision de cette clause, en particulier dans le cadre du groupe à haut niveau sur les questions fiscales <sup>(2)</sup>.

S'agissant, en second lieu, de la nécessité de prendre en compte les spécificités de certains pays tiers, la Commission européenne, comme les États membres, sont conscients que la diversité des partenaires internationaux de l'Union européenne ne peut permettre d'envisager une approche unique. Certains pays en développement peuvent, en effet, avoir des contraintes administratives qui nécessitent une approche simplifiée des critères de bonne gouvernance fiscale ou qui peuvent avoir besoin d'une assistance pour mettre en œuvre leurs engagements en la matière. **Les négociations de la clause devraient, selon la Commission européenne, prendre en considération la situation particulière du pays concerné.**

S'agissant, en troisième lieu, des délais de mise en œuvre de la clause de bonne gouvernance, la Commission européenne estime qu'une réflexion doit être menée. Rappelant qu'actuellement, la clause ne prend effet qu'une fois que l'accord lui-même entre en vigueur, ce qui intervient parfois après un long processus de négociations pouvant prendre plusieurs années, **la Commission européenne est ainsi favorable à ce que la clause de bonne gouvernance soit incluse dans les dispositions applicables à titre provisoire afin que le pays parti à l'accord se conforme le plus rapidement possible aux standards de bonne gouvernance fiscale.**

## **2. Aider les pays en développement à protéger leur base fiscale**

Dans sa communication, la Commission européenne considère qu'il convient d'accorder une attention particulière à la situation des pays en développement <sup>(3)</sup> et de les inciter à faire une bonne application des normes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal. Elle rappelle, à cet égard, que cela correspond aux engagements de l'Union européenne en matière de développement

---

(1) Afin de faciliter les travaux sur la révision de la clause et permettre de réaliser des avancées rapides, la Commission européenne a recensé un certain nombre d'éléments fondamentaux qui devraient être inclus dans la clause : les dernières avancées réalisées en la matière sur la scène internationale, les priorités de l'Union européenne en matière de lutte contre la planification fiscale agressive ainsi que les recommandations formulées par l'OCDE dans le cadre de son plan d'actions BEPS.

(2) Institué en 2001, le groupe à haut niveau sur les questions fiscales est composé de représentants désignés par les États membres et est chargé d'assurer la coordination des travaux réalisés dans le domaine fiscal. Le groupe se fait le relais, auprès du Conseil européen, des progrès accomplis en matière de fiscalité au sein de l'Union européenne et assure le suivi des questions transversales liées au G8, au G20 et à l'OCDE.

(3) « Pour parvenir à une croissance inclusive, à l'éradication de la pauvreté et à un développement durable, il est primordial d'aider les pays en développement à améliorer leurs systèmes fiscaux et à renforcer leurs ressources nationales ».

et que le respect par les pays en développement de ces normes de bonne gouvernance permet, en outre, d'éviter l'existence de failles, propices à la mise en œuvre de stratégies d'évitement, dans la structure fiscale internationale.

En appliquant des normes internes strictes et en encourageant l'adoption de mesures similaires dans les pays tiers, l'Union européenne cherche à se montrer exemplaire dans le domaine de la bonne gouvernance fiscale. Les institutions européennes demeurent conscientes de la nécessité de garantir un traitement équitable des pays en développement dans les conventions fiscales bilatérales et se pencheront sur cette question, notamment dans le cadre des discussions au sein de la Plateforme concernant la bonne gouvernance.

De manière générale, l'Union européenne consacre, chaque année, une enveloppe de 140 millions d'euros aux pays en développement sous la forme d'un soutien direct aux réformes des finances publiques menées au niveau national et intervient dans plus de quatre-vingts pays.



**La stratégie de l'Union européenne vis-à-vis des pays en développement : entre politique de développement et promotion d'une bonne gouvernance fiscale**

**2010.** Dans la communication « *Fiscalité et développement. Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal* <sup>(1)</sup> », la Commission européenne définit les bases de l'aide de l'Union européenne en faveur des pays en développement afin de mettre en place, d'ici 2015, des systèmes fiscaux efficaces, justes et durables.

**2015.** La Commission européenne présente, dans le cadre du programme d'action d'Adis Abeba et du programme de développement durable à l'horizon 2030, une nouvelle approche en faveur des pays en développement, consistant notamment à intensifier l'aide au développement des capacités fiscales.

**2015.** La stratégie « *Percevoir plus, mieux dépenser* <sup>(2)</sup> » précise les actions envisagées par l'Union européenne dans les années à venir et mentionne explicitement la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises. Le principal objectif de cette nouvelle stratégie consiste à accroître les recettes fiscales nationales en comblant l'écart entre les politiques fiscales <sup>(3)</sup> ainsi que l'écart en matière de respect des obligations fiscales <sup>(4)</sup>. Pour y parvenir, l'Union européenne promeut l'élargissement de la base d'imposition et le renforcement de la lutte contre l'évasion fiscale, ainsi que l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacité de l'administration et la bonne gouvernance fiscales.

L'Union européenne entend ainsi inciter les pays en développement à contribuer à la norme fiscale internationale et se fait le relais d'une coordination internationale plus inclusive au sein des instances internationales compétentes <sup>(5)</sup>.

Par ailleurs, afin de renforcer les capacités en matière de politique et d'administration fiscales, l'Union européenne fournit une assistance technique directe ou intervient dans le cadre de programmes de partenariat.

Par ailleurs, il convient de noter que le règlement financier de l'Union européenne (article 140, par. 4) interdit d'investir ou de transférer des fonds européens dans ou *via* des entités situées dans des pays tiers qui ne respectent pas les normes internationales en matière de transparence fiscale. Rappelant que ces dispositions constituent un moyen efficace de s'assurer que les décisions d'investissement de l'Union européenne contribuent à encourager le respect des dispositions internationales en matière de transparence, **la Commission européenne considère toutefois que ces dispositions pourraient voir leur portée élargie aux principes de l'Union européenne en matière de concurrence fiscale loyale.**

---

(1) COM(2010) 163.

(2) Document de travail des services de la Commission intitulé « *Percevoir plus, mieux dépenser* », 5 novembre 2015.

(3) Il s'agit de la différence entre l'impôt dû au titre d'une politique fiscale optimale et l'impôt résultant de la politique fiscale en vigueur.

(4) Il s'agit de la différence entre les impôts dus et les impôts effectivement acquittés.

(5) Notamment au sein du G20, de l'OCDE, du Comité d'experts des Nations Unies sur la coopération internationale en matière fiscale et d'organismes régionaux tels que le Forum africain d'administration fiscale (ATAF).

Pour mémoire, le Parlement européen s'est déclaré favorable à une telle extension en indiquant qu'il lui semblait opportun de modifier le règlement financier de l'Union européenne pour que les fonds européens ne puissent pas transiter par des juridictions à fiscalité faible ou nulle.

### **3. Parler d'une voix unique aux États et territoires non coopératifs**

La lutte contre les pratiques fiscales dommageables et la promotion de normes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal nécessitent d'être complétées par une stratégie européenne commune à l'égard des territoires non coopératifs. Cette demande, assez largement partagée, tant au sein de la société civile que des institutions européennes, vise à élaborer un cadre unique comprenant standards de bonnes pratiques et sanctions dissuasives pour les acteurs qui ne s'y conformeraient pas.

Nécessaire et pragmatique, une approche européenne en la matière pourrait limiter, sinon empêcher, certaines entreprises d'exploiter de manière abusive les asymétries existant entre les législations nationales, réduirait les charges administratives résultant des coûts de mise en conformité qui existent en présence de systèmes nationaux différents et peu convergents et offrirait également plus de clarté aux partenaires internationaux de l'Union européenne quant à ses attentes et standards en matière fiscale.

**Si le principe d'une réponse commune et ferme à l'échelle de l'Union européenne semble aujourd'hui assez largement consensuel, les modalités de cette réponse ainsi que la méthode à utiliser pour y parvenir sont plus débattues/discutées.**

Pour parvenir à un traitement commun des comportements déloyaux des différents acteurs en matière fiscale, les institutions européennes doivent identifier, dans un premier temps, les territoires non-coopératifs du point de vue des standards européens et élaborer, dans un second temps, des sanctions communes suffisamment dissuasives pour limiter effectivement les pratiques d'évasion ou d'évitement fiscal.

Déjà ancienne, cette préoccupation de l'Union européenne se retrouve dans les recommandations de la Commission européenne, publiées en 2012 <sup>(1)</sup>. La Commission européenne, qui s'était engagée à produire un rapport sur leur mise en œuvre dans un délai de trois ans, a confié à la *Plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal* le suivi de la mise en œuvre de ces recommandations. De manière générale, l'objectif était de définir une approche commune pour identifier les juridictions non-coopératives et leur appliquer une réponse unique et ferme.

---

(1) *Recommandations C(2012) 8806 et C(2012) 8805 précitées, relatives à la lutte contre la planification fiscale agressive et aux mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal.*

Pour mémoire, la Commission européenne a publié, pour la première fois en juin 2015, un aperçu de toutes les juridictions financières figurant sur des listes noires nationales de juridictions non-coopératives. Si le commissaire en charge des affaires économiques et financières, de la fiscalité et des douanes, Pierre Moscovici, qui s'est souvent exprimé sur ce sujet, concède volontiers que la méthode n'était pas optimale et soutient l'élaboration d'une liste européenne commune, il a également indiqué que cela avait sans doute suscité une prise de conscience sur la diversité des approches des États membres en la matière <sup>(1)</sup>, ainsi que sur la nécessité de travailler rapidement à l'élaboration d'une liste européenne.

L'un des principaux objectifs de cette initiative était de renforcer la transparence des processus nationaux d'identification et d'inscription sur des listes et d'améliorer l'information des tiers (entreprises, pays tiers, citoyens) sur ces éléments. Ainsi la version consolidée de la liste publiée en ligne recensait-elle 121 juridictions et était accompagnée d'une liste des juridictions les plus fréquemment inscrites par les États membres. En octobre 2015, la Commission européenne a actualisé cette liste consolidée pour tenir compte des changements intervenus, notamment après la publication de la première liste, dans certains États membres <sup>(2)</sup>.

La publication de cette liste « paneuropéenne » a mis en évidence les divergences entre les processus nationaux de recensement et d'identification des juridictions non-coopératives, quand ceux-ci existaient, et contribué à renouveler l'intérêt des institutions européennes comme des États membres pour l'élaboration d'une liste européenne commune. Ainsi, en attendant qu'une liste européenne soit établie <sup>(3)</sup>, la version consolidée de la Commission européenne, régulièrement mise à jour, constitue la liste de référence.

- *Vers une liste commune européenne des juridictions fiscales non-coopératives*

Dans sa communication, la Commission européenne présente les lignes directrices pour l'élaboration d'une liste européenne des juridictions non-coopératives.

Au plan de la méthode, la Commission européenne a demandé aux États membres qui pratiquent des recensements et inscriptions sur des listes nationales de lui faire part des critères et processus utilisés ; à ceux qui n'établissent pas de listes nationales, d'indiquer s'ils utilisent d'autres outils de lutte contre l'évasion fiscale et de les détailler, le cas échéant. Elle a également retenu une approche en trois temps pour parvenir à la liste européenne.

---

(1) Il apparaît ainsi que l'Allemagne ne dispose pas d'une telle liste, tandis que le Portugal, recense, sur la sienne, environ quatre-vingts juridictions.

(2) Il semblerait en effet que la publication de la liste établie par la Commission européenne ait permis à certains États membres de réaliser le caractère obsolète de leur liste officielle.

(3) La liste qui sera établie par les institutions européennes devra faire l'objet d'une décision du Conseil pour qu'elle soit utilisée en lieu et place des listes nationales.

Dans un premier temps, il est prévu que la Commission européenne recense les pays tiers qui devraient, selon elle, faire l'objet d'un examen approfondi et prioritaire par l'Union européenne. Le processus d'identification des juridictions susceptibles d'être concernées, qui est décrit dans le document de travail des services de la Commission européenne <sup>(1)</sup>, repose sur l'analyse d'un tableau de bord élaboré par la Commission européenne pour garantir une sélection neutre et la plus objective possible <sup>(2)</sup>. Ainsi, si la position occupée par les pays tiers dans le tableau de bord ne constituera pas, à ce stade, une appréciation de leurs normes de bonne gouvernance fiscale, elle fournira un signal d'alerte justifiant un examen plus approfondi de la situation des juridictions concernées. **Vos rapporteurs se montreront particulièrement attentifs aux premières conclusions du tableau de bord qui seront présentées aux États membres, au plus tard à l'automne 2016, au sein du groupe « Code de conduite (fiscalité des entreprises) ».**

Les États membres détermineront, dans un second temps, sur la base du tableau de bord, les juridictions qui devront faire l'objet d'une évaluation approfondie <sup>(3)</sup> au regard des critères de bonne gouvernance de l'Union européenne, par ailleurs mis à jour. L'état de la coopération fiscale avec les pays tiers pourra également être pris en compte dans l'analyse. Cette phase donnera lieu à des échanges avec les pays concernés ; le dialogue ainsi instauré devant permettre de dissiper, le cas échéant, certaines interrogations sur leurs systèmes fiscaux nationaux et de renforcer le partenariat s'agissant de la promotion de hauts standards de bonne gouvernance fiscale.

Dans un troisième temps, les États membres décideront de l'inscription ou non sur la liste commune de l'Union européenne des juridictions fiscales dont la situation aura été finement analysée. Les États membres devront également définir les conditions d'actualisation de la liste et déterminer les conditions de suppression de l'inscription d'une juridiction dont les efforts en matière fiscale porteraient leurs fruits. La Commission européenne préconise, à cet égard, que les États membres l'habilitent à procéder aux mises à jour en temps réel de la liste, afin d'éviter tout retard inutile dans le processus. La Commission européenne informerait, au préalable, les États membres de toute modification.

**La question des sanctions communes devra être abordée, précisée et ambitieuse. Vos rapporteurs insistent sur la nécessité de mener, dès à présent, une réflexion sur les sanctions qui seront associées à cette liste car elles constituent la condition *sine qua non* de l'efficacité de la liste dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables.**

---

(1) SWD(2016) 6 final.

(2) Il est ainsi prévu que le tableau de bord de la Commission européenne comporte des indicateurs complets, s'intéressant notamment aux liens économiques que le pays considéré entretient avec l'Union européenne, au niveau d'activités financières et aux facteurs institutionnels et juridiques.

(3) Cette évaluation sera effectuée par la Commission européenne, en collaboration avec le groupe « Code de conduite ».

- *Des critères communs et une méthode d'élaboration précisée dans la proposition de directive du 12 avril 2016*

Dans sa proposition de directive du 12 avril 2016 précitée, la Commission européenne revient sur la question de la liste commune de l'Union européenne des juridictions non-coopératives <sup>(1)</sup>. Le texte propose ainsi, pour l'élaboration de la liste des juridictions ne respectant pas les standards en matière de bonne gouvernance fiscale et pour lesquelles la directive prévoit des exigences de publicité renforcées, les critères suivants :

– transparence et échange d'informations, y compris échange d'informations sur demande et échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers ;

– concurrence fiscale loyale ;

– normes établies par le G20 et/ou l'OCDE ;

– autres normes pertinentes, y compris normes internationales établies par le Groupe d'action financière.

Au plan de la méthode, la Commission européenne propose que les États membres lui délèguent, conformément à l'article 290 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, le pouvoir d'élaborer cette liste.

Si le recours à un acte délégué présente, incontestablement, des avantages du point de vue d'une adoption rapide de cette liste commune, cette proposition fait l'objet, à ce stade, de vives objections. L'adoption de la liste commune par cette voie, à la majorité qualifiée et non à l'unanimité, permettrait d'éviter notamment aux États membres de s'entendre, par le jeu des négociations, sur des territoires à exclusion de la liste alors même qu'ils répondraient aux critères de la Commission européenne, comme ce fut le cas en juin 2015 lors des premières tentatives de la Commission européenne d'élaborer une liste des juridictions fiscales non coopératives.

De manière générale, la Commission européenne s'est engagée à parvenir à une liste commune des juridictions non-coopératives dans un délai maximum de six mois. Il convient toutefois de noter que la Commission européenne et les États membres ne pourront faire abstraction, dans leurs discussions à venir, du mandat donné à l'OCDE, le 15 avril dernier, par les ministres des Finances du G 20 lors de leur rencontre à Washington d'établir d'ici le mois de juillet 2016, des critères objectifs pour identifier les juridictions non coopératives du point de vue des standards en matière de transparence fiscale.

---

(1) Liste prévue à l'article 48 octies de la proposition de directive précitée.

- *La liste noire européenne, instrument nécessaire mais non suffisant/systématique*

Dans sa communication sur une stratégie extérieure pour une imposition effective <sup>(1)</sup>, la Commission européenne indique qu'il est des situations dans lesquelles la liste n'est pas l'outil le plus efficace ou pertinent. C'est notamment le cas de certains pays en développement qui peuvent être disposés à faire une complète application des normes européennes de bonne gouvernance fiscale sans toutefois être encore en mesure de le faire.

Par ailleurs, la Commission européenne insiste sur le fait que l'inscription d'une juridiction sur une liste devrait toujours « être envisagée en dernier ressort » et renouvelle ainsi son attachement à une démarche reposant sur le dialogue et la coopération continue avec les États tiers. Seules les juridictions qui refusent expressément de prendre des engagements en matière de bonne gouvernance fiscale devraient figurer sur la liste européenne. En revanche, l'inscription sur la liste devra s'accompagner d'une réponse commune dont il faudra veiller à l'application uniforme. Les États membres devront s'engager à appliquer systématiquement aux États non-coopératifs les contre-mesures qu'ils auront décidées ensemble.

---

(1) COM(2016) 24 final.

## TRAVAUX DE LA COMMISSION

La Commission s'est réunie le 17 mai, sous la présidence de M<sup>me</sup> Danielle Auroi, Présidente, pour examiner le présent rapport d'information.

L'exposé **du rapporteur** a été suivi d'un débat.

« **M. Jérôme Lambert.** Je voudrais remercier les deux rapporteurs pour leur rapport sur ce sujet qui nous importe, ainsi qu'à l'ensemble des Français qui s'intéressent et sont très sensibles aux évolutions dans le domaine fiscal.

C'est un sujet important, car souvent, quand on parle de l'Europe et des difficultés de la construction européenne, on insiste sur l'absence d'harmonisation sociale et fiscale. Avec ce rapport, vous touchez l'un de ces points et cela me semble d'autant plus important que ce qu'il est possible de qualifier d'« affaires fiscales » montre que nous n'avons encore qu'un aperçu limité de la réalité des pratiques de fraude et d'optimisation fiscales imputables à des entreprises qui travaillent au sein de l'Union européenne mais transfèrent des revenus vers d'autres pays à l'extérieur de l'Union européenne. Cela choque nos compatriotes, car ce qui prime pour l'ensemble des citoyens, c'est que le lieu où les profits sont réalisés doit également être le lieu du paiement de l'impôt. Il me semble que c'est une bonne chose de mettre l'accent sur ce problème ainsi que sur le combat, difficile certes, mais qu'il nous faut mener contre ces pratiques fiscales dommageables si nous voulons que la défiance de nos compatriotes vis-à-vis de l'Europe ne s'appuie pas sur un certain nombre de faits et de pratiques qui existent et contre lesquels nous devons apporter des réponses afin de préserver la justice fiscale et sociale. Si nous ne parvenons pas à mener ce combat, nous aurons failli.

Je me reconnais tout à fait dans tous les points que vous avez soulevés et je n'ai pas de commentaires négatifs à ajouter. Je voudrais simplement insister sur le fait que de la volonté de la part de tous sera nécessaire et sur le fait que ce rapport ait été réalisé, comme la plupart de nos rapports sur des sujets importants, par une députée de la majorité et un député de l'opposition. C'est une bonne chose de pouvoir constater qu'il y a des rapprochements nécessaires et que nous dépassons les clivages partisans, car il en va de l'intérêt général.

**M. Pierre Lequiller.** Je voulais à mon tour féliciter les rapporteurs. Il est très positif que le Parlement européen ait joué un rôle aussi important dans l'élaboration de ce paquet fiscal. Je pense que le sujet capital, dès le lendemain du référendum sur le Brexit, sera l'approfondissement de la zone euro, parce que cela est essentiel, quel que soit le résultat du référendum. Il faudra également, dans les années à venir, s'intéresser aux sujets de l'harmonisation de la fiscalité et des prestations sociales. Sur ce point, je rejoins Marc Laffineur : cela fait des années que nous parlons de l'harmonisation fiscale et cela nous semble encore aujourd'hui être un vœu pieux. Il y a des années que nous aurions dû commencer à opérer un rapprochement, notamment avec l'Allemagne, dans le cadre d'une

coopération renforcée. Il y a des travaux en cours mais nous n'en voyons pas le résultat et je suis assez impatient de voir les propositions annoncées.

De la même manière qu'il y a eu un serpent monétaire européen, j'ai d'ailleurs suggéré qu'il y ait un serpent fiscal, c'est-à-dire que sur la durée, nous parvenions à faire se rapprocher la fiscalité des pays européens. En France, nous avons une fiscalité qui est supérieure à la moyenne de l'Europe. Cela veut dire que nous devons tendre vers une baisse de la fiscalité française si nous souhaitons parvenir à une harmonisation entre pays européens. Je crois que c'est un grand sujet qu'il faudra relancer tout de suite après les résultats du Brexit, en espérant que les Britanniques feront le bon le choix le 23 juin prochain. Je crois qu'il est vraiment très important de relancer l'Europe par l'approfondissement de la zone euro et par l'harmonisation fiscale.

**M. Arnaud Richard.** Je voudrais saluer le travail trans-partisan de nos collègues sur ces sujets délicats, sujets sur lesquels on a toujours cette impression d'avoir un train de retard par rapport aux conseils divers et variés dont peuvent bénéficier les grandes entreprises en matière d'optimisation fiscale, et que les choix que font les pays, les parlements ou les diverses commissions sont toujours en retard sur la méthodologie et les techniques que peuvent utiliser les grandes entreprises en la matière.

J'ai également le sentiment que l'harmonisation fiscale constitue une forme de « serpent de mer » et il faut donc saluer les réalisations du « projet BEPS » de l'OCDE et le travail du Parlement européen sur les questions fiscales. Je me pose maintenant des questions sur la mise en œuvre de tels projets et sur le calendrier, car en politique le diable est dans les détails. J'aimerais, plus spécifiquement, vous interroger sur le seuil retenu et vous demander ce que vous pensez d'un abaissement du seuil des 750 millions d'euros à un seuil plus faible, de l'ordre de 100 à 200 millions d'euros.

Enfin, j'aimerais vous entendre sur la proposition concernant le reporting country by country formulée par la Présidente dans son amendement.

**M. Didier Quentin.** J'aimerais savoir si les rapporteurs avaient pu réaliser une sorte de typologie sur les positions des uns et des autres et, tout particulièrement, sur celles du Luxembourg. Nous pouvons effectivement faire preuve d'un certain scepticisme puisque certains pays ont fait de l'évitement fiscal leur spécialité...

**La Présidente Danielle Auroi.** Je me permets de vous présenter rapidement l'amendement unique à la proposition de résolution européenne. L'amendement propose d'ajouter, après le point 5, les termes suivants : « Soutient la mise en place d'un reporting public des activités des entreprises et des banques européennes sans limitation géographique, et rappelle l'initiative parlementaire française concernant le devoir de vigilance des multinationales vis-à-vis de leurs filiales et sous-traitants ».



Pourquoi cette proposition ? Nous voyons bien que si nous prenons en compte tous les éléments rappelés dans le rapport mais que nous n'allons pas jusqu'à la responsabilisation des entreprises, c'est une façon de ne pas lutter contre l'évasion et l'optimisation fiscales. Les grands groupes trouveront toujours, en particulier à travers leurs filiales, des moyens d'évitement fiscal. Il me paraît donc utile de veiller à ce que cette obligation de reporting soit la plus large possible afin de veiller, par exemple, à ce que certains territoires comme Panama, Singapour ou la Suisse soient également concernés. L'État du Delaware pourrait également être mentionné mais il ne s'agit pas là, évidemment, d'une liste exhaustive.

**M. Arnaud Richard.** J'ai le sentiment que le devoir de vigilance des multinationales est quelque chose de beaucoup plus large que les problématiques fiscales. Je comprends bien le propos qui est le vôtre dans l'amendement, mais ce qui m'inquiète, c'est l'idée d'entremêler la fiscalité et la vigilance des multinationales à l'égard de leurs filiales et sous-traitants. C'est un autre sujet, qui ne mérite pas obligatoirement d'être traité avec les problématiques fiscales car il me semble que les questions sont suffisamment complexes en la matière.

**M. Christophe Caresche.** Ce que je comprends, tout d'abord, du reporting pays par pays, c'est qu'il n'a pas de limitation géographique. Les multinationales sont tenues de déclarer l'ensemble de leurs activités. Je ne vois donc pas pourquoi il est nécessaire de le préciser. Selon moi, le reporting a, par définition, vocation à dévoiler l'ensemble des activités. Si une filiale constitue une entité propre, elle sera aussi soumise au reporting, par définition. Là où je suis d'accord avec ce qu'il vient d'être dit à propos de l'amendement, c'est que je ne sais pas si nous parlons de responsabilité en matière fiscale, sociale ou environnementale. Ce sont des choses différentes : il y a le pilier fiscal, dont nous discutons et qui fait l'objet du paquet de la Commission européenne et il y a, ensuite la question de la responsabilité sociale et environnementale qui me semble être d'une autre nature. Je ne suis pas certain qu'il faille mélanger - et d'ailleurs je ne suis pas sûr que ce soit très clair, dans l'amendement lui-même, - ce que l'on entend par responsabilité des multinationales vis-à-vis de leurs filiales et les questions d'ordre fiscal. Il me semble que ces deux problématiques sont différentes, je ne dis pas qu'il ne faut pas les traiter, mais je pense que les mélanger amène une certaine confusion.

**La Présidente Danielle Auroi.** Vous savez bien, comme moi, que les premiers acteurs de l'évasion fiscale sont justement ces multinationales. L'affaire des « Panama papers » le démontre encore une fois. Il me paraissait important de préciser la question de la limitation géographique de façon à ce qu'il n'y ait pas ce jeu vers des territoires comme Panama, Singapour, Delaware etc., mais j'entends vos remarques et je suis prête à corriger l'amendement dans ce sens-là.

**M. Christophe Caresche.** La limitation géographique me paraissait aller de soi mais je n'ai pas de problème à le voir préciser. Ne peut-on pas toutefois supprimer la fin de la phrase ?

**La Présidente Danielle Auroi.** Je tiens au début de la phrase sur le reporting car c'est véritablement le cœur de l'amendement mais nous pouvons tout à fait supprimer la fin de la phrase, si cela vous paraît plus clair.

**Mme Isabelle Bruneau co-rapporteuse.** Concernant le seuil des 750 millions d'euros dont vous avez parlé, c'est le seuil qui a été retenu également dans le cadre de l'OCDE. Il a été retenu car il permet de viser au moins 5 000 multinationales dont 2 000 ont leur siège en Europe. Néanmoins, si nous regardons la totalité des multinationales, 80 % des entreprises ne seraient pas concernées et les fonds d'investissement non plus. De ce constat découle la position du Parlement européen qui estime que le seuil est trop élevé. Il s'est d'ailleurs prononcé en faveur d'un seuil de 40 millions de chiffre d'affaires annuel. Le seuil des 750 millions d'euros est une position largement partagée au niveau mondial, cependant elle semble trop faible par rapport au nombre d'entreprises qui sont effectivement touchées.

S'agissant des propos de Jérôme Lambert, il y a beaucoup de directives qui ont été adoptées dans le but louable d'éviter la double imposition mais le système est encore perfectible car sans que cela soit illégal, nous arrivons parfois à des situations de double non-imposition. En effet, avec le système des rescrits fiscaux et des montages financiers assez complexes, il est assez facile de contourner les directives sans commettre de fraude fiscale.

Concernant la fiscalité sur le capital, il est possible de parler d'une harmonisation de la fiscalité sur le capital, sauf que très souvent si les bases fiscales sont érodées, cela conduit à reporter la majeure partie de la fiscalité sur le travail. Cela entraîne ainsi des sentiments d'abandon et de délaissement et des comportements beaucoup plus populistes. Cela étant dit, il faut aussi trouver l'équilibre entre la taxation du travail et du capital, parce que l'objectif n'est pas non plus de faire fuir les entreprises. Nous avons besoin d'attirer les multinationales car elles sont source d'emplois et de recettes fiscales. Aujourd'hui, un certain déséquilibre s'est néanmoins créé, qui nous semble préjudiciable au niveau national, européen et mondial.

**M. Marc Laffineur, co-rapporteur.** Je crois qu'il y a quand même un changement de ton et d'envie chez les grands pays européens qui démontrent une volonté de progresser sur ces problèmes. Tout d'abord, parce que tout le monde est pénalisé. Ainsi même ceux qui pensaient s'en sortir et être plus performants que les autres se rendent compte qu'ils sont désavantagés. Le Luxembourg, par exemple, est dans la tourmente avec les procès qui sont en cours. Il apparaît en même temps qu'il existe toujours une volonté de la part de certains de vouloir freiner les choses. Je crois qu'il y a tout de même une avancée si nous comparons la situation actuelle à celle que j'avais eu l'occasion de constater en réalisant un précédent rapport, il y a une dizaine d'années.

La difficulté de l'harmonisation fiscale réside dans le fait qu'il faut, avant tout, parvenir à une harmonisation comptable. En effet, on constate que les impôts

sur les sociétés ne sont pas calculés sur les mêmes bases fiscales d'un pays à l'autre. Nous pouvons donc discuter les taux, mais tant qu'il y aura une assiette différente entre les pays, cela restera difficile. C'est en cela que j'estime que c'est un vœu pieux, car on sent bien les réticences de certains pays à avoir une harmonisation dans ce domaine. Cette harmonisation est pourtant essentielle et j'ai l'impression qu'elle avance mais il reste encore des progrès à faire et il faudra parvenir à surmonter les volontés différentes.

Concernant le Luxembourg, il y a deux façons de voir les choses étant donné que c'est un Luxembourgeois, Jean-Claude Juncker, qui est président de la Commission européenne. Il y a finalement une véritable pression sur le Luxembourg, qui nous a déclaré qu'il était prêt à coopérer. Cela est plus compliqué pour la Belgique, qui semble, à certains égards, plus réticente. Les autorités belges ont davantage la volonté de garder intactes leurs législations. Mais sachant que de nombreux événements concernant l'Europe se déroulent à Bruxelles, il sera sans doute de plus en plus difficile pour la Belgique de continuer dans ce sens.

**La Présidente Danielle Auroi.** Je propose de remplacer, dans l'amendement, le terme limitation par distinction car c'est, à la réflexion, plus précis et mets aux voix l'amendement à la proposition de résolution européenne suivant : « Soutient la mise en place d'un reporting public des activités des entreprises et des banques européennes sans distinction géographique ».

L'amendement est adopté à l'unanimité.

La commission a ensuite *adopté* à l'unanimité la proposition de résolution européenne qui suit. »



## PROPOSITION DE RÉSOLUTION EUROPÉENNE

L'Assemblée nationale,

Vu l'article 88-4 de la Constitution,

Vu le traité sur l'Union européenne,

Vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,

Vu la communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016, intitulée « Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne », COM(2016) 23 final,

Vu la communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016 sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, COM(2016) 24 final,

Vu la proposition de directive du Conseil du 28 janvier 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, COM(2016) 25 final,

Vu la proposition de directive du Conseil du 28 janvier 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, COM(2016) 26 final,

Vu la recommandation de la Commission européenne du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, C(2016) 271 final,

Vu la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, COM(2016) 198 final,

Considérant que la fiscalité demeure une compétence des États membres et que l'action de l'Union européenne dans ce domaine vise à favoriser le rapprochement des législations ;

Considérant que si le bon fonctionnement du marché intérieur repose sur un principe de libre concurrence, celui-ci ne saurait faire obstacle au principe fondamental de coopération loyale entre les États membres ;

Considérant que dans des économies européennes, de plus en plus interdépendantes, la politique fiscale d'un État est susceptible d'avoir des répercussions sur la localisation des activités et des revenus dans un État voisin ;

Considérant que les pratiques d'évasion et d'optimisation fiscales portent préjudice à l'efficacité comme à l'acceptabilité du système fiscal et social des États membres ; que ces phénomènes se nourrissent notamment des asymétries entre systèmes fiscaux nationaux ;

1. Reconnaît les progrès réalisés en Europe, comme au sein des instances internationales de coopération économique, en matière de lutte contre l'évasion et l'optimisation fiscales ;

2. Insiste sur la nécessité de maintenir une vigilance constante en la matière et de renforcer, à traités constants, la coopération entre États membres dans le domaine sensible que constitue la fiscalité ;

3. Salue l'engagement et la détermination de la Commission européenne en matière de lutte contre les pratiques fiscales dommageables et souligne la cohérence du paquet fiscal présenté le 28 janvier 2016 ;

4. Rappelle le rôle déterminant joué par le Parlement européen, rôle d'alerte et d'orientation, et invite la Commission européenne et les États membres à prêter une attention particulière à ses propositions, notamment à celles relatives à l'étendue du reporting public ;

5. Soutient les mesures visant à renforcer la coopération en matière fiscale ; est, par conséquent, favorable à l'élaboration d'un haut standard en la matière, reposant sur un échange automatique et obligatoire des informations ;

6. Soutient la mise en place d'un reporting public des activités des entreprises et des banques européennes sans distinction géographique ; se montrera vigilante aux travaux en cours sur l'obligation, pour certaines entreprises, de rendre publiques des informations relatives à leurs activités ; insiste toutefois sur la nécessité de bien calibrer le champ de cette obligation afin de ne pas porter atteinte aux principes fondamentaux du marché intérieur et de cibler les contribuables qui mettent effectivement en œuvre des stratégies de planification fiscale agressive ;

7. Se félicite que la stratégie de l'Union européenne en matière de lutte contre l'évitement fiscal mette également l'accent sur les relations avec les pays tiers ; partage le souci de la Commission européenne de promouvoir, dans les relations, y compris bilatérales, avec les pays tiers, les normes de bonne gouvernance en matière fiscale ; demande à la Commission européenne comme aux États membres de faire preuve d'ambition et de coopération dans l'établissement d'une liste noire européenne et d'établir des sanctions suffisamment dissuasives pour être réellement efficaces ;

8. Considère qu'à terme, seule une harmonisation plus poussée de la fiscalité directe en Europe pourra constituer un rempart efficace contre les pratiques fiscales dommageables ;

9. Regrette, à cet égard, que bon nombre des dispositions contenues dans le paquet fiscal se limitent aux relations entre les États membres et les pays tiers et n'abordent pas la question, délicate mais essentielle, de la concurrence déloyale au sein de l'Union européenne ;

10. Invite la Commission européenne à relancer, conformément à son annonce, les travaux relatifs à une assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et les États membres à soutenir cette démarche, y compris dans le cadre d'une coopération renforcée.





## **MOTION FOR A EUROPEAN RESOLUTION**

The National Assembly,

In the light of Article 88-4 of the Constitution,

In the light of the Treaty on European Union,

In the light of the Treaty on the Functioning of the European Union,

In the light of the communication from the Commission to the European Parliament and the Council of 28 January 2016: Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU', COM(2016) 23 final,

In the light of the communication from the Commission to the European Parliament and the Council of 28 January 2016 on an External Strategy for Effective Taxation, COM(2016) 24 final,

In the light of the proposal for a Council directive of 28 January 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, COM(2016) 25 final,

In the light of the proposal for a Council directive of 28 January 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, COM(2016) 26 final,

In the light of the recommendation of the Commission of 28 January 2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse, C(2016) 271 final,

In the light of the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council of 12 April 2016 amending directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches, COM(2016) 198 final,

Considering that taxation remains a Member State competence and that EU action in this field is aimed at promoting the approximation of national legislation ;

Considering that while the proper functioning of the internal market is based on a principle of free competition, the latter cannot hamper the basic principle of fair competition between the Member States ;

Considering that in the European economies, which are increasingly interdependent, the tax policy of a State is likely to have repercussions on the location of business activities and revenue in a neighbouring State ;

Considering that tax avoidance and optimisation practices are detrimental to the efficacy and acceptability of the tax and social system of the Member States; that these phenomena feed in particular on asymmetries between national tax systems ;

1. Acknowledges the progress achieved in Europe and also in the international economic cooperation bodies, in combating tax avoidance and optimisation ;

2. Insists on the need to maintain continued vigilance in this field and strengthen, without changing the treaties, cooperation between the Member States in the sensitive area of taxation ;

3. Welcomes the commitment and determination of the Commission in combating detrimental tax practices and underscores the coherence of the tax package presented on 28 January 2016 ;

4. Recalls the decisive role played by the European Parliament, a warning and guidance role, and invites the Commission and the Member States to pay special attention to its proposals, especially those relating to public reporting ;

5. Supports the measures to strengthen cooperation in tax matters and therefore welcomes the development of a high standard in this area, based on mandatory automatic exchange of information ;

6. Supports the setting in place of public reporting of the business activities of European companies and banks regardless of geographical location; will be vigilant as regards the ongoing work on the obligation, for certain companies, to publicly disclose information on their business activities; insists however on the need to properly gauge the scope of this obligation to avoid jeopardising the basic principles of the internal market and target taxpayers who effectively set in place aggressive tax planning strategies ;

7. Welcomes the fact that the EU strategy combating tax avoidance also stresses relations with third countries; shares the Commission's concern to promote in the relations, including bilateral, with third countries, standards of good governance in tax matters; calls on the Commission and the Member States to be ambitious and cooperative in establishing a European black list and lay down sanctions that are sufficiently dissuasive to be genuinely effective ;

8. Considers that in the long term, only further harmonisation of direct taxation in Europe can form an effective rampart against detrimental tax practices ;

9. Regrets in this respect, that many of the provisions contained in the tax package are limited to relations between Member States and third countries and do not address the delicate but essential matter of unfair competition in the EU ;

10. Invites the Commission to relaunch, as per its announcement, the work on a common consolidated corporate tax base (CCCTB) and urges the Member States to support this step, including in the framework of strengthened cooperation.



**ANNEXE :**  
**LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LES RAPPORTEURS**

- Audition de Mme Manon Aubry, responsable de plaidoyer « Taxes & inégalités » au sein d'OXFAM.