



Bruxelles, le 28.1.2016  
COM(2016) 24 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU  
CONSEIL**

**sur une stratégie extérieure pour une imposition effective**

[...]

## 1. INTRODUCTION

L'Union s'est engagée dans un programme de réforme ambitieux pour assurer une fiscalité des entreprises juste et efficace au sein du marché unique. Dans le cadre de ce programme, les États membres ont demandé l'adoption d'une approche au niveau de l'Union pour faire face aux menaces extérieures qui pèsent sur leurs bases d'imposition, compte tenu de la dimension mondiale de la concurrence fiscale dommageable et de la planification fiscale agressive<sup>1</sup>. Le Parlement européen a également demandé l'adoption d'une position univoque de l'Union concernant les régimes fiscaux internationaux et d'une position plus ferme à l'encontre des paradis fiscaux, dans le cadre de ses travaux visant à lutter contre l'évasion fiscale des entreprises<sup>2</sup>.

Actuellement, l'application d'une fiscalité efficace à l'égard des pays tiers passe essentiellement par des mesures nationales visant à lutter contre l'évasion fiscale, qui ont tendance à varier considérablement. Parmi les différentes approches nationales figurent les listes blanches, grises ou noires, des dispositions spécifiques aux juridictions appliquant une fiscalité faible ou nulle ou des dispositions au cas par cas pour lutter contre les pratiques abusives. La base permettant de déterminer les juridictions qui devraient être soumises à ces mesures et à quel moment varie également d'un État membre à l'autre.

Toutefois, comme les États membres s'efforcent de coordonner leurs politiques en matière de fiscalité des entreprises au sein du marché unique afin de contrer les pratiques fiscales abusives et d'assurer une fiscalité efficace, ils doivent aussi remédier à leurs approches divergentes dans la lutte contre les menaces extérieures d'érosion de la base d'imposition. Certaines entreprises exploitent les lacunes et les asymétries entre les mesures de défense prises par les États membres contre le transfert de bénéfices à l'extérieur du marché unique, en exonération. En outre, les entreprises sont confrontées à une insécurité juridique et à des charges administratives inutiles en raison de l'existence de 28 politiques nationales différentes pour évaluer les systèmes fiscaux des pays tiers et prendre des mesures leur égard. 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. Une stratégie extérieure de l'Union coordonnée en matière de bonne gouvernance fiscale est dès lors essentielle pour favoriser la réussite collective des États membres en ce qui concerne la lutte contre l'évasion fiscale, assurer une fiscalité efficace et mettre en place un environnement bien défini et stable pour les entreprises au sein du marché unique.

---

<sup>1</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN de mai 2013 et rappel dans les dernières feuilles de route BEPS des présidences au sein du Conseil.

<sup>2</sup> Rapport contenant des recommandations à la Commission 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:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2015-0349+0+DOC+PDF+V0//FR>

Rapport sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet:  
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//FR>

La nécessité d'une stratégie extérieure commune pour une fiscalité efficace est d'autant plus urgente au regard des récentes évolutions de la politique en matière de fiscalité des entreprises au sein de l'Union et sur la scène internationale.

En juin 2015, la Commission a présenté un plan d'action pour une fiscalité juste et efficace dans l'Union, qui définit une série de mesures à court, moyen et long termes pour réformer en profondeur la fiscalité des entreprises au sein de l'Union. Ces travaux ont pour priorité principale de garantir que les bénéfices générés sur le marché unique sont effectivement imposés là où se déroule l'activité. Cet objectif prioritaire a été repris dans les discussions sur la politique en matière de fiscalité des entreprises menées entre les États membres. Parmi les éléments essentiels pour assurer une fiscalité efficace qui ont été recensés dans le plan d'action, figure une approche commune à l'égard des juridictions de pays tiers en matière de bonne gouvernance fiscale.

Au niveau international, les dirigeants du G20 ont approuvé en novembre 2015 les rapports finaux de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). L'ensemble des rapports du projet BEPS instaure de nouvelles normes mondiales en matière de fiscalité des entreprises et propose une série de mesures à mettre en œuvre par les pays pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises et assurer une concurrence fiscale loyale dans le monde entier. Tous les membres du G20 et de l'OCDE, ainsi qu'un certain nombre d'autres pays se sont engagés à mettre en œuvre ces nouvelles normes. Au sein de l'Union, les travaux en vue de respecter cet engagement ont déjà débuté. Les États membres sont disposés à mettre en œuvre les mesures BEPS du G20 et de l'OCDE d'une manière coordonnée qui préserve le marché unique, protège les libertés garanties par les traités et renforce la compétitivité de l'Union. La Commission présente maintenant des propositions pour faciliter ce processus. Afin d'empêcher des retombées négatives et d'assurer des conditions de concurrence équitables, il est important que les partenaires internationaux respectent leurs engagements avec la même détermination. Les États membres devront collaborer pour encourager d'autres pays à mettre en œuvre les engagements BEPS de l'OCDE et pour assurer un suivi des progrès accomplis.

En outre, dans le cadre du programme d'action d'Addis-Abeba<sup>3</sup> et du programme de développement durable à l'horizon 2030<sup>4</sup>, l'Union et les États membres se sont aussi engagés à renforcer la mobilisation des ressources nationales dans les pays en développement, notamment par un soutien international en faveur de l'amélioration des capacités nationales pour la perception de l'impôt. La lutte contre l'évasion fiscale et le soutien à l'intégration des pays en développement dans le programme international en matière de bonne gouvernance fiscale jouent un rôle déterminant dans le respect de cet engagement.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, la présente communication propose un cadre pour une nouvelle stratégie extérieure de l'Union pour une fiscalité efficace. Elle recense les principales mesures susceptibles d'aider l'Union à promouvoir à l'échelle mondiale la bonne gouvernance fiscale, à lutter contre les menaces extérieures d'érosion de la base d'imposition et à garantir des conditions de concurrence équitables pour toutes les entreprises. Elle envisage également les possibilités pour mieux intégrer la bonne gouvernance fiscale dans les politiques plus générales de l'Union en matière de relations

---

<sup>3</sup> <http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/07/Addis-Ababa-Action-Agenda-Draft-Outcome-Document-7-July-2015.pdf>

<sup>4</sup> <https://sustainabledevelopment.un.org/>

extérieures et soutenir ses engagements internationaux, surtout en ce qui concerne le développement.

## **2. REEXAMEN DES CRITERES DE BONNE GOUVERNANCE DE L'UNION**

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.

En 2012, la Commission a publié une recommandation du Parlement européen et du Conseil relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal<sup>5</sup>. Cette recommandation a encouragé les États membres à faire de la transparence, de l'échange d'informations et de la concurrence fiscale loyale les trois critères d'évaluation des systèmes fiscaux des pays tiers et, le cas échéant, à appliquer des contre-mesures communes. La recommandation a été approuvée par les ministres des finances de l'Union lors du Conseil ECOFIN de mai 2013 et a fait l'objet de discussions approfondies de la part des experts des États membres et des parties concernées dans le cadre de la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal.

Malgré un consensus général à propos de cette approche, il est cependant ressorti clairement des travaux menés dans le cadre de la plateforme que les États membres ont utilisé les critères recommandés de manière disparate ou ne s'en sont guère servis. Parmi les États membres qui appliquent ces critères, il existe des incohérences dans la manière dont ils les interprètent et les utilisent. Des discussions menées avec les États membres, des parlementaires, des parties concernées et des partenaires internationaux ont mis en évidence qu'il était urgent de rendre plus claire et plus cohérente l'application par l'Union des critères de bonne gouvernance fiscale à l'égard des pays tiers.

De plus, au cours des trois années écoulées depuis la publication de la recommandation, la bonne gouvernance fiscale a connu un certain nombre d'évolutions majeures qui requièrent une mise à jour des critères de l'Union.

### **2.1 Renforcement de la transparence fiscale**

La transparence fiscale a franchi une nouvelle étape au niveau international, avec l'échange automatique d'informations qui est désormais établi en tant que nouvelle norme mondiale dans le cadre de l'OCDE<sup>6</sup>. Près de 100 juridictions se sont engagées à mettre en œuvre cette nouvelle norme sur l'échange de renseignements au plus tard en 2018. Au sein de l'Union, les États membres appliqueront la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale à compter de 2017. L'Union a également conclu des accords sur l'échange automatique d'informations avec la Suisse, le Liechtenstein et Saint-Marin, et met la dernière main à des accords analogues avec l'Andorre et Monaco. Ces pays ont consenti un effort particulier pour achever les négociations et signer des accords ambitieux en matière de transparence en un laps de temps réduit. Dans ce contexte, les critères de l'Union applicables à tous les pays tiers en

---

<sup>5</sup> C(2012) 8805.

<sup>6</sup> <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>

matière de transparence et d'échange d'informations devraient tenir compte au moins de la nouvelle norme mondiale d'échange automatique de renseignements.

En outre, l'Union s'est aussi engagée dans une nouvelle stratégie ambitieuse concernant la transparence fiscale au sein du marché unique, qui va au-delà des exigences internationales. Le 8 décembre, le Conseil a adopté la proposition de la Commission relative à l'échange automatique d'informations concernant les décisions fiscales en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert, qui s'appliquera à compter de 2017. Des exigences concernant la publication d'informations par pays ont été établies pour le secteur bancaire et financier dans le cadre de la CRD IV<sup>7</sup> ainsi que pour les sociétés d'exploitation minière et forestière dans le cadre de la directive comptable<sup>8</sup>. Des travaux sont également en cours pour déterminer si les exigences en matière de transparence à l'égard du public devraient s'appliquer à des entreprises d'autres secteurs au sein de l'Union. Dans le cadre de ses efforts pour promouvoir la bonne gouvernance fiscale à l'échelle mondiale, l'Union devrait encourager ses partenaires internationaux à adopter aussi ces normes plus élevées, qui sont appliquées au sein du marché unique.

## **2.2 Concurrence fiscale plus juste**

L'autre critère de bonne gouvernance de l'Union, à savoir la concurrence fiscale loyale, doit également être réexaminé à la lumière des progrès positifs accomplis dans ce domaine. Lorsque la recommandation de 2012 de la Commission a été présentée, la question de la concurrence fiscale loyale ne figurait pas parmi les principales priorités internationales. La Commission a recommandé que les États membres évaluent les systèmes fiscaux des pays tiers sur la base du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, qui est l'instrument de l'Union pour lutter contre les systèmes fiscaux dommageables. Dans l'intervalle, après deux ans de négociations, le projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) a été mené à bien et approuvé par le G20. Cette initiative a instauré de nouvelles normes mondiales pour une fiscalité des entreprises juste, que tous les membres du G20 et de l'OCDE et les pays associés se sont engagés à mettre en œuvre. L'Union a activement soutenu le processus BEPS de l'OCDE. En qualité d'acteur politique et économique majeur sur la scène internationale, l'Union doit également assumer à présent un rôle important en continuant à soutenir le projet BEPS et en œuvrant en faveur de sa mise en œuvre harmonieuse et en temps voulu au sein du marché unique et au niveau international.

Au sein de l'Union, les États membres ont déjà pris les premières mesures à cet égard, notamment en acceptant d'appliquer l'approche du lien modifié aux «patent boxes» (régimes fiscaux favorables aux brevets). Le plan d'action de juin 2015 et la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale instaurent un cadre solide pour une mise en œuvre rapide et coordonnée d'autres mesures BEPS, d'une manière compatible avec le marché unique et le droit de l'Union. De plus, des travaux sont en cours pour mettre à jour et renforcer le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises de sorte qu'il tienne compte des nouvelles initiatives de l'Union en matière de fiscalité des entreprises. Les

---

<sup>7</sup> Directive 2013/36/UE concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement (CRD IV).

<sup>8</sup> Directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports associés de certaines formes d'entreprises.

engagements pris par les États membres en ce qui concerne ces mesures plus strictes pour une concurrence fiscale loyale devraient aussi transparaître dans l'approche en matière de fiscalité de l'Union à l'égard des pays tiers. Cela encouragerait d'autres pays à adhérer aux normes internationales de bonne gouvernance, assurerait des conditions de concurrence équitables pour les entreprises de l'Union et réduirait les possibilités de transfert de bénéfices en sortie.

Compte tenu de ces changements fondamentaux dans l'environnement fiscal mondial et de la nécessité de renforcer la cohérence des évaluations des pays tiers réalisées par les États membres, il y a lieu de mettre à jour les critères de bonne gouvernance de l'Union. La Commission a défini de nouveaux critères à l'annexe 1 de la présente communication et invite le Conseil à les approuver. Ces critères de bonne gouvernance de l'Union mis à jour devraient servir de base à toutes les politiques extérieures de l'Union dans le domaine fiscal et fournir une base mieux définie pour discuter de la bonne gouvernance fiscale avec les partenaires internationaux et assurer sa promotion.

### **3. RENFORCER LA COOPERATION EN MATIERE DE BONNE GOUVERNANCE FISCALE PAR LA CONCLUSION D'ACCORDS AVEC LES PAYS TIERS**

L'Union devrait utiliser tous les outils dont elle dispose pour favoriser la bonne gouvernance fiscale au niveau international. Des accords bilatéraux et régionaux avec des pays tiers peuvent s'avérer des instruments juridiques très utiles à cet égard. Ils offrent la possibilité de définir, dans un accord consensuel, l'engagement de chaque partie à adhérer aux normes internationales sur la transparence, l'échange d'informations et la concurrence fiscale loyale. Ils permettent également à l'Union de s'assurer que ses priorités politiques dans le domaine fiscal à l'égard des pays tiers soient intégrées de manière appropriée dans ses relations extérieures au sens large.

Dans la stratégie «Le commerce pour tous» de 2015, la Commission a confirmé que les accords commerciaux devaient contribuer à promouvoir les normes internationales en matière de transparence et de bonne gouvernance, qui permettent de lutter contre les pratiques agressives de transfert de bénéfices et d'évasion fiscale auxquelles se livrent les entreprises.

Les progrès récents accomplis dans le cadre des priorités fiscales internationales et de l'engagement de l'Union à soutenir la mise en œuvre de normes mondiales plus élevées justifient une réévaluation de la position de l'Union en matière de bonne gouvernance fiscale lors de la négociation d'accords avec des pays tiers.

#### **3.1 Clauses de bonne gouvernance fiscale**

En mai 2008, le Conseil ECOFIN a convenu dans ses conclusions qu'une clause de bonne gouvernance fiscale devrait être introduite dans tous les accords pertinents conclus entre l'Union et des pays ou régions tiers. Les conclusions du Conseil établissent le libellé de la clause et habilite la Commission à négocier, sur cette base, des dispositions en matière de bonne gouvernance fiscale dans le cadre d'accords pertinents avec des pays tiers.

Au cours des années suivantes, les efforts de l'Union en vue d'insérer une clause de bonne gouvernance pertinente dans des accords bilatéraux ou régionaux ont rencontré un succès mitigé. Certains pays tiers ont accepté l'inclusion d'une référence aux principes de bonne gouvernance fiscale, mais d'autres se sont vivement opposés à tout engagement explicite à cet égard ou s'y sont refusés. Certaines négociations ont été retardées car des pays tiers

estimaient que le libellé de la clause manquait de clarté en ce qui concerne le champ d'application des dispositions en matière de bonne gouvernance. En outre, au regard des évolutions internationales dans le domaine de la bonne gouvernance fiscale, la clause convenue en 2008 doit à présent être mise à jour. Cette clause devrait notamment tenir compte de l'adoption de l'échange automatique de renseignements en tant que norme mondiale ainsi que des nouvelles mesures relatives à la concurrence fiscale loyale définies dans le projet BEPS de l'OCDE, qui ont été approuvées par le G20.

Les États membres ont reconnu les problèmes existants avec la clause de bonne gouvernance dans sa version actuelle et ont entamé une réflexion à ce sujet au sein du groupe à haut niveau sur la fiscalité. Il est nécessaire d'avancer rapidement dans le cadre de ces travaux pour mettre à jour la base applicable aux clauses de bonne gouvernance, revoir la stratégie pour l'inclusion de cette clause dans les accords et mettre en place un système permettant d'assurer le suivi de sa mise en œuvre.

Pour faciliter ces démarches, la Commission a défini des éléments fondamentaux pour une clause de bonne gouvernance actualisée, qui devrait être incluse dans toutes les propositions de négociations des accords pertinents. Ces éléments fondamentaux tiennent compte des normes mises à jour en matière de bonne gouvernance, des actions prioritaires de l'Union pour lutter contre la planification fiscale agressive ainsi que de certains engagements internationaux pris dans le cadre de l'OCDE et du projet BEPS.

Toutefois, la diversité des partenaires internationaux de l'Union exclut l'adoption d'une approche universelle. À titre d'exemple, certains pays en développement peuvent avoir des contraintes administratives nécessitant une approche simplifiée ou peuvent avoir besoin d'une assistance pour mettre en œuvre les engagements en matière de bonne gouvernance. Les négociations concernant une clause de bonne gouvernance devraient donc tenir compte de la situation particulière du pays tiers concerné.

Les éléments qui devraient servir de base à la négociation de futures clauses de bonne gouvernance fiscale figurent à l'annexe 2 de la présente communication. La Commission invite les États membres à approuver ces éléments, afin que ceux-ci puissent être utilisés dans le cadre de prochaines négociations.

Un autre aspect à traiter est le délai nécessaire pour mettre en œuvre la clause de bonne gouvernance après son adoption. Actuellement, la clause de bonne gouvernance ne prend effet qu'une fois que l'accord global entre en vigueur, ce qui peut prendre des années. Dans l'intervalle, le pays tiers concerné n'est pas tenu de se conformer aux dispositions convenues en matière de bonne gouvernance fiscale. La Commission encouragera les États membres à convenir que la clause de bonne gouvernance fiscale fasse partie des dispositions applicables à titre provisoire ou à engager un dialogue structuré sur les questions fiscales avec le pays tiers concerné, dans l'attente de l'entrée en vigueur de l'accord. En outre, la Commission et le groupe «Code de conduite» pourraient assurer le suivi du respect de la bonne gouvernance fiscale par le pays tiers afin de déclencher le mécanisme de consultation prévu par l'accord et de répondre à toute préoccupation de nature fiscale dès que possible.

### **3.2 Dispositions relatives aux aides d'État**

Lorsque des pays tiers accordent une aide à certaines entreprises locales au moyen de régimes fiscaux préférentiels, de pratiques administratives ou de décisions fiscales individuelles, cette situation peut limiter l'accès au marché pour les exportateurs de l'Union en les plaçant dans une situation de désavantage par rapport aux entreprises

locales subventionnées. Ces pratiques susceptibles de créer des distorsions ne sont traitées qu'en partie par les règles de l'OMC. Les accords l'Union conclus avec des pays tiers pourraient contribuer à assurer des conditions de concurrence équitables.

Les dispositions relatives aux aides d'État figurant dans les accords bilatéraux, qui peuvent accroître la transparence en matière de subventions, interdire les types de subventions les plus dommageables et prévoir des consultations sur les subventions dommageables, instaурeraient une concurrence plus loyale entre les États membres et les pays tiers dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

La Commission se penchera donc sur l'inclusion de dispositions relatives aux aides d'État dans les propositions de négociations pour la conclusion d'accords avec des pays tiers dans le but d'assurer une concurrence fiscale loyale avec ses partenaires internationaux.

#### **4. SOUTIEN AUX PAYS EN DEVELOPPEMENT POUR LES AIDER A SE CONFORMER AUX NORMES DE BONNE GOUVERNANCE FISCALE**

Dans le cadre de l'initiative de l'Union visant à promouvoir la bonne gouvernance fiscale parmi ses partenaires internationaux et à soutenir la mise en œuvre harmonieuse et cohérente du projet BEPS de l'OCDE et du G20 à l'échelle mondiale, il convient d'accorder une attention particulière à la situation des pays en développement. 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.

Dans ce contexte, l'application des normes de bonne gouvernance fiscale est essentielle pour deux raisons fondamentales. Premièrement, elle répond aux engagements plus vastes de l'Union en matière de développement qui consistent à aider ces pays à assurer des recettes nationales durables et à lutter contre les menaces qui pèsent sur leurs bases d'imposition. Deuxièmement, l'inclusion des pays en développement dans le réseau mondial pour la bonne gouvernance permettrait d'éviter l'existence de failles dans la structure fiscale internationale susceptibles d'ouvrir la voie à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

##### **4.1 Approche consistant à «percevoir plus, mieux dépenser»**

L'Union apporte depuis longtemps un soutien aux pays en développement dans le cadre de leurs efforts pour assurer des recettes nationales durables, notamment en luttant contre l'évasion et la fraude fiscales, et les flux financiers illicites. L'Union alloue chaque année une enveloppe de 140 millions d'EUR aux pays en développement sous la forme d'un soutien direct aux réformes des finances publiques menées au niveau national et dispose de programmes d'aide budgétaire dans plus de 80 pays. En outre, dans le cadre de l'initiative fiscale d'Addis Abeba<sup>9</sup> que l'Union a aidé à lancer en juillet 2015, la Commission et d'autres partenaires internationaux se sont engagés à doubler l'aide en faveur des pays en développement pour la mobilisation des recettes nationales.

La communication de la Commission de 2010 intitulée *Fiscalité et développement - Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans*

---

<sup>9</sup> Une initiative spécifique dans le cadre du programme d'action d'Addis Abeba s'est concentrée sur l'intensification de l'aide au développement des capacités fiscales (<http://www.addistaxinitiative.net/>).

*le domaine fiscal*<sup>10</sup> a défini la base stratégique de l'aide de l'Union en faveur des pays en développement pour la mise en place de systèmes fiscaux efficaces, justes et durables au cours de ces 5 dernières années. En 2015, à la lumière du programme d'action d'Addis Abeba et du programme de développement durable à l'horizon 2030, la Commission a présenté une nouvelle approche de l'Union pour soutenir les finances publiques nationales dans les pays en développement. La stratégie «Percevoir plus, mieux dépenser»<sup>11</sup> précise la manière dont l'Union entend aider les pays en développement au cours des prochaines années en vue de mettre en place des systèmes fiscaux justes et efficaces, notamment en luttant contre l'évasion fiscale des entreprises.

L'approche «Percevoir plus, mieux dépenser» consiste à aider les pays en développement à combler l'écart entre les politiques fiscales et l'écart en matière de respect des obligations fiscales<sup>12</sup> afin d'accroître la mobilisation des recettes nationales. Les mesures visant à réduire l'écart entre les politiques fiscales comprennent l'élargissement de la base d'imposition, le cas échéant, l'élimination des lacunes et la lutte contre l'évasion fiscale. Les mesures visant à combler l'écart en matière de respect des obligations fiscales englobent l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacité de l'administration fiscale, le renforcement du respect volontaire des obligations fiscales, la promotion de la bonne gouvernance fiscale et la lutte contre la fraude fiscale et les flux financiers illicites.

Pour atteindre ces objectifs et aider les pays en développement à parvenir à des niveaux plus élevés de bonne gouvernance fiscale, la Commission a élaboré un cadre ambitieux de soutien de l'Union. Celui-ci prévoit de continuer à inciter les pays en développement à contribuer à la norme fiscale internationale instaurant et prônant une coordination internationale plus inclusive, entre autres dans le cadre des initiatives de l'OCDE et du G20 relatives au projet BEPS et à l'échange automatique de renseignements (AEOI), du Comité d'experts des Nations unies sur la coopération internationale en matière fiscale et des organismes régionaux tels que le Forum africain d'administration fiscale (ATAF), le centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF) ou le Centre interaméricain des administrateurs fiscaux (CIAT). Afin de collecter des données sur la perception de l'impôt qui soient fiables et comparables au niveau international, la Commission soutiendra les initiatives portant sur les statistiques des recettes. Des cadres bilatéraux existants, comme le dialogue politique au titre de l'article 8 de l'accord de Cotonou, devraient également continuer à être utilisés pour atteindre les objectifs de bonne gouvernance fiscale.

Parmi les autres domaines prioritaires de l'Union figureront le renforcement des capacités en matière de politique et d'administration fiscales, soit au moyen d'une assistance technique directe soit dans le cadre de programmes de partenariat<sup>13</sup>; le soutien aux initiatives internationales visant à renforcer la législation et la réglementation, notamment

---

<sup>10</sup> COM(2010) 163

<sup>11</sup> Document de travail des services de la Commission intitulé «Percevoir plus, mieux dépenser»: <https://ec.europa.eu/europeaid/sites/devco/files/pol-collect-more-spend-better-swd-20150921-en.pdf>

<sup>12</sup> L'écart entre les politiques fiscales est la différence entre l'impôt dû au titre d'une politique fiscale optimale et l'impôt dû au titre de la politique fiscale en vigueur. L'écart en matière de respect des obligations fiscales est la différence entre les impôts dus au titre de la politique fiscale en vigueur et les impôts qui sont effectivement payés.

<sup>13</sup> La Commission peut également envisager d'autres formes de dialogue et d'échange de bonnes pratiques pour les pays qui ne disposent pas de cadres d'aide au développement appropriés.

dans le domaine des prix de transfert; et l'aide au développement et à la mise en œuvre des instruments d'évaluation fiscale tels que l'outil diagnostique d'évaluation de l'administration fiscale (TADAT) ou les dépenses publiques et la responsabilité financière (PEFA).

Conformément à la stratégie forte de l'Union en matière de transparence fiscale, la Commission encouragera la publication d'informations par pays au niveau international et l'initiative pour la transparence des industries extractives (EITI) pour une plus grande transparence et responsabilité dans le secteur des industries extractives.

## **4.2 Montrer l'exemple**

L'Union cherche à montrer l'exemple dans le domaine de la bonne gouvernance fiscale, à la fois en appliquant des normes internes strictes et en encourageant l'adoption de mesures analogues dans les pays tiers. Elle est consciente qu'il faut veiller à ce que les politiques fiscales nationales n'aient pas des retombées négatives sur les pays tiers et à ce que les points faibles des pays en développement dans le domaine fiscal soient dûment pris en considération. À titre d'exemple, les États membres devraient appliquer une approche équilibrée lors de la négociation de conventions fiscales bilatérales avec des pays à faible revenu, en tenant compte de leur situation particulière. Cela inclut le fait que les pays en développement dépendent fortement de l'imposition à la source et par conséquent, les retenues à la source sur les paiements à la sortie constituent un élément essentiel de leurs recettes fiscales. Cependant, les conventions fiscales l'emportent sur les règles nationales et, par conséquent, réduisent les retenues à la source perçues par de nombreux pays en développement. Le programme d'action d'Addis Abeba et la mise en œuvre des mesures liées au projet BEPS de l'OCDE seraient l'occasion pour les États membres de revoir certains aspects de leurs conventions fiscales bilatérales conclues avec des pays en développement, comme les dispositions relatives aux retenues à la source. La Commission lancera un débat avec les États membres, au sein de la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, sur la manière de garantir un traitement équitable des pays en développement dans les conventions fiscales bilatérales.

## **5. ÉLABORATION D'UN PROCESSUS AU NIVEAU DE L'UNION POUR EVALUER ET RECENSER LES PAYS TIERS**

Au sein de l'Union, les États membres doivent respecter la législation en matière de transparence et d'échange d'informations, les règles sur les aides d'État et les principes du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Des dispositions sont prévues pour traiter toute infraction à ces exigences au sein du marché unique.

Afin d'assurer des conditions de concurrence équitables, l'Union a également besoin d'instruments plus efficaces pour prendre des mesures à l'égard des pays tiers qui refusent de respecter les normes de bonne gouvernance fiscale. Le Parlement européen ainsi que de nombreux États membres et parties concernées ont manifesté un vif soutien à la mise en place d'un cadre unique de l'Union pour remédier aux problèmes de bonne gouvernance fiscale rencontrés avec les pays tiers. Une approche commune de l'Union dans ce domaine aurait un effet dissuasif puissant et empêcherait les entreprises d'utiliser abusivement les asymétries existant entre les différents systèmes nationaux. Elle offrirait aussi davantage de clarté aux partenaires internationaux en ce qui concerne les attentes de l'Union dans ce domaine et réduirait les charges administratives inutiles pour les entreprises. Elle permettra également de garantir que la situation particulière des pays tiers, surtout des pays en développement, est prise en considération de manière cohérente.

## 5.1 Aperçu transparent des processus nationaux d'établissement des listes

La première étape de la mise en place d'un système commun de listes de l'Union a été franchie en juin 2015 avec le plan d'action pour une fiscalité des entreprises juste et efficace de la Commission. La Commission a publié, pour la première fois, un aperçu de toutes les juridictions des pays tiers inscrites à des fins fiscales sur des listes par les États membres. La version intégrale consolidée, couvrant 121 juridictions, a été publiée en ligne, tandis qu'une liste des juridictions les plus fréquemment inscrites a été jointe au plan d'action. Un des principaux objectifs de cette initiative était d'accroître la transparence des processus nationaux de recensement et de présenter les informations concernant les juridictions inscrites sur les listes par les États membres dans un format plus accessible pour les pays tiers et les entreprises. En octobre 2015, la Commission a procédé à une mise à jour technique des informations en ligne pour tenir compte des changements et des modifications apportés aux listes nationales établies à des fins fiscales par les États membres.

Conformément à l'engagement pris dans le cadre du plan d'action de juin consistant à réexaminer régulièrement les informations figurant sur les listes des États membres, la Commission a officiellement mis à jour l'aperçu consolidé des pays tiers recensés à des fins fiscales par les États membres, dans le cadre du présent paquet de mesures contre l'évasion fiscale. Les informations mises à jour, qui sont publiées sur une carte interactive en ligne<sup>14</sup>, seront à nouveau examinées dans 12 mois.

Pour ce qui est de la transparence, la publication de la «liste paneuropéenne» a eu un effet immédiat. Certains pays tiers ignoraient qu'ils figuraient sur des listes au niveau national jusqu'à ce que la version consolidée des listes des États membres ait été publiée. La «liste paneuropéenne» a donné lieu à une nouvelle discussion sur la bonne gouvernance fiscale entre ces juridictions et les États membres concernés, laquelle a permis aux pays tiers de clarifier certains points concernant leurs régimes fiscaux et aux États membres d'expliquer en détail leurs craintes. Cette transparence accrue a également encouragé les États membres disposant de processus de recensement à examiner minutieusement leurs listes et à s'assurer que ces dernières étaient fondées, exactes et à jour. Les divergences considérables entre les processus nationaux de recensement ont été mises en évidence par la liste paneuropéenne, de même que les problèmes pouvant découler de ce système qui touchent le marché unique, les pays tiers et les entreprises. Par conséquent, les États membres ont montré un nouvel intérêt pour l'élaboration d'une approche plus cohérente de recensement des pays tiers et pour l'application de mesures de défense communes.

Pour y parvenir, il est nécessaire tout d'abord de disposer d'un aperçu fiable et d'une bonne compréhension des procédures actuellement en vigueur dans l'ensemble de l'Union. À cette fin, la Commission a demandé aux États membres établissant des listes de pays tiers de préciser les critères et les processus qu'ils utilisent. La Commission a également demandé aux États membres n'établissant pas de listes nationales d'expliquer les autres outils qu'ils utilisent pour contrer les risques extérieurs d'évasion fiscale. Ces

---

<sup>14</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/lists\\_of\\_countries/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_fr.htm)

travaux pour accroître la transparence des outils utilisés par les États membres pour appliquer des mesures de défense fiscale se poursuivront au cours des prochains mois au sein de la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal. L'objectif est de renforcer la sécurité juridique pour les entreprises et les pays tiers, tout en exploitant les informations disponibles pour élaborer une approche de l'Union plus convergente.

## **5.2 Approche commune de l'Union pour établir des listes de pays tiers**

La «liste paneuropéenne» n'a qu'une vocation de solution temporaire pendant l'avancement des travaux pour parvenir à un système commun de l'Union pour l'évaluation, l'examen et le recensement des pays tiers. L'éventail actuel de systèmes nationaux devrait en définitive être remplacé par une approche bien définie et cohérente de l'Union permettant de recenser les pays tiers qui ne respectent pas les normes de bonne gouvernance, accompagnée d'une réaction uniforme de l'Union face à ces juridictions. Une fois que cette liste commune de l'Union sera pleinement établie, les États membres au sein du Conseil devraient convenir formellement de l'utiliser à la place des listes nationales pour faire face aux menaces extérieures d'érosion de la base d'imposition.

Toute approche de l'Union concernant l'établissement de listes de pays tiers doit être juste, objective et justifiable sur le plan international. Elle doit aussi être compatible avec les engagements pris par l'Union dans le cadre d'accords internationaux multilatéraux ou bilatéraux. Pour y parvenir, la Commission propose d'instaurer un processus en trois phases.

Dans un premier temps, la Commission recensera en interne les pays tiers qui devraient être examinés en priorité par l'Union. Pour garantir que cette sélection est neutre et fondée, la Commission élaborera un tableau de bord d'indicateurs pour déterminer l'incidence potentielle des juridictions sur les bases d'imposition des États membres. L'approche fondée sur le tableau de bord, qui est présentée plus en détail dans le document de travail des services de la Commission, inclura des indicateurs complets sur des aspects tels que les liens économiques avec l'Union, le niveau d'activité financière et les facteurs institutionnels et juridiques. La position occupée par les pays tiers sur ce tableau de bord ne constituera pas un jugement sur leurs normes de bonne gouvernance fiscale à ce stade, mais fournira simplement une base transparente permettant de déterminer les juridictions qui doivent faire l'objet d'une évaluation plus approfondie. Les premières conclusions du tableau de bord seront présentées aux États membres à l'automne 2016 au plus tard au sein du groupe «Code de conduite».

À l'étape suivante, sur la base du tableau de bord, les États membres devraient déterminer les juridictions devant faire l'objet d'une évaluation au regard des critères de bonne gouvernance de l'Union mis à jour. Il convient également de prendre en considération d'autres facteurs, tels que la coopération actuelle dans le domaine fiscal. La Commission devrait procéder à l'évaluation des systèmes fiscaux des pays tiers retenus en collaboration avec le groupe «Code de conduite (fiscalité des entreprises)», compte tenu de son expérience acquise dans ce domaine. Cette phase d'évaluation comprendra un dialogue avec les pays tiers concernés, en leur laissant suffisamment de temps pour répondre aux préoccupations suscitées par leurs régimes fiscaux. Le dialogue devrait servir de cadre pour résoudre les problèmes soulevés et pour renforcer le partenariat en garantissant des normes élevées en matière de bonne gouvernance fiscale. À cette fin, il y a lieu d'utiliser pleinement les processus de consultation prévus dans les accords de

l'Union avec des pays ou régions tiers, selon le cas. Les conclusions de ce processus d'évaluation seront présentées aux États membres au sein des groupes correspondants du Conseil.

Au cours de la dernière étape, les États membres devraient décider d'inscrire ou non la juridiction concernée sur une liste commune de l'Union des juridictions fiscales problématiques. Cette décision reposera essentiellement sur une recommandation de la Commission, découlant du processus d'examen. D'autres facteurs devront cependant aussi être pris en compte. Par exemple, certains pays en développement peuvent être tout à fait disposés à respecter les normes de bonne gouvernance de l'Union, mais ne pas détenir les capacités à cet effet. En pareils cas, l'établissement de listes n'est peut-être pas l'instrument le plus efficace et d'autres instruments seraient plus utiles pour répondre aux préoccupations de l'Union à l'égard de leurs systèmes fiscaux. De même, si un pays tiers s'est déjà formellement engagé auprès de l'Union à remédier aux problèmes de bonne gouvernance fiscale, la poursuite de ce processus peut conduire à de meilleurs résultats.

Des conditions précises pour la suppression de la liste seront également fixées pour chaque juridiction inscrite sur la liste commune de l'Union. Celles-ci seront en rapport avec leurs efforts pour répondre aux préoccupations formulées au cours du processus d'examen. Les États membres devraient habiliter la Commission à supprimer immédiatement de la liste une juridiction dès que les conditions sont remplies pour éviter tout retard inutile dans ce processus. La Commission informerait au préalable les États membres de chaque suppression de la liste.

### **5.3 Mesures pour encourager la transparence et une fiscalité juste dans les juridictions inscrites sur une liste**

L'inscription d'une juridiction sur une liste devrait toujours être envisagée en dernier ressort. Elle devrait être réservée aux juridictions qui refusent de prendre des engagements en matière de bonne gouvernance fiscale ou qui ne reconnaissent pas de manière constructive les préoccupations de l'Union à l'égard de leurs systèmes fiscaux. Toutefois, une fois qu'une juridiction a été inscrite sur la liste de l'Union, tous les États membres devraient appliquer des contre-mesures communes à son encontre. Ces contre-mesures devraient servir à la fois à protéger les bases d'imposition des États membres et à encourager la juridiction concernée à apporter les améliorations nécessaires à son système fiscal.

Actuellement, les États membres appliquent des sanctions ou des mesures de défense différentes à l'égard des juridictions figurant sur leurs listes nationales. Il s'agit essentiellement de dispositions de nature fiscale, telles que les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ou le refus d'exonérations ou de déductions fiscales normales pour des paiements effectués à des entreprises situées dans les pays inscrits sur une liste.

Dans certains cas, ces dispositions nationales seront supplantées par les normes minimales prévues dans la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale (par exemple, les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées). Cependant, la directive n'englobera pas toutes les mesures de défense que les États membres appliquent actuellement. Les mesures de défense liées à la liste commune de l'Union devraient donc venir compléter celles figurant dans la directive. Parmi les solutions envisageables figurent les retenues à la source et la non-déductibilité des coûts pour les opérations faisant intervenir des juridictions inscrites sur une liste. Les entreprises seraient ainsi beaucoup moins incitées

à investir ou exercer des activités dans ces juridictions, étant donné que les charges administratives et le risque de double imposition seraient plus élevés.

Comme le mentionne le plan d'action de juin 2015, les États membres devront décider de la nature exacte des contre-mesures à appliquer à l'égard des juridictions inscrites sur une liste. Ils devront se prononcer avant la fin de 2016, de sorte que les pays tiers soient pleinement conscients des répercussions une fois que le processus d'examen de l'Union est lancé.

La Commission se servira également de l'expérience acquise dans le cadre du processus de recensement pour contribuer activement au suivi des mesures BEPS de l'OCDE assuré au niveau international par le G20. Elle échangera des informations avec les administrations des pays tiers qui participent aussi activement à ce processus.

## **6. RENFORCER LE LIEN ENTRE LES FONDS DE L'UNION ET LA BONNE GOUVERNANCE FISCALE**

Le règlement financier de l'Union (article 140, paragraphe 4) interdit d'investir des fonds de l'Union dans des entités situées dans des pays tiers qui ne respectent pas les normes internationales en matière de transparence fiscale ou de transférer des fonds de l'Union via ces entités. L'Union et les institutions financières internationales (IFI)<sup>15</sup> doivent aussi transposer ces dispositions en matière de bonne gouvernance dans leurs contrats avec tous les intermédiaires financiers sélectionnés. Ces dispositions, qui sont renforcées dans les règlements intérieurs des IFI, constituent un moyen efficace de s'assurer que les décisions concernant l'investissement des fonds de l'Union contribuent à encourager le respect des dispositions internationales en matière de transparence.

La Commission estime toutefois que ces dispositions pourraient avoir une portée plus vaste que les dispositions actuelles en matière de transparence pour englober également les principes de l'Union pour une concurrence fiscale loyale. Par le passé, la Commission a été contrainte de bloquer certains projets présentés par les IFI parce qu'ils portaient sur des dispositifs fiscaux d'une complexité injustifiable faisant appel à des régimes fiscaux dommageables ou d'exonération appliqués dans des pays tiers. Le renforcement des dispositions en vue d'inclure les dispositions en matière de concurrence fiscale loyale pourrait empêcher que de telles situations se produisent. Le Parlement européen a également demandé que des mesures soient prises pour garantir que les fonds de l'Union ne puissent pas transiter par des juridictions appliquant une fiscalité faible ou nulle. La Commission proposera donc d'intégrer les normes mises à jour de l'Union en matière de bonne gouvernance fiscale, y compris la concurrence fiscale loyale, dans le règlement financier dans le cadre de la révision en cours de celui-ci.

## **7. CONCLUSION**

La Commission a placé la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises et la concurrence fiscale déloyale en tête de ses priorités politiques. Elle a présenté un programme de réforme ambitieux de la fiscalité des entreprises au sein de l'Union que les États membres doivent mener à bien.

---

<sup>15</sup> La Banque européenne d'investissement, le Fonds européen d'investissement et le Fonds mondial pour l'efficacité énergétique et les énergies renouvelables.

L'évasion fiscale des entreprises est cependant un phénomène mondial et les mesures prises par l'Union pour y remédier doivent aller au-delà du marché unique. La présente communication répond aux demandes formulées par le Parlement européen, le Conseil et la société civile en faveur d'une stratégie de l'Union plus ferme pour encourager la bonne gouvernance fiscale à l'échelle mondiale et répondre aux menaces extérieures d'évasion fiscale.

Les mesures présentées dans la présente communication servent les objectifs de l'Union consistant à garantir une fiscalité efficace au sein du marché unique et à assurer une fiscalité des entreprises plus juste au sein de l'Union et au-delà. La Commission invite les États membres à approuver ces initiatives au sein du Conseil et à accorder un degré élevé de priorité politique à leur mise en œuvre.