



Berne, le 21 novembre 2018

Politiques fiscales agressives de la part des États membres de l'UE et de l'OCDE

Rapport du Conseil fédéral
donnant suite au postulat Merlini (17.3065)
du 7 mars 2017

Table des matières

1	Condensé	3
2	Introduction.....	4
2.1	Mandat.....	4
2.2	Délimitation de la matière	4
3	Critères définissant les instruments fiscaux agressifs	5
3.1	Travaux généraux de l'OCDE en la matière	5
3.1.1	Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHPT)	7
3.1.1.1	Historique	7
3.1.1.2	Critères	7
3.1.1.3	Résultats.....	8
3.1.1.4	Implications possibles	11
3.2	UE	11
3.2.1	Conseil de l'UE (Groupe Code de conduite).....	11
3.2.1.1	Historique	11
3.2.1.2	Critères	11
3.2.1.3	Résultats.....	12
3.2.2	Commission européenne	13
3.2.3	Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales	14
3.2.3.1	Historique	14
3.2.3.2	Critères	14
3.2.3.3	Implications possibles	17
3.2.3.4	Contacts	18
3.3	G-20	18
3.3.1	Critères.....	18
3.3.2	Implications possibles	19
4	Conclusions	20

1 Condensé

Le présent rapport dresse un état des lieux des développements internationaux en matière d'imposition des personnes morales au niveau de l'Union européenne (UE) et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Il met un accent sur les critères développés pour définir les instruments fiscaux agressifs des pays et territoires ainsi que sur l'examen de ces pratiques. L'imposition des personnes physiques n'est traitée que marginalement dans ce rapport étant donné qu'elle n'a fait l'objet que de premiers développements concrets au niveau de ces organisations. Il n'existe actuellement pas de standard contraignant en la matière.

Le rapport donne une vue d'ensemble des instruments fiscaux agressifs et se base pour ce faire sur les travaux de l'OCDE et de l'UE. Au niveau de l'OCDE, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices – FHTP*) est principalement responsable pour ces travaux. Les travaux menés par le FHTP dans le cadre du projet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) ont abouti à deux rapports sur les pratiques fiscales dommageables publiés en 2015¹ et en 2017². Ces rapports incluent les évaluations des régimes fiscaux des membres du Cadre inclusif sur le BEPS, c'est-à-dire les pays et territoires qui se sont engagés à mettre en œuvre les résultats du projet BEPS. De plus, le groupe de travail no.11 (*Working Party 11*) de l'OCDE développe de son côté des recommandations en lien avec la planification fiscale agressive relative à quatre mesures du projet BEPS (Action 2 : dispositifs hybrides ; Action 3 : sociétés étrangères contrôlées ; Action 4 : déductibilité des intérêts, Action 12 : règles de communication obligatoire d'informations).

Au niveau de l'UE, le Groupe Code de Conduite (imposition des entreprises) du Conseil de l'UE³ vérifie la compatibilité des régimes fiscaux des Etats membres de l'UE avec le Code de Conduite sur la fiscalité des entreprises. De plus, la Commission européenne examine le respect par les Etats membres de la législation européenne y compris en ce qui concerne l'interdiction d'octroi d'aides d'Etat. Plusieurs procédures d'infraction, notamment en matière d'aides d'Etat, ont été ouvertes contre des Etats membres ces dernières années⁴. En mai 2016, le Conseil de l'UE a décidé d'établir une liste de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, qui concerne uniquement les pays tiers⁵. Formellement établie avec les conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017⁶, cette liste comprenait initialement 17 pays et territoires considérés non coopératifs. Elle a depuis été actualisée à plusieurs reprises : au 2 octobre 2018 six pays et territoires y figuraient. À l'annexe II de ces conclusions figure un groupe de pays et territoires considérés coopératifs, sous réserve de la mise en œuvre de leurs engagements. Les Etats membres de l'UE s'attendent à ce que les pays et territoires s'étant engagés à adapter leurs règles fiscales le fassent d'ici fin 2018. Les critères qui ont été choisis pour identifier les pays et territoires non coopératifs, divisés en trois catégories (transparence fiscale, équité fiscale et mise en œuvre des mesures anti-BEPS), ne correspondent pas entièrement aux standards internationaux développés au sein de l'OCDE. Il n'est pas prévu que la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales se substitue à d'éventuelles listes noires nationales.

¹ OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

² OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

³ <http://www.consilium.europa.eu/fr> > Le Conseil de l'UE > Instances préparatoires > Groupe « Code de Conduite »

⁴ <http://ec.europa.eu/atwork> > Appliquer la législation européenne > Infractions > Décisions en matière d'infraction

⁵ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9452-2016-INIT/en/pdf>

⁶ Conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, JO C 438 du 19 décembre 2017, p.5

Le G-20 a établi une liste de pays et territoires non coopératifs en matière fiscale en juin 2016⁷. En mars 2018, il a invité l'OCDE à formuler des recommandations pour renforcer les critères sur lesquels se base cette liste⁸. L'établissement d'une nouvelle liste est prévu pour 2019. Il n'existe pas de contremesures communes contre les pays et territoires figurant sur cette liste. Celle-ci peut toutefois servir de base pour introduire des contremesures nationales et a, selon toute probabilité, des conséquences négatives sur la réputation des pays concernés.

La Suisse participe activement aux groupes de travail au sein de l'OCDE. Depuis le début du processus visant à établir une liste de l'UE de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, le Département fédéral des finances (DFF) a été régulièrement en contact avec la Commission européenne et le Groupe Code de Conduite (imposition des entreprises) du Conseil de l'UE.

2 Introduction

2.1 Mandat

Le postulat Merlini (17.3065) charge le Conseil fédéral de fournir un rapport sur les relations actuelles entre l'UE / l'OCDE et la Suisse en matière de fiscalité des personnes physiques et morales. Le rapport doit mettre l'accent sur les instruments fiscaux agressifs des Etats membres de l'UE et de l'OCDE et sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. En ce qui concerne ce deuxième point, le Conseil fédéral est invité à détailler les contacts qui ont eu lieu entre le Conseil fédéral et l'UE au sujet de l'établissement de cette liste, à donner son avis sur les critères utilisés pour définir une mesure fiscale agressive et à préciser si la planification agressive des Etats membres de l'UE a aussi été prise en compte en vue de l'établissement de cette liste. Le rapport doit aussi clarifier le lien entre la liste de l'UE et les listes noires nationales.

Dans son avis du 17 mai 2017, le Conseil fédéral, se référant aux travaux déjà en cours au sein de l'OCDE et l'UE, a estimé que la surveillance des pratiques fiscales dommageables étant déjà assurée, un propre rapport de la Suisse à ce sujet ferait double emploi. Il a aussi apporté des précisions au sujet du processus de l'UE en vue de l'établissement d'une liste de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

2.2 Délimitation de la matière

Le présent rapport est principalement consacré aux développements en matière d'imposition des personnes morales au niveau de l'OCDE et de l'UE. Les développements en matière de personnes physiques ne sont abordés que marginalement car la fiscalité des personnes physiques n'a pour l'instant que fait l'objet de premiers développements concrets au niveau de l'UE et de l'OCDE et qu'il n'existe actuellement pas de standard contraignant en la matière.

Le terme « instruments fiscaux agressifs » peut inclure un éventail de pratiques. On peut d'abord distinguer entre, d'une part, les instruments fiscaux qui visent à améliorer l'attractivité relative d'un pays et d'autre part les instruments qui visent à en préserver le substrat fiscal. Cette deuxième catégorie inclut une série de règles qui ont été introduites ces dernières

⁷ <https://www.oecd.org> > Tax > OECD Secretary-General Tax Report G20 Finance Ministers July 2016

⁸ <https://g20.org> > Media > Press Room > Documents > Communiqué of the First G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors of 2018, 20 March 2018

années par certains Etats, par exemple en ce qui concerne les règles sur les sociétés étrangères contrôlées, la limitation de la déductibilité des intérêts, les règles contre les dispositifs hybrides ou la *diverted profits tax* du Royaume-Uni ainsi que d'autres Etats.

Ces dernières années, d'autres problématiques comme l'insuffisance des clauses anti-abus dans les politiques de conventions contre les doubles impositions (CDI) ou les pratiques des décisions anticipées en matière fiscale (ruling) ont aussi fait l'objet de travaux au sein de l'OCDE. Ces travaux ont abouti à des normes minimales qui prévoient l'inclusion de clauses anti-abus dans les CDI ainsi que l'échange spontané sur les décisions anticipées en matière fiscale entre les pays (actions 5 et 6 du projet BEPS).

Actuellement, les discussions au niveau international en matière d'instruments fiscaux agressifs se focalisent sur les régimes fiscaux dommageables des Etats, raison pour laquelle ce rapport se concentre sur ceux-ci.

Ce rapport se base sur des informations publiquement disponibles et tient compte, sauf indication contraire, des développements jusqu'au 31 juillet 2018. La définition des pratiques fiscales dommageables se base en principe sur les critères définis au niveau de l'OCDE.

3 Critères définissant les instruments fiscaux agressifs

3.1 Travaux généraux de l'OCDE en la matière

Les principaux développements internationaux des dernières années en matière d'imposition des personnes morales sont à mettre en relation avec le projet conjoint de l'OCDE et du G-20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), qui a comme objectif de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices. Ce projet, qui inclut 15 actions, a donné lieu à 13 rapports publiés en octobre 2015⁹. Le projet a défini 4 normes minimales qui doivent être mises en œuvre obligatoirement par les pays et territoires participant à ce projet. Ces normes minimales concernent :

- (i) les pratiques fiscales dommageables et l'échange spontané sur les décisions anticipées en matière fiscale (Action 5) ;
- (ii) l'utilisation abusive des conventions (Action 6) ;
- (iii) la documentation pour les prix de transfert et les déclarations pays par pays (Action 13) et
- (iv) le règlement des différends (Action 14)

Le Cadre inclusif sur le BEPS (Cadre inclusif), où sont représentés les pays et territoires qui se sont engagés à mettre en œuvre les résultats du projet BEPS, est en charge d'examiner la mise en œuvre de ces résultats. Au 15 octobre 2018, 119 pays et territoires étaient membres du Cadre inclusif. Les résultats des premiers examens par les pairs pour les actions 5, 13 et 14 sont disponibles sur le site de l'OCDE¹⁰.

Le groupe de travail no. 11 de l'OCDE (*Working Party 11*), créé en 2013, est en charge de développer des recommandations relatives à la planification fiscale agressive en lien avec les

⁹ <http://www.oecd.org/tax> > OECD > Tax > Base Erosion and profit shifting > BEPS Actions

¹⁰ <http://www.oecd.org/tax> > OECD > Tax > Base Erosion and profit shifting > BEPS Actions

actions 2 (dispositifs hybrides), 3 (sociétés étrangères contrôlées), 4 (déductibilité des intérêts) et 12 (règles de communication obligatoire d'informations) du projet BEPS. Les rapports relatifs à ces actions faisaient partie des 13 rapports découlant du projet BEPS publiés en octobre 2015. Depuis la publication de ces rapports, les travaux de ce groupe se poursuivent. Un rapport complémentaire relatif aux dispositifs hybrides a été publié en juillet 2017¹¹. Celui-ci énonce des recommandations pour concevoir des règles nationales permettant d'éviter que des dispositifs hybrides impliquant une succursale ne soient utilisés afin d'obtenir des doubles déductions pour une seule charge ou des déductions sans imposition correspondante de cette charge. En ce qui concerne la déductibilité des intérêts, des instructions supplémentaires relatives à la conception et au fonctionnement de la règle fondée sur le ratio de groupe ainsi qu'aux approches pour traiter les risques posés par les secteurs de la banque et l'assurance ont été publiées en décembre 2016¹².

Au cours des dix dernières années, d'importants travaux en matière de transparence ont été menés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial)¹³. Ce Forum, qui comptait 154 membres au 15 octobre 2018, vérifie la mise en œuvre de l'échange de renseignements sur demande et attribue des notes aux pays et territoires examinés (conforme, largement conforme, partiellement conforme, non conforme). Dans le futur, le Forum mondial examinera aussi la mise en œuvre de l'échange automatique de renseignements. Des critères à cette fin sont actuellement en cours d'élaboration.

Les questions relatives à l'imposition des personnes physiques sont discutées mais ne représentent pas encore de standard. Toutefois, certaines initiatives récentes peuvent être mentionnées :

- L'OCDE travaille actuellement à des règles de communication obligatoire d'informations (*mandatory disclosure rules*) pour les schémas de *Residence-by-investment* (RBI) et *Citizenship-by-investment* (CBI). Ces schémas permettent, dans certains Etats, d'obtenir un permis de résidence ou la citoyenneté en échange d'un investissement ou du paiement d'une certaine somme. Ils sont analysés de près par l'OCDE dans le cadre de la mise en œuvre de la norme commune de déclaration pour l'échange automatique de renseignements, car ils pourraient être utilisés afin de contourner cette norme.
- Le *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration* (JITSIC) de l'OCDE s'engage pour une lutte efficace contre la soustraction d'impôt. Il offre aux administrations fiscales une plateforme pour la coopération et l'échange d'informations dans l'objectif de s'assurer que l'échange de renseignements soit conforme aux dispositions des accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale. Les projets relatifs aux personnes physiques s'occupent moins de l'imposition en soi mais davantage d'éviter une non-imposition, par exemple en s'assurant qu'un contribuable qui quitte un pays s'annonce effectivement dans son pays d'arrivée. Le JITSIC est actuellement aussi en train d'effectuer une première évaluation des données des Panama Papers et Paradise Papers.

¹¹ OCDE (2017), *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides impliquant une succursale, Action 2 : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

¹² OCDE (2017), *Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 – Version actualisée 2016 : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

¹³ <http://www.oecd.org> > Tax > Transparency

Les principaux travaux de l'OCDE en matière d'instruments fiscaux agressifs sont à attribuer au Forum sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices - FHTP*).

3.1.1 Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP)

3.1.1.1 Historique

Le FHTP a été formellement créé après la publication, en 1998, du rapport « *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* »¹⁴ (Rapport de 1998). Les travaux de ce Forum ont été intégrés en 2013 dans le projet BEPS. A partir de ce moment, le Forum a examiné aussi bien les Etats membres de l'OCDE que du G-20. Avec le lancement du Cadre inclusif en 2016, les travaux du Forum se sont étendus à tous les pays et territoires ayant adhéré au Cadre inclusif. De plus, les pays et territoires qui n'adhèrent pas au Cadre inclusif mais qui sont considérés d'intérêt (« *jurisdictions of relevance* ») sont aussi examinés.

3.1.1.2 Critères

Selon le rapport de 1998, un régime relève du champ d'application du FHTP s'il s'applique à un revenu émanant d'activités géographiquement mobiles, par exemple les activités financières ou les autres prestations de service, y compris la fourniture de biens incorporels. Les régimes préférentiels conçus pour attirer les investissements dans des usines, bâtiments et biens d'équipement sont hors du champ d'application des travaux du FHTP.¹⁵

Pour être qualifié de préférentiel, un régime doit offrir une certaine préférence fiscale, et ce comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné et non comparativement aux principes appliqués dans d'autres pays. Le caractère préférentiel peut prendre plusieurs formes, par exemple la réduction du taux d'imposition ou de la base d'imposition ou des conditions préférentielles de paiement ou de restitution d'impôts.¹⁶

Le rapport de 1998, qui constitue la base des travaux du FHTP, identifie quatre facteurs essentiels pour identifier les régimes fiscaux préférentiels dommageables :

- (i) Taux d'imposition effectif nul ou peu élevé pour les revenus provenant d'activités financières et d'autres activités de service géographiquement mobiles (critère d'entrée) ;
- (ii) Cantonnement par rapport à l'économie nationale (*ring fencing*) ;
- (iii) Manque de transparence (si, par exemple, les détails de ce régime ou de son application ne sont pas apparents ou bien la supervision réglementaire ou la communication d'informations financières sont inadéquates) ;
- (iv) Absence d'échange effectif de renseignements concernant le régime.

A cela s'ajoutent huit autres facteurs qui peuvent contribuer à caractériser les régimes :

- (v) Définition artificielle de la base d'imposition ;
- (vi) Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert ;
- (vii) Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère ;

¹⁴ OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris.

¹⁵ OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, p. 21

¹⁶ OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, p.22

- (viii) Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition ;
- (ix) Existence de dispositions relatives au secret ;
- (x) Accès à un vaste réseau de conventions fiscales ;
- (xi) Promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt ;
- (xii) Encouragement d'activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle.

Lorsqu'un régime répond au critère d'entrée, l'examen de son caractère potentiellement dommageable doit être fait sur la base d'une appréciation globale de chacun des trois autres facteurs essentiels et, le cas échéant, des huit autres facteurs. Lorsque le premier facteur et un ou plusieurs autres facteurs s'appliquent, un régime est qualifié de potentiellement dommageable. Un régime est considéré effectivement dommageable s'il apparaît avoir créé des effets économiques dommageables : l'incidence économique d'un régime est donc prise en compte. Suite au rapport de 1998, des notes explicatives complémentaires détaillant l'application de ces critères, consolidées dans le « *Consolidated Application Note* » de 2004¹⁷, ont été développées par le FHTP.

Les travaux relatifs à l'Action 5 du projet BEPS ont mis un accent supplémentaire sur l'activité substantielle. Ainsi, le facteur (xii) est à présent étudié conjointement aux quatre autres facteurs essentiels. Conformément aux conclusions du rapport sur l'Action 5, le FHTP est actuellement en train de prendre en considération des révisions ou des ajouts aux critères actuels. Ces travaux sont en cours.

3.1.1.3 Résultats

Depuis sa création, le FHTP a examiné de nombreux régimes qui tombent dans son champ d'application. Les travaux du FHTP ont abouti à deux rapports principaux depuis le lancement du projet BEPS. Un premier rapport¹⁸, qui couvre les régimes des pays membres de l'OCDE (ainsi que la Colombie et la Lettonie, en voie d'adhésion) et du G-20 a été publié en octobre 2015, suivi par un deuxième rapport¹⁹, publié en octobre 2017, qui étend l'examen aux autres pays et territoires qui ont rejoint le Cadre inclusif. Le rapport d'étape de 2017 est actualisé régulièrement au fur et à mesure que les régimes examinés sont modifiés ou abolis et que de nouveaux régimes, de nouveaux membres du Cadre inclusif ou de membres existants, sont identifiés. Ces actualisations sont disponibles sur le site de l'OCDE²⁰.

Le rapport de 2015 examine 43 régimes, dont 16 régimes de propriété intellectuelle et 27 régimes ne relevant pas de la propriété intellectuelle (voir Annexe 1). Aucun des régimes de propriété intellectuelle mentionnés dans ce rapport n'est considéré conforme avec l'approche du lien. Etant donné que l'approche du lien a été développée avec le rapport de 2015, les pays disposant des régimes de propriété intellectuelle n'ont pas reçu d'évaluation dans ce rapport et ont eu à disposition une période pour mettre leurs régimes en conformité. Le rapport de 2017 propose une mise à jour des régimes mentionnés dans le rapport de 2015 et examine de nombreux nouveaux régimes, en particulier ceux des pays et territoires qui ne faisaient pas l'objet d'un examen dans le rapport de 2015 (voir Annexe 2). Selon la dernière actualisation du rapport de 2017 publiée sur le site de l'OCDE (mai 2018), sur 175 régimes examinés, trois sont qualifiés de « dommageables », un de « potentiellement dommageable », 12 de

¹⁷ OCDE (2004), *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Editions OCDE, Paris.

¹⁸ OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris

¹⁹ OCDE (2017), *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

²⁰ <http://www.oecd.org> > Tax > BEPS > Update Harmful Tax Practices 2017 Progress Report on Preferential Regimes

« abolis », trois de « modifiés », 81 de « en cours de suppression/de modification », 38 de « non dommageables », quatre de « potentiellement mais non effectivement dommageables » et 20 de « hors du champ d'application »²¹. Les régimes qui ont été qualifiés de dommageables l'ont été en relation à plusieurs types de facteurs. Les éléments prédominants qui ont déterminé une qualification de dommageable ont été les facteurs liés au cantonnement par rapport à l'économie nationale (*ring fencing*) ainsi qu'à l'activité substantielle.

Cinq régimes suisses ont été examinés par le FHTP dans le cadre du projet BEPS. La patent box du canton de Nidwald, non conforme à l'approche du lien, a été modifiée suite au rapport de 2015 et est à présent qualifiée de « non dommageable ». Quatre autres régimes suisses (régimes des sociétés auxiliaires, des sociétés mixtes, des sociétés holding et des sociétés commissionnaires) étaient qualifiés de « en cours de suppression » dans le rapport de 2015, en vertu de leur abolition prévue par la réforme III des entreprises. Suite au rejet de cette réforme le 12 février 2017 dans un vote référendaire, le Conseil fédéral a tout de suite renouvelé son engagement à abolir ces quatre régimes fiscaux dans le cadre d'une nouvelle réforme²². De cette manière, les régimes ont pu être à nouveau qualifiés de « en cours de suppression » dans le rapport de 2017.

Les régimes examinés peuvent présenter des modes de fonctionnement très différents. Les travaux du FHTP font une distinction entre les régimes relevant de la propriété intellectuelle et ceux ne relevant pas de la propriété intellectuelle. Les régimes relevant de la propriété intellectuelle ne prévoyaient dans le passé majoritairement pas de lien direct entre les avantages dont bénéficiait un revenu et les dépenses contribuant à ce revenu. L'approche développée par le FHTP en matière de régimes de propriété intellectuelle, surnommée approche du lien (*nexus approach*), prévoit un lien direct entre les avantages et les dépenses : les régimes de propriété intellectuelle sont ainsi analysés de près sous l'angle des activités substantielles. Dans le rapport de 2017, les régimes ne relevant pas de la propriété intellectuelle sont classés en sept catégories²³. Les régimes qui ne peuvent pas être classifiés dans ces sept catégories apparaissent sous « divers ».

- les régimes des sièges sociaux (*Headquarters Regimes*) prévoient un traitement préférentiel pour les contribuables qui fournissent des services comme la gestion, la coordination ou le contrôle d'activités industrielles ou commerciales pour un groupe ou les membres d'un groupe dans une zone spécifique. Les préoccupations principales soulevées par ce type de régimes sont liées au cantonnement, à la définition artificielle de la base d'imposition ainsi qu'à la substance. Le « régime applicable aux plates-formes commerciales » du Chili examiné dans le rapport de 2017 est un exemple d'un régime de cette catégorie qui a été retenu potentiellement (mais pas effectivement) dommageable²⁴, en raison de préoccupations en lien avec le cantonnement ;
- les régimes de financement et de crédit-bail (*Financing or Leasings Regimes*) prévoient un traitement préférentiel pour les revenus provenant de ce type d'activité (p.ex. négociation des conditions de financement, gestion des risques). Les préoccupations principales soulevées par ce type de régime sont liées au cantonnement et à la définition artificielle de la base d'imposition. Le régime « services financiers internationaux » de la Barbade examiné dans le rapport de 2017 est un exemple d'un régime de cette catégorie qui a été retenu potentiellement dommageable²⁵, en raison

²¹ <http://www.oecd.org> > Tax > BEPS > Update Harmful Tax Practices 2017 Progress Report on Preferential Regimes

²² OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, p. 16

²³ OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, pp. 40-43

²⁴ Le Chili a depuis annoncé qu'il allait abolir ce régime au 1^{er} janvier 2022.

²⁵ La Barbade a depuis annoncé qu'elle allait modifier ce régime.

de préoccupations en lien avec le cantonnement et avec le facteur d'activité substantielle ;

- les régimes centres de distribution et de services (*Distribution and Service Centres Regimes*) prévoient un traitement fiscal préférentiel pour les entités d'un groupe dont l'activité principale (ou exclusive) consiste à acheter des matières premières et des produits finis à d'autres membres du groupe et à les revendre avec un marge bénéficiaire modeste. Les préoccupations principales soulevées par ce type de régime sont liées au cantonnement, à la définition artificielle de la base d'imposition ainsi qu'à la substance. Le régime « zones de développement et zones franches » de la Jordanie examiné dans le rapport de 2017 est un exemple d'un régime de cette catégorie qui a été retenu potentiellement dommageable, en raison de préoccupations en lien avec le cantonnement ;
- les régimes de gestion de fonds (*fund management regimes*) prévoient un traitement préférentiel pour les revenus gagnés par les gestionnaires de fonds pour la gestion de fonds. Ce type de rémunération et les modalités et le lieu d'imposition ont pu soulever des préoccupations liées à la transparence. Dans le rapport de 2017, aucun régime de cette catégorie n'a été retenu dommageable ;
- les régimes de la banque et de l'assurance (*banking and insurance regimes*) prévoient un traitement préférentiel pour les activités bancaires et d'assurance, en particulier en ce qui concerne les revenus provenant d'activités étrangères. Les préoccupations principales sont liées au cantonnement ainsi qu'à la substance, en particulier en ce qui concerne les activités d'assurance. Le régime « activités de réassurance » des Seychelles examiné dans le rapport de 2017 est un exemple d'un régime de cette catégorie qui a été retenu potentiellement (mais pas effectivement) dommageable, en raison de préoccupations en lien avec le cantonnement ;
- les régimes de transport maritime (*shipping regimes*) accordent un traitement fiscal préférentiel aux activités de transport maritime. Ces régimes soulèvent des préoccupations liées au cantonnement, à la transparence ainsi qu'à la substance, vu que les revenus de transport maritime peuvent être séparés des activités qui les génèrent. Dans le rapport de 2017, aucun régime de cette catégorie n'a été considéré dommageable ;
- les régimes de sociétés holdings (*holding company regimes*) peuvent accorder des avantages aux sociétés qui détiennent une série d'actifs et gagnent différents types de revenus (p.ex. intérêts, loyers, redevances) ou s'appliquer uniquement aux sociétés qui détiennent des participations et qui ne reçoivent que des dividendes et des plus-values. Les préoccupations principales soulevées par ce type de régimes sont liées à la substance, à la transparence, à cause de la difficulté à identifier le bénéficiaire effectif des dividendes, et au cantonnement. Dans le rapport de 2017, aucun régime de cette catégorie n'a été considéré dommageable.

La date de suppression ultime attendue pour les régimes de propriété intellectuelle est le 30 juin 2021. En ce qui concerne les autres régimes examinés pour la première fois en 2017, les régimes doivent être supprimés dès que possible, dans un délai de 12 mois maximum ou, lorsque cela est exigé par le processus législatif, avant le 31 décembre de l'année civile suivante. Pour les régimes cantonnés et ceux caractérisés par l'absence d'activité substantielle, des clauses relatives à la protection des droits acquis (« *grandfathering* ») sont acceptées jusqu'au 30 juin 2021. Aucune clause de la sorte n'est par contre acceptée pour les

régimes caractérisés par un manque de transparence ou par l'absence d'échange de renseignements. Ce calendrier différencié reflète la décision prise par le FHTP en 2017²⁶.

3.1.1.4 Implications possibles

Les régimes examinés qui doivent être modifiés ou abolis sont soumis à un suivi annuel. Selon le rapport de 2015, si un régime est retenu effectivement dommageable, les autres pays sont susceptibles de prendre des mesures défensives afin de contrer les effets du régime tout en continuant à encourager les Etats à modifier ou à supprimer ces régimes²⁷.

3.2 UE

3.2.1 Conseil de l'UE (Groupe Code de conduite)

3.2.1.1 Historique

Le 1^{er} décembre 1997, le Conseil de l'UE a adopté une résolution sur un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (ci-après : Code de conduite)²⁸, prévoyant l'établissement d'un Groupe dans le cadre du Conseil qui évalue les mesures fiscales qui pourraient tomber dans le champ d'application de ce Code. Le Groupe « Code de conduite » a été créé à l'occasion du Conseil de l'UE du 9 mars 1998²⁹. Avec le Code de conduite les Etats membres s'engagent d'une part à réexaminer, modifier ou supprimer les mesures fiscales qui constituent une concurrence fiscale dommageable (processus de démantèlement, *rollback*) et, d'autre part, à s'abstenir d'en instaurer des nouvelles à l'avenir (processus de gel, *standstill*). En 2017, le Groupe Code de conduite a dirigé les travaux en lien avec l'établissement d'une liste de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Ces travaux reflètent l'objectif formulé dans la résolution du 1^{er} décembre 1997 de promouvoir l'adoption du Code de Conduite dans les pays tiers. Dans le cas de certains pays, comme la Suisse et le Liechtenstein, un dialogue sur certains régimes fiscaux avait déjà eu lieu précédemment. La Suisse a conclu le 14 octobre 2014 une Déclaration commune avec les Etats membres de l'UE dans laquelle elle s'est engagée à abolir cinq régimes³⁰. Dans cette déclaration, les Etats membres de l'UE se sont aussi engagés à abolir toute mesure défensive visant ces régimes, une fois les régimes effectivement abolis.

3.2.1.2 Critères

Le Code de conduite couvre les mesures liées à la fiscalité des entreprises ayant ou pouvant avoir une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la l'UE. Les mesures comprennent non seulement les dispositions législatives et réglementaires mais aussi les pratiques administratives.

Les mesures fiscales considérées dommageables sont celles qui établissent un niveau d'imposition effective nettement inférieur (y compris une imposition nulle), par rapport au

²⁶ Voir Annexe A et B du rapport de 2017, OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

²⁷ OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, p.23

²⁸ Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil du 1^{er} décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JO C 2 du 6 janvier 1998, p.2

²⁹ Conclusions du Conseil du 9 mars 1998 concernant la création du Groupe « Code de Conduite (fiscalité des entreprises) », JO C 99 du 1 avril 1998, p.1

³⁰ www.admin.ch > Communiqués > La Suisse et les Etats membres de l'UE signent une déclaration commune sur la fiscalité des entreprises > Joint Statement

niveau qui s'applique normalement dans l'Etat membre concerné. Ce niveau peut être le résultat d'un taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent. Les critères à prendre en considération pour évaluer si une mesure est à considérer dommageable sont les suivants :

- (i) Avantages accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents ou
- (ii) Avantages totalement isolés de l'économie domestique, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale ou
- (iii) Avantages accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'Etat membre offrant ces avantages fiscaux ou
- (iv) Règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational divergeant des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE ou
- (v) Manque de transparence, y compris lorsque les dispositions légales sont appliquées de manière moins rigoureuse et d'une façon non transparente au niveau administratif.

Le champ d'application du Code de conduite diffère de celui du FHTP. Le secteur de la production industrielle est par exemple exclu du champ d'application du FHTP.

3.2.1.3 Résultats

Le Groupe « Code de conduite » publie en règle générale un rapport biennuel à l'attention du Conseil de l'UE faisant état des travaux menés. Le dernier rapport date du 8 juin 2018³¹. Le 20 juillet 2018, le Secrétariat du Conseil de l'UE a publié une vue d'ensemble des travaux du Groupe Code de Conduite depuis sa constitution en 1998³². Selon ce document 638 régimes préférentiels ont été examinés depuis la création du Groupe, dont 280 en 1998-1999. Parmi les régimes examinés, 254 ont été qualifiés de dommageables et ont depuis soit été abolis ou modifiés, soit sont actuellement en cours d'abolition ou de modification. Initialement, les travaux du Groupe visaient presque exclusivement les régimes des Etats membres. Les travaux ont ensuite été élargis aux Etats tiers, notamment à travers le processus qui a mené à l'établissement d'une liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales³³. Le chapitre 3.2.3.2 approfondit les critères qui ont été retenus pour l'établissement de cette liste.

Selon le rapport du 20 juillet 2018, actuellement, parmi les Etats membres de l'UE et leurs territoires, 7 régimes sont considérés dommageables, dont 3 régimes espagnols, 1 régime français, 1 régime de Gibraltar³⁴ et 2 régimes d'Aruba³⁵. Les trois régimes espagnols et le régime français sont des régimes de propriété intellectuelle ne respectant pas les critères du Code de conduite. Le régime de Gibraltar concerne le traitement des sociétés détentrices d'actifs. Les régimes de Aruba sont « *Special zone San Nicolas* », qui prévoit une série d'avantages fiscaux pour la région de San Nicolas et « *Transparency* », qui prévoit que certaines entreprises soient traitées comme des entités transparentes et imposées en tant que société de personnes, ce qui signifie que uniquement les actionnaires ayant une présence

³¹ <https://www.consilium.europa.eu> > Le Conseil de l'UE > Conclusions et résolutions > Liste de conclusions du Conseil > Code of Conduct Group (Business Taxation) Report to the Council Endorsement (8 June 2018)

³² <http://www.consilium.europa.eu> > Le Conseil de l'UE > Instances préparatoires > Groupe "Code de Conduite" > Overview of preferential tax regimes examined since 1998

³³ Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, JO C 438 du 19 décembre 2017, p.5

³⁴ Selon les traités européens, le Royaume-Uni est responsable pour les relations extérieures de Gibraltar.

³⁵ Le territoire d'Aruba est sous souveraineté des Pays-Bas.

fiscale à Aruba seront imposés. Selon ce même rapport, parmi les régimes des non-Etats membres de l'UE examinés, plus de 100 régimes ont été retenus dommageables.

3.2.2 Commission européenne

La Commission européenne surveille la mise en œuvre de la législation européenne par les Etats membre de l'UE. En cas de non-respect de ces règles, la Commission européenne peut ouvrir une procédure d'infraction.

Les standards internationaux en matière fiscale se sont concrétisés au niveau de l'UE par l'adoption de différentes directives qui doivent être mises en œuvre par les Etats membres. En ce qui concerne la mise en œuvre du projet BEPS et les nouveaux standards de transparence fiscale, les dispositions ont été mises en œuvre principalement par la directive ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*)³⁶ et par la directive sur la coopération administrative³⁷, qui a été révisée à six reprises. La Commission européenne surveille la mise en œuvre de ces règles par les Etats membres et ouvre des procédures d'infraction si ces règles ne sont pas mises en vigueur à temps ou conformément à la directive. En ce qui concerne la Directive sur la coopération administrative, 60 procédures d'infraction ont été ouvertes par la Commission européenne envers des Etats membres qui n'avaient pas mis en œuvre correctement la directive ou qui n'avaient pas notifié la Commission à temps³⁸.

Ces dernières années, la Commission européenne a engagé des procédures envers plusieurs Etats membres en raison d'aides d'état à caractère fiscal octroyées à des entreprises. Au sein de l'UE, les aides d'Etat sont en principe interdites, même si des exceptions, par exemple pour les régions économiquement défavorisées, existent. La Commission européenne a enjoint plusieurs Etats membres ces dernières années de se faire rembourser des aides fiscales illégitimes qui ont été octroyées. Elle a décidé par exemple que les avantages fiscaux accordés à Apple par l'Irlande³⁹ ou à Fiat par le Luxembourg⁴⁰ étaient illégaux. Des recours auprès de la CJUE sont encore pendants. Les Etats membres concernés sont enjoins de récupérer les impôts non payés auprès des entreprises.

La Commission européenne peut aussi formuler des recommandations à l'attention des Etats membres. Cela a par exemple été le cas dans les rapports par pays publiés dans le cadre du semestre européen 2018⁴¹. Ces rapports mentionnaient des cas de planification fiscale agressive, en Belgique, Irlande, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Hongrie et Chypre. Les raisons justifiant ces recommandations de la part de la Commission étaient multiples, les plus fréquentes étant l'absence d'impôt à la source sur les dividendes, intérêts et redevances ou l'insuffisance de mesures anti-abus.

³⁶ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, JO L 193 du 19 juillet 2016, p.1

³⁷ Directive (UE) 2011/16 du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JO L 64 du 11 mars 2011, p.1

³⁸ <http://ec.europa.eu/atwork> > Appliquer la législation européenne > Infractions > Décisions en matière d'infraction

³⁹ Décision (UE) 2017/1283 de la Commission du 30 août 2016 concernant l'aide d'Etat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple, JO L 187 du 19 juillet 2019, p.1

⁴⁰ Décision (UE) 2016/2326 de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'Etat SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), JO L 351, p.1

⁴¹ <https://ec.europa.eu> > Publications > 2018 European Semester : Country Reports

3.2.3 Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales

3.2.3.1 Historique

Au mois de janvier 2016, dans le cadre de sa communication sur la stratégie extérieure pour une imposition effective, la Commission a proposé d'établir une liste de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales⁴². En mai 2016, le Conseil de l'UE décidait en faveur de l'établissement d'une telle liste⁴³. Suite à l'élaboration par la Commission d'un tableau de bord (« *scoreboard* ») d'indicateurs neutres permettant de déterminer le potentiel de risque en relation avec les systèmes fiscaux des pays tiers⁴⁴, le Conseil de l'UE a défini les critères pour l'établissement de cette liste au mois de novembre 2016 (voir chapitre 3.2.3.2).

Au mois de janvier 2017, le Président du Groupe « Code de Conduite » a adressé une lettre à 92 pays et territoires, dont la Suisse, les informant qu'ils feraient l'objet d'un processus de « screening » au cours de l'année. Dans ses conclusions du 5 décembre 2017⁴⁵, le Conseil de l'UE a établi une liste de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Initialement, 17 pays et territoires étaient mentionnés à l'Annexe I de ces conclusions en tant que pays et territoires non-coopératifs. 47 pays et territoires, dont la Suisse, figuraient à l'Annexe II des conclusions dans un groupe de pays considérés coopératifs, sous réserve de la mise en œuvre de leurs engagements. Selon ces conclusions, la liste de l'UE devra être revue au moins une fois par an. La liste a été actualisée à plusieurs reprises depuis le mois de décembre 2017 pour refléter les engagements de la part des pays et territoires à aligner leurs règles fiscales aux critères établis ainsi que la mise en œuvre de leurs engagements. Suite aux conclusions du Conseil de l'UE du 2 octobre 2018, 6 pays et territoires figurent à l'Annexe I et 65 pays à l'Annexe II⁴⁶.

3.2.3.2 Critères

Les critères pour l'établissement de la liste l'UE, définis dans les conclusions du Conseil de l'UE du 8 novembre 2016⁴⁷, se divisent en trois catégories : transparence, équité fiscale et mise en œuvre de mesures anti-BEPS.

1.	Transparence
1.1	Critère initial eu égard à la norme de l'OCDE relative à l'échange automatique de renseignements (norme commune de déclaration - NCD) : le pays ou le territoire devrait s'être engagé à mettre en œuvre la NCD de manière effective et avoir entamé le processus législatif à cet effet, les premiers échanges devant avoir lieu au plus tard en 2018 (concernant l'année 2017), et il devrait avoir mis en place des mécanismes lui permettant d'échanger des renseignements avec l'ensemble des États membres, d'ici fin 2017, soit en signant l'accord multilatéral entre autorités compétentes, soit dans le cadre d'accords bilatéraux ;

⁴² Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, COM (2016)24

⁴³ <https://www.consilium.europa.eu> > Le Conseil de l'UE > Conclusions et résolutions > Liste des conclusions du Conseil > Commission Communication on an External Strategy for Effective Taxation and Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse Council conclusions (25 May 2016)

⁴⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf

⁴⁵ Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, JO C 438 du 19 décembre 2017, p.5

⁴⁶ <https://www.consilium.europa.eu> > Press > Press releases > Taxation: Liechtenstein and Peru meet commitments, Palau removed from list of uncooperative jurisdictions

⁴⁷ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/fr/pdf>

	<p>Critère futur eu égard à la NCD à partir de 2018 : le pays ou le territoire devrait avoir obtenu au moins l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne la NCD relative à l'échange automatique de renseignements ; et</p>
1.2	<p>Le pays ou le territoire devrait avoir obtenu au moins l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne la norme de l'OCDE relative à l'échange de renseignements à la demande, en tenant dûment compte de la procédure rapide ; et</p>
1.3	<p>(pour les États souverains) le pays ou le territoire devrait :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) avoir ratifié, avoir accepté de ratifier, être en passe de ratifier, ou s'être engagé à mettre en vigueur, dans un délai raisonnable, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée ; ou ii) disposer, au plus tard le 31 décembre 2018, d'un réseau de mécanismes d'échange en vigueur suffisamment large pour couvrir tous les États membres, qui permette de manière effective l'échange de renseignements à la demande et l'échange automatique de renseignements ; <p>(pour les États et territoires non souverains) le pays ou le territoire devrait :</p> <ul style="list-style-type: none"> i) participer à la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, qui est déjà en vigueur ou qui devrait entrer en vigueur en ce qui le concerne dans un délai raisonnable ; ou ii) disposer d'un réseau de mécanismes d'échange en vigueur suffisamment large pour couvrir tous les États membres, qui permette l'échange de renseignements à la demande et l'échange automatique de renseignements, ou avoir pris les mesures nécessaires pour mettre en vigueur de tels mécanismes d'échange dans un délai raisonnable.
1.4	<p>Critère futur : dans la perspective de l'initiative pour le futur échange, au niveau mondial, d'informations concernant les bénéficiaires effectifs, le volet relatif aux bénéficiaires effectifs sera intégré à un stade ultérieur en tant que quatrième critère de transparence aux fins de l'évaluation.</p>
	<p>Jusqu'au 30 juin 2019, l'exception ci-après devrait s'appliquer :</p> <p>– Un pays ou un territoire pourrait être considéré comme conforme en matière de transparence fiscale s'il remplit au moins deux des critères suivants: le critère 1.1, le critère 1.2 et le critère 1.3.</p> <p>Cette exception ne s'applique pas aux pays et territoires qui ont obtenu l'évaluation « non conforme » en ce qui concerne le critère 1.2 ou qui n'ont pas obtenu au moins l'évaluation « largement conforme » pour ce même critère avant le 30 juin 2018.</p> <p>Les pays et territoires qui figureront sur la liste des pays et territoires non coopératifs que l'OCDE et les membres du G20 sont en train d'établir pourront être inscrits sur la liste de l'UE, qu'ils aient ou non été retenus aux fins de l'exercice d'évaluation.</p>

2.	Equité fiscale
2.1	Le pays ou le territoire ne devrait pas appliquer de mesures fiscales préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard des critères fixés dans la résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1er décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ; et
2.2	Le pays ou le territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire ⁴⁸ .
3.	Mise en œuvre mesures anti-BEPS
3.1	Critère initial qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS : – le pays ou le territoire devrait s'engager, d'ici fin 2017, à respecter les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE et à les mettre en œuvre de manière cohérente.
3.2	Critère futur qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS (à appliquer dès qu'auront été menés à bien les examens prévus par le Cadre inclusif de normes minimales adoptées d'un commun accord) : – le pays ou le territoire devrait avoir obtenu une évaluation positive pour avoir mis en œuvre de manière effective les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE.

Source : Conclusions du Conseil de l'UE du 8 novembre 2016 au sujet des critères et processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales⁴⁹

Les critères relatifs à la première catégorie, la transparence, mettent un accent sur les résultats des revues par les pairs du Forum mondial. L'évaluation de la deuxième catégorie de critères, l'équité fiscale, repose notamment sur le respect du Code de conduite en matière d'imposition des entreprises. Etant donné que le champ d'application du Code de conduite est différent par rapport aux règles du FHTP certains régimes considérés « hors du champ d'application » par le FHTP ont été considérés dommageables par l'UE. L'évaluation de la troisième catégorie de mesures repose quant à elle sur les travaux du Cadre inclusif sur le BEPS.

Pour les pays et territoires figurant à l'annexe II, la mise en œuvre des engagements devrait être menée à bien d'ici la fin de 2018. Les pays en développement ont par contre jusqu'à la fin de 2019 pour tenir leurs engagements concernant les critères relatifs à la transparence et aux mesures anti-BEPS.

Le processus visant à établir cette liste a concerné uniquement les pays tiers et non pas les États membres de l'UE. La Commission estime que les États membres de l'UE sont déjà tenus de mettre en œuvre ces règles et que la mise en œuvre effective de celles-ci est assurée par le Groupe « Code de conduite » et la Commission européenne⁵⁰.

⁴⁸ Le critère 2.2 a ensuite été précisé (voir Annexe VII des Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, JO C 438 du 19 décembre 2017, p.5 et <https://www.consilium.europa.eu> > Le Conseil de l'UE > Conclusions et résolutions > Liste de conclusions du Conseil > Code of Conduct Group (Business Taxation) Report to the Council Endorsement [8 June 2018])

⁴⁹ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14166-2016-INIT/fr/pdf>

⁵⁰ Voir par exemple <http://europa.eu/rapid> > Questions and Answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions, 5 December 2017

3.2.3.3 Implications possibles

Déjà avant l'établissement de la liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, les Etats membres ont mené une réflexion sur de possibles contremesures pour les Etats qui figureraient sur la liste⁵¹. L'Annexe III des conclusions du 5 décembre 2017⁵² traite des mesures défensives en lien avec cette liste, aussi bien dans le domaine fiscal que non fiscal.

Mesures défensives dans le domaine non-fiscal

L'article 22 du règlement (UE) 2017/1601 du Parlement européen et du Conseil du 26 septembre 2017 instituant le Fonds européen pour le développement durable (FEDD), la garantie FEDD et le fonds de garantie FEDD prévoit que les contreparties éligibles n'engagent pas d'opérations avec des entités constituées dans les pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Dans le futur d'autres références à la liste de l'UE pourront être faites dans d'autres projets législatifs de l'UE.

Mesures défensives dans le domaine fiscal

Les Etats membres devraient appliquer au moins une des mesures administratives suivantes envers les pays qui figurent à l'Annexe I des conclusions du 5 décembre 2017 :

- surveillance renforcée de certaines transactions;
- risques d'audit accrus pour les contribuables bénéficiant des régimes en question;
- risques d'audit accrus pour les contribuables recourant à des structures ou des dispositifs faisant intervenir ces pays et territoires.

Les conclusions énumèrent aussi une liste des mesures défensives à caractère législatif facultatives pour les Etats membres :

- la non-déductibilité des coûts;
- des règles concernant les sociétés étrangères contrôlées (SEC);
- des mesures de retenue fiscale à la source;
- la limitation de l'exonération des participations;
- la règle de switch-over;
- le renversement de la charge de la preuve;
- des exigences spécifiques en matière de documentation;
- la communication obligatoire, par les intermédiaires fiscaux, des régimes fiscaux spécifiques en ce qui concerne les dispositifs transfrontières.

Il n'est pas exclu que dans le futur les mesures défensives soient renforcées et qu'un accord sur des mesures législatives communes soit trouvé. Les conclusions du 5 décembre 2017 précisent aussi que « *les mesures défensives, quelles qu'elles soient, devraient être sans préjudice des domaines de compétence respectifs des Etats membres concernant l'application de mesures complémentaires ou le maintien de listes nationales, d'une portée plus large, de pays et territoires non coopératifs* ». Dès lors, la liste de l'UE ne remplace pas d'éventuelles listes noires nationales des Etats de l'UE.

La Suisse figure sur la liste de l'UE en raison de cinq régimes (sociétés auxiliaires, sociétés mixtes, sociétés holding, circulaire n°8 de l'AFC concernant les sociétés principales, pratique de l'AFC relative aux *Finance Branches*) qui ne sont plus considérés conformes aux standards

⁵¹ Par exemple : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_20161117-091837_discussion_paper_counter_measures.pdf

⁵² Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, JO C 438 du 19 décembre 2017, p.5

internationaux. La déclaration commune du 14 octobre 2014⁵³, dans laquelle la Suisse s'était engagée à abolir ces régimes, ne contient pas de délai pour l'abolition de ces régimes.

3.2.3.4 Contacts

Le DFF est régulièrement en contact au niveau technique avec la Commission européenne et le Groupe Code de conduite, assurant une communication transparente sur les évolutions en lien avec le nouveau projet fiscal.

Par lettre du 26 octobre 2017, la Présidente du Groupe Code de conduite a informé la Suisse que le Groupe Code de Conduite ne recommanderait pas d'inclure la Suisse sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. Ceci a été confirmé par les conclusions du Conseil du 5 décembre 2017. La Suisse figure cependant à l'Annexe II de ces conclusions, dans un groupe de pays et territoires considérés coopératifs sous réserve de la mise en œuvre de leurs engagements. Le DFF continue d'informer régulièrement la Commission, le Groupe Code de conduite et les Etats membres des développements en lien avec la réforme fiscale. La Suisse fait part régulièrement de ces développements au sein des groupes de travail de l'OCDE, où sont aussi représentés la plupart des Etats membres de l'UE.

3.3 G-20

3.3.1 Critères

Le G-20 a aussi élaboré une liste d'Etats non coopératifs en matière fiscale. Au mois de juin 2016, une première série de critères avait été définie par le Comité affaires fiscales de l'OCDE et présentée au G20⁵⁴ :

- *échange de renseignements sur demande* : évaluation « largement conforme » par le Forum mondial;
- *échange automatique de renseignements* : engagement à échanger selon le standard d'ici 2018 ;
- signature de la *Convention multilatérale pour l'assistance administrative en matière fiscale* ou un réseau suffisamment large permettant aussi bien l'échange sur demande que l'échange automatique.

Pour ne pas figurer sur cette liste les pays et territoires devaient satisfaire au moins à deux des trois critères. Toutefois, en ce qui concerne le premier critère, une évaluation « non-conforme » ou le fait qu'un pays ou territoire soit bloqué à la première phase de l'examen d'évaluation par les pairs, était suffisant pour faire figurer un pays ou territoire sur cette liste. Actuellement, uniquement Trinidad et Tobago figure sur cette liste.

Au mois de mars 2018, le G20 a invité l'OCDE à formuler des recommandations pour renforcer les critères pour évaluer la conformité des pays et territoires avec les standards internationaux

⁵³ www.admin.ch > Communiqués > La Suisse et les Etats membres de l'UE signent une déclaration commune sur la fiscalité des entreprises > Joint Statement

⁵⁴ <https://www.oecd.org> > Tax > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers July 2016

en matière de transparence fiscale⁵⁵. Les nouveaux critères qui ont été élaborés par le Comité affaires fiscales de l'OCDE sont les suivants⁵⁶ :

- *échange de renseignements sur demande* : évaluation « largement conforme » par le Forum mondial en prenant en compte régulièrement les nouveaux résultats ;
- *échange automatique de renseignements* : législation en place et échanges ayant commencé d'ici fin 2018 ; accords activés avec substantiellement tous les partenaires intéressés et appropriés d'ici fin 2019 ;
- *Convention multilatérale pour l'assistance administrative en matière fiscale* en force ou réseau d'échanges bilatéraux suffisamment vaste permettant aussi bien l'échange sur demande que l'échange automatique.

Il est prévu que les pays et territoires devront satisfaire au moins à deux des trois critères. Toutefois, si un pays ou territoire a reçu une évaluation « non-conforme » au Forum mondial pour l'échange sur demande ou si, contrairement à son engagement au sein du Forum mondial de mettre en œuvre l'échange automatique d'ici 2018, le critère de l'échange automatique n'est pas satisfait, un pays ou territoire sera automatiquement inscrit sur cette liste. L'établissement d'une liste provisoire est prévu pour 2019.

3.3.2 Implications possibles

Il n'y a actuellement pas de contremesures communes définies pour les pays et territoires qui figurent sur cette liste. Cette liste peut toutefois être utilisée par des Etats ou des organisations afin d'introduire des contremesures contre les pays et territoires qui y figurent. Les mesures discutées au sein de l'UE (voir chapitre 3.2.3.3) peuvent donner un aperçu des potentielles mesures prises en considération. De plus, la présence sur cette liste a, selon toute probabilité, des conséquences négatives sur la réputation des pays concernés.

⁵⁵ <https://g20.org> > Media > Press Room > Documents > Communiqué of the First G20 Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors of 2018, 20 March 2018

⁵⁶ <http://www.oecd.org> > G20 > OECD Secretary General Tax Report G20 Finance Ministers July 2018

4 Conclusions

Ces dernières années plusieurs initiatives sur le plan international ont eu comme objectif d'analyser les pratiques fiscales des Etats et d'en évaluer le caractère dommageable. Les évolutions en matière fiscale ont aussi été caractérisées par une transparence accrue, conséquence de nouvelles règles notamment en matière d'échange automatique de renseignements, de déclarations pays par pays ou d'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale. En plus de standards minimums qui ont été développés au sein de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS, le groupe de travail no. 11 de l'OCDE a continué à développer des lignes directrices relatives à certaines actions du projet qui ne constituent pas de standard minimum mais qui sont néanmoins mises en œuvre par un nombre croissant d'Etats. Ces travaux ont eu comme conséquence que les pratiques fiscales considérées dommageables ont en grande partie été abolies ou ont perdu en attractivité.

Plusieurs résultats des travaux en cours sont attendus d'ici à la fin de l'année 2018. Au niveau de l'OCDE, il est en principe attendu que les régimes fiscaux qui ne sont plus considérés conformes aux standards internationaux soient abolis ou modifiés d'ici à la fin de l'année 2018. L'UE s'attend en règle générale aussi à ce que les pays et territoires figurant à l'Annexe I ou à l'Annexe II des conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017 modifient leurs règles fiscales d'ici à la fin de l'année 2018.

Le Conseil fédéral considère que le caractère dommageable des pratiques fiscales doit être évalué sur la base de critères définis au niveau de l'OCDE. Le Conseil fédéral a approuvé les résultats du projet BEPS, y compris l'Action 5, qui définit les critères retenus pour les régimes fiscaux dommageables. La Suisse, en tant que membre de l'OCDE, participe activement aux groupes de travail en matière fiscale de cette organisation. Elle s'engage en faveur du développement de standards internationaux qui soient respectés par tous les pays et territoires avec l'objectif que la concurrence fiscale internationale se fasse sur un pied d'égalité.

Annexe 1 : Résultats rapport final de 2015 sur l'Action 5 (*Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*)

Tableau 1 : Régimes examinés dans le rapport de 2015

	Non dommageable	Potentiellement mais pas effectivement dommageable	Modifié	En cours d'examen	En cours de suppression
Régimes ne relevant pas de la propriété intellectuelle	16	2	1	4	4
Régimes relevant de la propriété intellectuelle	Pas d'évaluation				

Annexe 2 : Résultats rapport d'étape de 2017 sur l'Action 5 (*Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels*)

Tableau 2 : Régimes déjà examinés dans le rapport de 2015

	Non dommageable	Non dommageable excepté pour l'extension aux nouveaux entrants	Aboli	Dommageable	Potentiellement dommageable	En cours de suppression	En cours de modification	Hors du champ d'application
Régimes ne relevant pas de la propriété intellectuelle	-	-	-	-	-	4	-	4
Régimes relevant de la propriété intellectuelle	8	1	2	1	1	-	3	-

Tableau 3 : Régimes examinés depuis octobre 2015

	Non dommageable	Potentiellement mais pas effectivement dommageable	Non dommageable excepté pour l'extension aux nouveaux entrants	Aboli	Dommageable	Potentiellement dommageable	En cours de suppression	En cours de modification	En cours de suppression/modification	Sous examen	Hors du champ d'application	Modifié
Régimes des sièges sociaux	3	1	-	-	-	-	-	9	-	2	2	-
Régimes de financement et de crédit-bail	4	1	-	2	-	1	1	11	-	2	-	-
Régime de la banque et de l'assurance	2	1	-	-	-	-	-	12	2	1	-	1
Régimes de centres de service et de distribution	4	1	-	-	-	1	2	9	1	4	9	-
Régimes de transport maritime	6	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-
Régimes des sociétés holding de participation	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-
Régime de gestion de fonds	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Régime divers	-	-	-	3	-	1	-	3	-	-	2	-
Régimes relevant de la propriété intellectuelle	5	-	-	5	-	-	-	23	1	1	-	-