



Bruxelles, le 6.12.2012
C(2012) 8805 final

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 6.12.2012

**relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes
minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal**

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 6.12.2012

relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 292,

considérant ce qui suit:

- (1) Dans un contexte international, l'existence de législations fiscales différentes est généralement acceptée comme une conséquence de la souveraineté fiscale. À cet égard, certains pays tiers, généralement petits et dont les besoins financiers sont limités, ont opté pour un faible taux d'imposition des revenus, qui s'applique habituellement à la fois aux particuliers et aux entreprises, ou même pour l'absence d'imposition. Ces politiques fiscales ne sont pas nécessairement indésirables en tant que telles, pour autant que l'État concerné participe à la coopération internationale afin de permettre aux autres États d'appliquer leur politique fiscale.
- (2) Toutefois, les politiques qui prévoient un taux d'imposition des revenus faible ou une absence d'imposition s'accompagnent souvent d'un manque de transparence ou d'échange d'informations avec les autres États. Les États concernés attirent les investissements en offrant aux non-résidents un hébergement pour certains types de revenus ou capitaux mobiles leur permettant de cacher l'existence de ces revenus ou capitaux à l'administration fiscale de leur État de résidence.
- (3) Diverses initiatives ont été prises dans les enceintes internationales, telles que l'Organisation de coopération et de développement économiques ou le G20, afin de répondre à ces préoccupations. Par ailleurs, le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales (ci-après le «Forum mondial») a élaboré des normes de transparence et d'échange d'informations à des fins fiscales. En 2009, le Forum mondial a convenu de réexaminer la mise en œuvre de ces normes. Il a lancé un processus global d'examen par les pairs, et de nombreuses juridictions dans lesquelles la pression fiscale est traditionnellement faible ont accepté de conclure des accords bilatéraux d'échange d'informations dans le domaine fiscal.
- (4) À l'échelle de l'Union, les questions de transparence et d'échange d'informations sont traitées par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE¹. De plus, comme il existe un consensus au sein de l'Union, exprimé dans le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises établi visé à

¹ JO L 64 du 11.3.2011, p. 1.

l'annexe 1 des conclusions de la réunion du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 concernant la politique fiscale², selon lequel les mesures fiscales dommageables ne sont pas acceptables, il est difficile pour les États membres de maintenir ou d'introduire ce type de mesures. Par ailleurs, un certain nombre de mesures susceptibles de relever du Code de conduite font l'objet d'un examen au titre des règles relatives aux aides d'État établies dans le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

- (5) Dans ses relations avec les pays tiers, l'Union a tenté de convaincre ces derniers d'adhérer aux principes qu'elle défend en matière de transparence et d'échange d'informations (semblables aux normes internationales largement acceptées concernant la transparence et l'échange d'informations) et de supprimer les mesures fiscales dommageables, comme indiqué dans la communication de la Commission intitulée «Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal»³ et la communication de la Commission intitulée «Fiscalité et développement - Coopérer avec les pays en développement afin d'encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal»⁴.
- (6) Les États membres dont l'assiette fiscale a souffert du manque de transparence ou de l'application de mesures fiscales dommageables de la part de pays tiers ont pris des mesures pour remédier à cette situation. Cependant, les contribuables réagissent à ces mesures en faisant passer leurs activités ou leurs opérations par d'autres juridictions, appliquant un niveau de protection plus faible. Ce risque est particulièrement important au sein de l'Union étant donné que les opérateurs économiques sont libres d'exercer leurs activités n'importe où dans l'Union. Par conséquent, le niveau de protection disponible au sein de l'Union contre ce type d'érosion de l'assiette fiscale correspond généralement à celui de l'État membre qui offre le niveau de protection le plus faible.
- (7) Les distorsions découlant de cette situation au sein de l'Union peuvent conduire à des flux de capitaux et à des mouvements de contribuables artificiels sur le marché intérieur et donc compromettre son bon fonctionnement et éroder les assiettes fiscales des États membres. Il convient d'enrayer ces distorsions grâce à une approche partagée par tous les États membres.
- (8) Il est dès lors nécessaire de définir clairement les normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, en ce qui concerne tant la transparence et l'échange d'informations que les mesures fiscales dommageables, ainsi que certaines mesures qui doivent être prises à l'égard des pays tiers afin de les encourager à respecter ces normes.
- (9) En ce qui concerne la transparence et l'échange d'informations, une norme internationale a été définie dans les termes de référence approuvés par le Forum mondial en 2009. Il convient dès lors que la présente recommandation repose sur ces termes de références. Pour ce qui est des mesures fiscales dommageables, le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises s'avère être une référence utile au sein de l'Union. Les États membres se sont engagés à encourager l'application des

² JO C 2 du 6.1.1998, p. 1.

³ COM(2009) 201 final du 28 avril 2009.

⁴ COM(2010) 163 final du 21 avril 2010.

principes dudit Code dans les pays tiers. Il est donc approprié de se référer aux critères énoncés dans ce Code aux fins de la présente recommandation. À cet égard, il convient également de faire référence aux travaux du groupe «Code de conduite» (fiscalité des entreprises), institué dans le cadre du Conseil pour examiner les mesures fiscales susceptibles de relever du champ d'application du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises⁵. Les cas analysés par ce groupe peuvent se révéler utiles lorsqu'il s'agit de déterminer si une mesure donnée doit être considérée comme dommageable.

- (10) Il y a lieu que la présente recommandation définisse un ensemble de mesures à appliquer à l'égard des pays tiers qui ne respectent pas les normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal. S'ils appliquent ces mesures conjointement, les États membres augmenteront sensiblement l'efficacité globale des mesures prises par chacun d'entre eux. Les pertes de recettes fiscales pourraient ainsi être réduites, de même que les coûts administratifs supportés par les administrations fiscales et les coûts de conformité qui pèsent sur les contribuables.
- (11) Afin de promouvoir l'application des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, il est également nécessaire de prévoir des mesures positives visant à encourager les pays tiers qui respectent ces normes ou qui s'engagent à les respecter, mais qui ont besoin d'aide pour y parvenir.
- (12) Les mesures mentionnées dans la présente recommandation et appliquées par les États membres doivent être compatibles avec le droit de l'Union, et notamment avec les libertés fondamentales inscrites dans le TFUE,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE RECOMMANDATION:

1. Objet

La présente recommandation établit des critères permettant de déterminer les pays tiers qui ne respectent pas les normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal. Elle énumère également une série de mesures que les États membres peuvent prendre à l'encontre des pays tiers qui ne respectent pas ces normes et en faveur des pays tiers qui s'y conforment.

La présente recommandation porte sur l'imposition des revenus.

2. Définitions

Aux fins de la présente recommandation, on entend par:

- (a) «impôt sur le revenu», tout impôt sur le revenu, qu'il soit perçu auprès des particuliers ou des personnes morales et indépendamment de son mode de perception, prélevé au nom d'un État, de ses subdivisions politiques ou de ses autorités locales;
- (b) «pays tiers», toute juridiction qui n'est pas un État membre;

⁵ JO C 99 du 1.4.1998, p. 99.

- (c) «liste noire nationale», une liste adoptée par un État membre qui recense les juridictions vis-à-vis desquelles l'État membre applique des mesures ou des politiques fiscales prédéfinies.

3. Normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal

Un pays tiers respecte les normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal uniquement:

- a) lorsqu'il a adopté des mesures juridiques, réglementaires et administratives relatives au respect des normes de transparence et d'échange d'informations figurant à l'annexe et les applique efficacement;
- b) lorsqu'il n'applique pas de mesures fiscales dommageables dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

Les mesures fiscales prévoyant des taux réels d'imposition sensiblement inférieurs à ceux qui sont généralement appliqués dans le pays tiers concerné, et notamment un taux d'imposition nul, doivent être considérées comme potentiellement dommageables. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de l'assiette fiscale ou de tout autre facteur pertinent.

Dans l'évaluation du caractère dommageable de ces mesures, il y a lieu d'examiner, entre autres,:

- a) si les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents;
- b) si les avantages sont totalement isolés de l'économie domestique, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur l'assiette fiscale nationale;
- c) si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur du pays tiers offrant ces avantages fiscaux;
- d) si les règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'Organisation de coopération et de développement économiques; ou
- e) si les mesures fiscales manquent de transparence, et notamment si les dispositions légales sont assouplies d'une façon non transparente au niveau administratif.

Lors de l'application de ces critères, il convient que les États membres tiennent compte des conclusions du groupe «Code de conduite» (fiscalité des entreprises) en ce qui concerne les mesures qu'il considère comme dommageables.

4. Mesures à l'encontre des pays tiers qui ne respectent pas les normes minimales établies au point 3

- 4.1. Il y a lieu que les États membres publient des listes noires des pays tiers ne respectant pas les normes minimales établies au point 3, en vue de l'application du point 4.3. Il convient que ces listes noires fassent référence à la présente recommandation.
- 4.2. Les États membres qui ont adopté des listes noires nationales devraient inscrire sur ces listes les pays tiers qui ne respectent pas les normes minimales établies au point 3.
- 4.3. Tout État membre qui a conclu une convention en matière de double imposition avec un pays tiers qui ne respecte pas les normes minimales établies au point 3 devrait, en fonction de ce qui est le plus approprié pour améliorer le respect de ces normes par ce pays tiers, soit tenter de renégocier la convention, soit la suspendre ou y mettre un terme.
5. Mesures en faveur des pays tiers qui respectent les normes minimales établies au point 3
 - 5.1. Les États membres devraient supprimer des listes noires visées au point 4.1 les pays tiers qui respectent les normes minimales établies au point 3.
 - 5.2. Les États membres devraient envisager de supprimer des listes noires existantes visées au point 4.2. les pays tiers qui respectent les normes minimales établies au point 3.
 - 5.3. Les États membres devraient envisager d'entamer des négociations bilatérales en vue de la conclusion de conventions en matière de double imposition avec les pays tiers qui respectent les normes minimales établies au point 3.
6. Mesures en faveur des pays tiers qui s'engagent à respecter les normes minimales établies au point 3
 - 6.1. Les États membres devraient envisager de proposer une coopération et une assistance plus poussées aux pays tiers, surtout aux pays en développement, qui s'engagent à respecter les normes minimales établies au point 3, afin d'aider ces pays tiers à lutter efficacement contre la fraude fiscale et la planification fiscale agressive. À cette fin, ils pourraient détacher des experts fiscaux dans ces pays pour une période déterminée.

Lorsqu'ils évaluent la volonté des pays tiers de respecter ces normes minimales, les États membres devraient tenir compte de toutes les indications concrètes allant dans ce sens, et notamment les mesures de mise en conformité déjà prises par le pays tiers concerné.
 - 6.2. Tant qu'un pays tiers bénéficie d'une assistance conformément au point 6.1. et qu'il accomplit les progrès escomptés en ce qui concerne le respect des normes minimales précitées, les États membres devraient s'abstenir d'appliquer les mesures visées au point 4, sauf pour la renégociation des conventions en matière de double imposition.

7. Suivi

Il convient que les États membres informent la Commission des mesures qu'ils prennent afin de se mettre en conformité avec la présente recommandation, ainsi que des modifications apportées à ces mesures.

La Commission publiera un rapport sur l'application de la présente recommandation dans les trois ans qui suivent son adoption.

8. Destinataires

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 6.12.2012

Par la Commission
Algirdas ŠEMETA
Membre de la Commission



Annexe
Normes de transparence et d'échange d'informations

A DISPONIBILITÉ DES INFORMATIONS

A.1 Le pays tiers concerné s'assure que ses autorités compétentes disposent des informations relatives à la propriété et à l'identité pour l'ensemble des entités et constructions concernées.

A.2 Le pays tiers concerné s'assure que des registres comptables fiables sont tenus pour l'ensemble des entités et constructions concernées.

A.3 Les informations bancaires sont disponibles pour tous les titulaires de comptes.

B ACCÈS AUX INFORMATIONS

B.1 Les autorités compétentes du pays tiers concerné ont, au titre d'un accord d'échange de renseignements, le pouvoir d'obtenir et de communiquer les informations demandées à une personne placée sous leur compétence territoriale et qui détient ou contrôle ces informations.

B.2 Les droits et protections applicables aux personnes dans le pays tiers requis concerné sont compatibles avec un échange effectif d'informations.

C ÉCHANGE D'INFORMATIONS

C.1 Les mécanismes d'échange d'informations avec les États membres permettent un échange efficace d'informations.

C.2 Le réseau de mécanismes d'échange d'informations du pays tiers concerné couvre tous les États membres.

C.3 Les mécanismes d'échange d'informations du pays tiers concerné comportent des dispositions garantissant la confidentialité des informations reçues des États membres.

C.4 Les mécanismes d'échange d'informations du pays tiers concerné respectent les droits et protections des contribuables et des tiers.

C.5 Le pays tiers concerné fournit rapidement les informations demandées en vertu de son réseau de conventions avec les États membres.