

Louvain School of Management

L'Union européenne lutte-t-elle vraiment contre les paradis fiscaux ?

Auteur : Thomas Deprez
Promoteur : André Nsabimana
Année académique 2021 - 2022
Travail de fin d'études (TFE) en vue d'obtenir le titre de
Master (60) en Sciences de Gestion
Horaire de jour

Remerciements

Je voudrais avant toute chose remercier mon promoteur, Monsieur André Nsabimana, pour son expertise et ses précieux conseils.

J'ai également une pensée pour Marie et les membres de ma famille pour leur indéfectible soutien.

RESUMÉ

Au cours de ces dernières années, les scandales d'évasion fiscale se sont enchainés et ont systématiquement fait l'objet d'une condamnation du monde politique qui assure en faire une priorité. Mais qu'en est-il des actes ? Existe-t-il une réelle volonté dans le chef de l'Union européenne de combattre ces pratiques fiscales ? Ce travail de fin d'études a pour objectif de répondre à cette question à travers l'analyse des mesures d'action mises en place par l'Union européenne.

TABLE DES MATIÈRES

1. INTRODUCTION	1
2. PARTIE THÉORIQUE	2
2.1. Les origines des paradis fiscaux	2
2.2. Le concept des paradis fiscaux	4
2.2.1. La définition de l'OCDE	4
2.2.2. Les paradis fiscaux et l'Organisation des Nations unies	5
2.3. Les listes des paradis fiscaux	6
2.3.1. La liste noire de l'OCDE	6
2.3.1.1. <i>Les critères</i>	6
2.3.1.2. <i>L'évolution</i>	7
2.3.2. La liste française	9
2.3.3. L'indice des paradis fiscaux pour les entreprises	10
2.3.4. La liste de l'Union européenne	10
2.4. Les motivations	11
2.4.1. Les motivations financières	11
2.4.1.1. <i>La complexité de la fiscalité et des textes</i>	11
2.4.1.2. <i>La lourdeur fiscale</i>	11
2.4.1.3. <i>Les revenus illégaux</i>	12
2.4.2. Les motivations non-financières	13
2.4.2.1. <i>Un manque de transparence</i>	13
2.4.2.2. <i>Les scandales financiers à répétition</i>	13
2.5. L'ampleur du phénomène	14
2.5.1. Les individus	14
2.5.2. Les multinationales	15
2.5.3. Les pays en développement	16
2.6. Les instruments et techniques d'évasion fiscale	19
2.6.1. Le Trust	19
2.6.2. International Business Corporation (IBC)	21
2.6.3. Les fondations	22
2.6.4. L'Anstalt	22
2.6.5. Le prix transfert	22

3. PARTIE ANALYSE

LA LUTTE EUROPÉENNE CONTRE LES PARADIS FISCAUX 24

3.1. L'histoire de la politique fiscale européenne 24

3.2. Les dispositifs de lutte développés par l'Union européenne 25

3.2.1. Le code de conduite de l'Union européenne 25

3.2.2. La fin du secret bancaire 25

3.2.3. La liste noire européenne 26

3.2.3.1. *Les critères* 26

3.2.3.2. *L'évolution* 27

3.2.4. Les outils issus de la directive ATAD 29

3.2.5. Les multinationales dans l'UE et la transparence fiscale 31

3.2.6. Le projet BEFIT 31

3.2.7. L'imposition des revenus de l'épargne 32

3.2.8. Le Parquet européen 33

3.2.8.1. *Missions* 33

3.2.8.2. *Membres* 33

3.3. Les faiblesses dans le chef des dispositifs de lutte développés par l'Union européenne 34

3.3.1. Le groupe de Code de conduite de l'UE 34

3.3.2. Le système d'échange d'informations 35

3.3.3. Des paradis fiscaux avérés au sein de l'UE 35

3.3.3.1. *Le cas du Luxembourg* 35

3.3.3.2. *Le cas du Pays-Bas* 36

3.3.3.3. *Le cas de la Belgique* 37

3.3.4. La liste noire de l'Union européenne 37

3.3.5. Le scandale des « Pandora Papers » 38

3.3.6. L'Union européenne et la pratique du lobbying 39

3.4. Recommandations 40

3.4.1. Une définition commune 40

3.4.2. La liste noire européenne des paradis fiscaux 40

3.4.3. L'Unanimité sur les questions fiscales 41

3.4.4. Imposition minimale des sociétés 41

3.4.5. Le système d'échange d'informations fiscales dans l'UE 42

4. CONCLUSION 43

LISTE DES ABRÉVIATIONS

ACCIS	Assiette Commune Consolidée pour l'Import des Sociétés
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
CE	Communauté européenne
CFC	Controlled Foreign Company
CSF	Conseil de Stabilité Financière
DAC	Directive on Administrative Cooperation in Tax Matters
ECOSOC	Economic and Social Council (<i>Conseil économique et social en français</i>)
FSF	Forum de stabilité financière
GAAR	General anti-avoidance rule
GAFI	Groupe d'Action Financière
IBC	International Business Corporation
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
ONG	Organisation non gouvernementale
PIB	Produit Intérieur Brut
UE	Union européenne

TERMES CLÉS

EVASION FISCALE

L'évasion fiscale comprend généralement des arrangements illégaux permettant de dissimuler ou d'ignorer l'obligation fiscale, c'est-à-dire que le contribuable paie moins d'impôts que ce qu'il est censé payer en vertu de la loi en dissimulant des revenus ou des informations aux autorités fiscales.

OPTIMISATION FISCALE

L'évasion fiscale se définit comme le fait d'agir dans le cadre de la loi, parfois à la limite de la légalité, pour minimiser ou éliminer l'impôt qui serait autrement légalement dû.

FRAUDE FISCALE

La fraude fiscale est une forme délibérée d'évasion fiscale qui est généralement punie par le droit pénal. Le terme englobe des situations dans lesquelles des faux documents sont produits ou de fausses déclarations soumises.

BLANCHIMENT D'ARGENT

Le blanchiment d'argent est le processus par lequel les produits du crime sont "nettoyés" afin de dissimuler leurs origines illégales. Il est généralement associé aux types de criminalité organisée qui génèrent d'énormes profits en espèces, comme le trafic de drogue, d'armes et d'êtres humains, ainsi que la fraude.

1. INTRODUCTION

« Panama Papers » (2016), « Paradise Papers » (2017), « Pandora Papers » (2020), ces scandales financiers, qui sont tous nés de la fuite de documents confidentiels, ont provoqué une onde de choc à travers le monde. Ces scandales ont, entre autres, révélé l'ampleur du montant de la richesse détenue dans les paradis fiscaux, celui-ci étant estimée à 7.5 trillions d'euros, dont 1.5 trillion pour la seule part de l'Union européenne. Cela représente plus de 10% du PIB mondial. L'Union européenne estime à 46 milliards d'euros les recettes perdues en 2016 du fait de l'évasion fiscale (Source : Commission européenne, 2019).

Au regard de l'ampleur du phénomène, l'Union européenne assure vouloir combattre ces pratiques fiscales néfastes pour son économie et celles de ses États membres. Cependant, ce discours, les autorités européennes semblent le tenir depuis plusieurs années. De quoi se poser la question : l'Union européenne lutte-t-elle vraiment contre les paradis fiscaux ? A travers ce travail de fin d'études, nous tentons d'apporter une réponse à cette question.

Ce travail est composé de deux parties. La première partie traite de l'aspect théorique des paradis fiscaux à travers une étude de la littérature et des textes existants sur le sujet. La deuxième partie quant à elle débute par le passage en revue de certaines mesures mises en place au niveau européen dans la lutte contre les paradis fiscaux, suivie d'une évaluation de leur pertinence et de leurs éventuels manquements. Finalement, des recommandations sont abordées.

2. PARTIE THÉORIQUE

2.1. Les origines des paradis fiscaux

Il existe de nombreux récits sur l'origine des paradis fiscaux. Dans leur ouvrage *Paradis fiscaux – Enjeux géopolitiques* (2015), V. Piolet et J. Gayraud font notamment référence à l'Antiquité et plus particulièrement aux cités grecques où les citoyens tentaient déjà de contourner l'impôt. Dans son ouvrage *La fin de l'Empire romain d'Occident*, Georges-André Morin (2014) fait le parallèle entre l'histoire des paradis fiscaux à celle de la fiscalité. En effet, il y est fait mention que les territoires sous administration romaine étaient fuits par un nombre important de Romains qui se rendaient dans les royaumes barbares en vue d'échapper aux collecteurs d'impôts.

Dans leur ouvrage *Les Paradis fiscaux*, Chavagneux et Palan (2017) décrivent quant à eux l'émergence des paradis fiscaux contemporains en trois piliers, qui s'étalent sur plusieurs décennies, de la fin du XIXe siècle au début des années 1930.

New-York, années 1880

L'histoire commence par une mesure proposée par un avocat d'affaires de New-York au gouverneur Abbet de l'État frontalier du New Jersey. Ce dernier, dont l'État qu'il gère est confronté à des problèmes budgétaires, se voit conseiller de plafonner les impôts à toute société qui viendrait s'installer dans l'État. L'objectif visé : augmenter les revenus. La mesure s'avère payante, au point que d'autres États, tel que celui du Delaware, décideront de l'implanter quelques années plus tard.

Londres, années 1920

Cette seconde étape est marquée par la naissance du « *offshore* », soit le principe de l'enregistrement fictif des entreprises pour des raisons fiscales. Dans la pratique, ce principe consiste à enregistrer le siège social d'une entreprise dans un pays où elle n'exerce aucune activité économique. Cette mesure sera ensuite reprise et exploitée par les Bermudes, les Bahamas, les îles Caïman et Hong Kong.

Suisse, années 1930

La troisième étape se situe en Suisse lorsque l'article 47 de la loi bancaire de 1934¹ considère comme un acte criminel le fait pour un employé d'une banque suisse de livrer à quiconque des informations concernant l'identité de ses clients. Bien que le principe du secret bancaire date d'il y a bien plus longtemps (durant la Révolution, les aristocrates français jouissaient déjà de la possibilité de réaliser des transactions confidentielles) (Delahaye, 2016), cette nouvelle loi constitue le dernier pilier du développement des paradis fiscaux contemporains.

L'escalade

Les trois piliers présentés ci-dessus vont dans un premier temps évoluer de manière indépendante. La pratique de la faible imposition pour l'enregistrement des sociétés va être développée par certains États américains et plusieurs cantons suisses, tandis que le principe de la résidence fictive, apparu dans les années 1930, ne va pas se développer immédiatement. Il faudra en effet attendre les années 1950 pour que la mesure devienne populaire.

Dans un deuxième temps, les piliers vont se regrouper et être utilisés ensemble. C'est ainsi que durant la Seconde Guerre mondiale, les Antilles néerlandaises vont devenir un paradis fiscal combinant les trois piliers à la suite du souhait des autorités hollandaises de protéger leurs actifs financiers de l'occupation allemande.

¹ Voir Art. 47 de la loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934. https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/51/117_121_129/fr

2.2. Le concept des paradis fiscaux

Tout le monde semble avoir déjà entendu l'expression « paradis fiscaux » mais peu serait capable d'en donner une définition, même simpliste. Ceci n'en est pas moins étonnant que de nombreux auteurs ont tenté de définir ce concept, sans jamais y arriver totalement. A ce jour, il n'existe d'ailleurs aucune définition internationalement reconnue, tant la notion de paradis fiscal est ambiguë, rendant celle-ci difficilement appréhensible.

Dans l'imaginaire collectif, les paradis fiscaux renvoient à des pays dans lesquels des résidents étrangers, riches individus et entreprises, placent leur argent afin d'éviter d'être imposés sur leur territoire d'origine (Chavagneux & Palan, 2012). Une caractéristique commune qui revient souvent est l'existence d'un impôt sur le revenu très faible, voire inexistant dans ces pays ou juridictions.

Lorsque le concept de paradis fiscal est mentionné, certains pays ou territoires sont cités plus souvent que d'autres. On pense notamment au Panama, les Iles vierges britanniques, les Iles Cayman ou encore la Suisse.

2.2.1. La définition de l'OCDE

A défaut de définition internationale officielle, plusieurs institutions internationales reconnues, telles que l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), le Groupe d'Action Financière (GAFI)² ou le Conseil de Stabilité Financière (CSF)³ ont élaboré des critères d'identification. Parmi les définitions qui existent, c'est celle établie par l'OCDE qui sert de référence. Celle-ci a établi quatre critères pour qu'un pays soit considéré comme un paradis fiscal. D'abord, un revenu d'imposition très faible voire inexistant pour les entreprises et les particuliers par rapport aux taux appliqués dans les autres pays. Deuxièmement, un manque de transparence sur la manière dont sont calculés les impôts. Troisièmement, un manque de coopération du pays qui refuse de communiquer des informations sur les montants d'impôts déclarés ou sur les identités des

² Le Groupe d'Action Financière (GAFI) est un organisme intergouvernemental créé lors du sommet du G7 de 1989. Les objectifs du GAFI sont la lutte contre le blanchiment des capitaux, le financement du terrorisme et les autres menaces liées pour l'intégrité du système financier international.

³ Le Conseil de Stabilité Financière (CSF) ou Financial Stability Board (FSB) est un groupement économique international dont l'objectif est d'assurer une coopération dans le domaine de la supervision et de la surveillance des institutions financières.

déclarants et enfin, l'absence d'obligation pour une personne morale ou physique d'exercer une activité substantielle. Ces lois fiscales s'accompagnent souvent du secret bancaire, qui garantit la confidentialité des informations des entreprises et des particuliers, et du secret juridique, qui permet aux propriétaires des sociétés de rester anonymes.

2.2.2. Les paradis fiscaux et l'Organisation des Nations unies

Le rôle joué dans la lutte contre les paradis fiscaux par l'Organisation des Nations unies (ONU) est considéré comme secondaire. En 2002 se tenait la Conférence internationale sur le financement du développement dans la ville de Monterrey au Mexique. Parmi les accords obtenus à la suite de cette conférence, il y a celui qui a abouti sur la création d'un « Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale ». La première session du Comité, qui s'est tenue du 5 au 9 décembre 2005, a permis d'émettre plusieurs recommandations en vue d'améliorer la coopération fiscale. Ces recommandations, retranscrites dans un rapport, étaient destinées au Conseil économique et social (ECOSOC) des Nations unies.

2.3. Les listes des paradis fiscaux

Il n'existe aucune liste commune ou exhaustive prédéfinie des paradis fiscaux et cela pour la simple raison que les critères qui désignent un paradis fiscal diffèrent d'un pays à un autre. Bien que cette notion de paradis fiscal soit toute relative, des listes ont déjà vu le jour, dont certaines sont présentées ci-dessous.

2.3.1. La liste noire de l'OCDE

2.3.1.1. Les critères

Dans un rapport publié en 1998 et intitulé en anglais « *Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issue* », l'OCDE fixait quatre facteurs clés afin d'identifier les paradis fiscaux. Ces facteurs sont les suivants :

Critère 1 - Taux d'imposition

Le pays ou territoire applique un revenu d'imposition très faible voire inexistant pour les entreprises et les particuliers par rapport aux taux appliqués dans les autres pays.

Critère 2 – Transparence fiscale

Le pays ou territoire jouit d'un manque de transparence sur la manière dont sont calculés les impôts.

Critère 3 – Coopération

Le pays ou territoire refuse de communiquer des informations sur les montants d'impôts déclarés ou sur les identités des déclarants.

Critère 4 – Activité substantielle

Le pays ou territoire jouit d'une absence d'obligation pour une personne morale ou physique d'exercer une activité substantielle.

Afin d'éviter d'être considéré comme un pays ou territoire non coopératif à des fins fiscales, les juridictions qui répondaient aux critères ont été invitées à prendre des engagements pour mettre en œuvre les principes de transparence et d'échange d'informations à des fins fiscales.

2.3.1.2. L'évolution

Dans son rapport « *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* » publié en 2000, l'OCDE dresse une première liste comprenant plusieurs juridictions identifiées comme étant des paradis fiscaux.

Entre 2000 et 2002, 31 juridictions se sont engagées à mettre en œuvre les principes de l'OCDE en matière de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale. Toutefois, en 2002, 7 juridictions, parmi lesquelles Andorre, la République de Nauru, la République de Vanuatu, la Principauté de Liechtenstein, Libéria, la Principauté de Monaco et la République des Iles Marshall demeurent sur cette liste suite au manque d'engagements de la part de ces derniers. Les juridictions précitées ont été désignées comme des juridictions non coopératives par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. (Source : OCDE)

Dans le courant de l'année 2009, plus aucune juridictions ne se trouvent sur la liste des paradis fiscaux non coopératifs du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, après que les trois dernières juridictions (le Liechtenstein, Monaco et Andorre) ont accepté de s'aligner sur les recommandations de l'OCDE.

Liste noire de l'OCDE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales

Mai 2000 (Première liste)		2002	2003	2009	2022
1. Andorre	22. The Republic of Nauru	1. Andorre	1. Andorre	1. Andorre	Néant
2. Anguilla		2. Liberia	2. Liberia	2. Monaco	
3. Antigua et Barbuda	23. Netherlands Antilles ⁸	3. Liechtenstein	3. Liechtenstein	3. Liechtenstein	
4. Aruba ⁴		4. Îles Marshall	4. Îles Marshall		
5. Commonwealth of the Bahamas Bahrain	24. Niue – New Zealand ⁹	5. Monaco	5. Monaco		
6. Bahrain	25. Panama	6. Nauru			
7. Barbados	26. Samoa	7. Vanuatu			
8. Belize	27. The Republic of the Seychelles				
9. British Virgin Islands					
10. Cook Islands – New Zealand ⁵	28. St Lucia				
11. The Commonwealth of Dominica Gibraltar	29. The Federation of St. Christopher & Nevis				
12. Grenada					
13. Guernsey/Sark/Alderney – Dependency of the British Crown	30. St. Vincent and the Grenadines				
14. Isle of Man – Dependency of the British Crown	31. Tonga				
15. Jersey – Dependency of the British Crown	32. Turks & Caicos – Overseas Territory of the United Kingdom				
16. Liberia					
17. The Principality of Liechtenstein	33. US Virgin Islands – External Territory of the United States				
18. The Republic of the Maldives					
19. The Republic of the Marshall Islands					
20. The Principality of Monaco	34. The Republic of Vanuatu				
21. Montserrat – Overseas Territory of the United Kingdom					

Source : OCDE

⁴ Aruba et les Antilles néerlandaises font partie du Royaume des Pays-Bas.

⁵ Pays entièrement autonomes en libre association avec la Nouvelle-Zélande

2.3.2. La liste française

L'édition 2021 du classement des principaux paradis fiscaux pour les entreprises des « ETNC », soit les « États et territoires non-coopératifs » en matière fiscale. Considéré comme un moyen de lutte contre l'évasion fiscale, cette liste est mise à jour une fois par an, dans le respect des critères fixés par l'article 238-0 A du Code général des impôts⁶.

Suivant l'arrêté du 02 mars 2022, la liste comprend les juridictions suivantes :

État ou Territoire concerné	Raison
Anguilla	CGI art. 238-0 A, 2 (critère de l'échange d'informations fiscales)
Îles Vierges britanniques	
Seychelles	
Panama	CGI art. 238-0 A, 2 (critère de l'échange d'informations fiscales) et CGI art. 238-0 A, 2 bis-2° (critères européens autres que les montages extraterritoriaux)
Vanuatu	CGI art. 238-0 A, 2 bis-1° (critère européen des montages extraterritoriaux)
Fidji	CGI art. 238-0 A, 2 bis-2° (critères européens autres que les montages extraterritoriaux)
Guam	
Îles Vierges américaines	
Palaos	
Samoa américaines	
Samoa	

Source : Légifrance

⁶ Les critères sont consultables sur https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526841/

2.3.3. L'indice des paradis fiscaux pour les entreprises

Le réseau *Tax Justice Network (TJN)* dresse lui aussi un classement des juridictions considérées comme celles qui facilitent le plus l'abus fiscal des multinationales. Cet indice est basé sur les systèmes fiscaux et financiers de chacune des juridictions présentes dans le classement. Le top 10 du classement de l'édition 2021 était composé des pays suivants :

1. Les Iles vierges britanniques
2. Les Iles Caïmans
3. Les Bermudes
4. Les Pays-Bas
5. La Suisse
6. Le Luxembourg
7. Hon Kong
8. Jersey
9. Singapour
10. Les Émirats Arabes Unis

2.3.4. La liste de l'Union européenne

Cette liste est analysée en détails au point 3.2.3.

2.4. Les motivations

Les paradis fiscaux ont plusieurs utilités. A travers ce chapitre, nous avons parcouru certaines d'entre elles, que nous avons classés en deux catégories : les motivations financières d'une part, les motivations non-financières d'autre part.

2.4.1. Les motivations financières

2.4.1.1. La complexité de la fiscalité et des textes

La plupart des économistes s'accordent sur le caractère (trop) complexe de la fiscalité. Or, selon Polina Kouraleva-Cazals⁷, cette complexité peut « lorsqu'elle devient excessive, porter atteinte aux droits des contribuables et faire naître chez eux un sentiment d'injustice à l'origine (...) de l'évasion fiscale. » (Kouraleva-Cazals, 2016)

Cette affirmation est confirmée par un rapport sur la fraude aux prélèvements obligatoires réalisé en 2007 par le Conseil des prélèvements obligatoires⁸ où il est souligné que « la complexité des règles est la cause d'un grand nombre d'irrégularités révélées lors des contrôles fiscaux. »

2.4.1.2. La lourdeur fiscale

Une des principales causes de l'évasion fiscale peut trouver son origine dans la lourdeur fiscale des États. A titre d'exemple, l'impôt des personnes physiques pour un résident belge est calculé en fonction de taux d'imposition progressifs. Cela signifie que plus les revenus sont élevés, plus l'impôt sur ceux-ci le sera.

⁷ Polina Kouraleva-Cazals est professeur à l'Université Savoie Mont Blanc où elle y enseigne le droit fiscal international.

⁸ Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative à ces prélèvements. Associé à la Cour des comptes, il constitue toutefois une institution distincte de cette dernière. (Source : Cour des comptes)

Les taux d'imposition progressifs pour exercice 2022, revenus de 2021

	Tranche de revenus	Taux d'imposition
Tranche 1	De 0,01 euro à 13.540 euros	25 %
Tranche 2	De 13.540 euro à 23.900 euros	40 %
Tranche 3	De 23.900 euro à 41.360 euros	45 %
Tranche 4	Plus de 41.360 euros	50 %

Source : Service Public Fédéral Finances

A l'inverse, l'impôt sur le revenu au Luxembourg n'est « seulement » que de 42% sur la tranche de revenu la plus élevée, à savoir celle applicable lorsque le revenu dépasse... 200.004 euros !⁹

2.4.1.3. Les revenus illégaux

Les paradis fiscaux sont utilisés par les criminels (trafiquants de drogue, les personnes corrompues, trafiquants d'arme, etc.) en vue d'y transférer le produit de leurs activités illégales afin d'une part de pouvoir l'investir de manière discrète dans la poursuite de leurs activités et d'autre part pour pouvoir en profiter une fois leur « retraite » arrivée (Chavagneux & Palan, 2012).

C'est ce qu'a notamment révélé l'affaire des *OpenLux*. En effet, l'enquête journalistique publiée en février 2021 révélait que « des fonds douteux, suspectés de provenir d'activités criminelles ou liés à des criminels visés par des enquêtes judiciaires, ont été dissimulés au Luxembourg. C'est le cas de sociétés liées à la Mafia italienne, la Ndrangheta, et à la pègre russe ».

⁹ Tarif de base applicable aux personnes physiques (impôt sur le revenu). (2022, 7 avril). Administration des contributions directes - Luxembourg. Consulté le 26 juillet 2022, à l'adresse https://impotsdirects.public.lu/fr/az/t/tarif_pers.html

2.4.2. Les motivations non-financières.

2.4.2.1. Un manque de transparence

Un récent rapport réalisé par la Banque mondiale avec le soutien de la Fondation Bill et Melinda Gates, intitulé « *Innovations in Tax Compliance : Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform* » souligne l'importance d'améliorer la confiance du contribuable envers le système fiscal. En effet, il ressort que la confiance est primordiale pour qu'une population, pas toujours encline à verser son dû, soutienne les réformes fiscales via le paiement de l'impôt et donc ne soit pas tentée d'aller masquer ses avoirs dans des paradis fiscaux. Or cette confiance passe obligatoirement par une transparence totale, voire un contrôle quant à l'utilisation qui est faite des impôts. Selon un article intitulé « *Gagner la confiance du contribuable pour augmenter les recettes fiscales* » et publié par Marcello ESTEVÃO, Kalpana KOCHHAR & Ed OLOWO-OKERE (2022), « l'opinion des citoyens quant à la plus ou moins bonne utilisation de leurs impôts et au traitement plus ou moins équitable dont ils font l'objet de la part des agents du fisc a des conséquences qui pèsent sur les pouvoirs publics ». Entendez par là, le non-recours de ces citoyens aux pratiques fiscales telles que l'évasion fiscale.

2.4.2.2. Les scandales financiers à répétition

Les scandales financiers n'en finissent pas. Citons celui des « Pandora Papers », une enquête révélée en octobre 2021 par le Consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ) dans laquelle étaient mis en cause 300 responsables publics et 35 chefs d'État. Ces derniers ont été accusés d'avoir dissimulé des capitaux dans des paradis fiscaux.

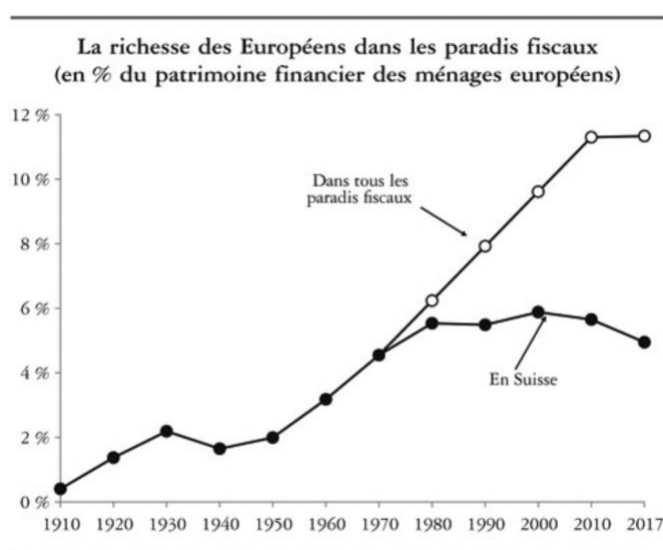
Il est légitime de supposer que ces différents scandales développent dans le chef du contribuable un sentiment d'injustice face au système fiscal, auquel il serait le seul à contribuer. Ce sentiment d'injustice pourrait par conséquent le conduire à avoir recours à l'évasion fiscale.

2.5. L'ampleur du phénomène

Dans son ouvrage « *Les effets négatifs des paradis fiscaux pour les économies nationales* », Jacques Fontanel identifie plusieurs conséquences négatives sur le fonctionnement des économies de marché dont sont responsables les paradis fiscaux.

2.5.1. Les individus

Il est compliqué d'estimer la valeur de la richesse détenue dans les paradis fiscaux, et ce pour deux raisons : la première concerne l'impossibilité voire le refus des gouvernements et des institutions financières internationales de le faire. La deuxième quant à elle réside dans la défaillance de notre système de mesure de l'activité financière mondiale. Néanmoins, certains experts s'y sont essayés. Parmi ceux-ci, Gabriel Zucman, économiste français et auteur du livre « *La richesse cachée des Nations* » (Edition SEUIL, 2013), qui estime qu'à l'échelle mondiale, 8% de la richesse des ménages (soit environ 8 700 milliards de US dollars) est détenue dans les paradis fiscaux. Ce pourcentage s'élève à 11% pour l'Union européenne. Le montant s'élève à 36 000 milliards de US dollars pour l'économiste James S. Henry. Pour le seul pays de la Suisse, le montant total du patrimoine financier étranger des individus qui y est détenu s'élève à 2 100 milliards d'euros (Chiffres de 2017), dont 960 milliards appartiennent à des Européens.



Source : « *La richesse cachée des Nations* » (Edition SEUIL, 2013). G.Z

Autre point de vue : en mars 2005, le réseau *Tax Justice Network* a publié les résultats d'une étude qui estimait à 11,5 billions¹⁰ de dollars la valeur de la richesse personnelle d'individus fortunés placée dans des paradis fiscaux. Conséquences de ce recours par les ménages de l'évasion fiscale, une perte sèche de recettes fiscales pour les États et territoire du globe, estimée à 115 milliards d'euros par G. Zucman.

2.5.2. Les multinationales

Les ménages ne sont pas les seuls à recourir aux paradis fiscaux. Les multinationales telles que Apple, Amazon ou Facebook y ont recours également afin d'y transférer leurs bénéfices en vue de réduire voire éluder l'impôt normalement dû sur ces profits.

L'économiste américaine Kimbelry A. Clausing estime entre 77 et 111 milliards de dollars US la perte supportée en 2012 par les États-Unis du fait du transfert des bénéfices réalisés par les multinationales basées aux USA vers les paradis fiscaux.

Le manque à gagner pour les finances publiques du fait de l'évasion fiscale est gigantesque. Dans son dernier rapport « *The State of Tax Justice 2021* » de novembre 2021, le réseau *Tax Justice Network* évalue des pertes fiscales annuelles de \$483 milliards dans le monde. Ces derniers ont démontré que les multinationales déplacent chaque année des bénéfices d'une valeur de \$1.19 trillion vers des paradis fiscaux, ce qui fait perdre aux gouvernements du monde entier \$312 milliards par an en recettes fiscales directes.

Selon J. Fontanel, à la suite de ce manque à gagner et afin d'éviter une trop forte réduction de leur pouvoir d'achat, les États ont recours à l'endettement, ce qui, inévitablement, se répercute négativement sur leur déficit public. Dans son rapport datant du mois d'avril 2022, Eurostat, l'Office statistique de l'Union européenne, évalue le déficit public à 5,1% (soit 625 milliards d'euros) du PIB dans la zone euro et à 4,7% (soit 675 milliards) dans l'UE. Globalement, en deux décennies, les pratiques d'évasion et d'évitement fiscales ont contribué à l'augmentation considérable de l'endettement public.

¹⁰ 1 Billion = 1 millier milliards

2.5.3. Les pays en développement

« *Tax havens cause poverty* »

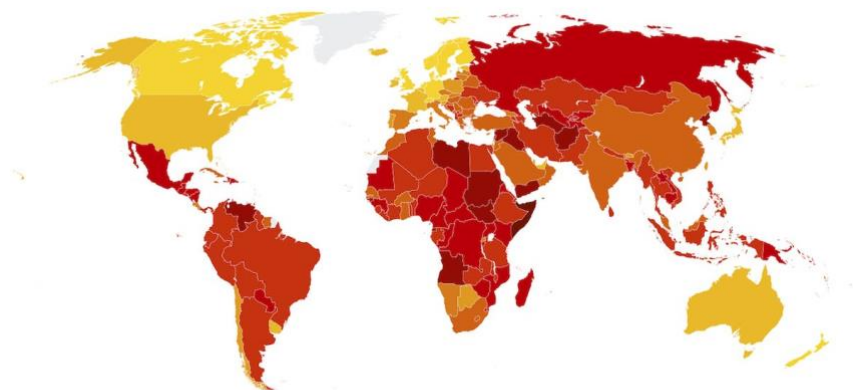
The Association for Accountancy & Business Affairs

Selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), l'évasion fiscale « priver les pays en développement des ressources qui pourraient financer des services publics essentiels, comme la sécurité et la justice, ou des services sociaux de base tels que la santé et l'éducation, en fragilisant leurs systèmes financiers et leur potentiel économique ».

Dans son ouvrage « *Paradis fiscaux et fuite des capitaux en provenance des pays en développement : implications sociales et politiques* », Marc Herkenrath met en évidence quatre impacts que les paradis fiscaux peuvent avoir sur les pays en voie de développement :

a. Les changements politiques

Les pays en voie de développement sont souvent réputés pour être gouvernés par un régime politique corrompu. Cette affirmation peut être vérifiée sur base de l'indice de perception de la corruption publié chaque année par l'ONG Transparency International.¹¹ La carte ci-dessous évalue l'indice de perception de la corruption en 2017. Un degré de perception de corruption bas correspond à un score haut (bleu sur la carte). A l'inverse, un score bas (rouge) correspond à un haut degré de perception de corruption. Après analyse de la carte dont question, on remarque que les pays en voie de développement (pays africains principalement) sont marqués par un degré haut de perception de la corruption.



¹¹ L'indice de perception de la corruption classe les pays selon le degré de corruption perçue dans un pays.

Or, dans son ouvrage précité, Marc Herkenrath fait l'écho des représentants du secteur financier exerçant dans les juridictions pratiquant le secret bancaire pour qui cette fuite des capitaux des pays en développement vers les paradis fiscaux est une réponse à la corruption et à l'oppression qui règnent dans ces pays. Sont concernés les individus qui travaillent dur et qui souhaitent protéger leurs avoirs, mais aussi les citoyens les plus riches et les plus puissants. Selon Nicholas Shaxson (2010), ces derniers sont les seuls à avoir accès à ces services financiers offshore. Le progrès politique se verrait donc compromis par cette fuite de capitaux.

b. La bonne gouvernance et les politiques économiques

Selon une commission sur la fuite des capitaux menée en 2009 pour le gouvernement norvégien (2009), les paradis fiscaux sont utilisés par certains acteurs afin d'y transférer le produit de leurs activités illégales, notamment des revenus issus de la criminalité économique et financière. Selon cette commission, les législations en vigueur dans les paradis fiscaux aident les dirigeants corrompus à cacher la véritable origine de ces revenus, les rendant d'autant plus enclins à recourir à la corruption et au détournement de fonds publics. En conclusion, les paradis fiscaux nuisent à la bonne gouvernance et contribuent à fausser les décisions d'investissement public dans les pays en développement.

c. La stabilité sociale et politique

Comme mentionné supra, parmi les individus à qui profitent les paradis fiscaux, il y a notamment ceux impliqués dans des activités criminelles. Ces derniers utilisent les pays et territoires pratiquant le secret bancaire afin d'y placer les gains que leur procurent ces activités. Or ces revenus illégaux contribuent notamment au financement du terrorisme ou de groupes armés impliqués dans des guerres civiles, faisant des paradis fiscaux une des causes de l'instabilité sociale et politique dans ces pays et territoires.

d. Les fuites de capitaux liées à la fiscalité

Finalement, selon Marc Herkenrath, « les juridictions pratiquant le secret bancaire encouragent les fuites de capitaux liées à la fiscalité ». Cette fuite des capitaux est préjudiciable aux fonctions essentielles des systèmes fiscaux, qui sont : « 1. Les **recettes**, à savoir la création de recettes publiques pour financer le développement national ; 2. La **réévaluation des prix**, soit la révision du prix des biens et services dans le but de réduire les comportements socialement indésirables ou de promouvoir les comportements socialement souhaitables ; 3. La **redistribution** afin d'atteindre l'équité et la cohérence sociale ; 4. La **représentation** ». Avec comme conséquence, une privation pour l'État de recettes fiscales « qui pourraient servir à favoriser le développement au profit des pauvres et financer les infrastructures ».

2.6. Les instruments et techniques d'évasion fiscale

Il existe un nombre élevé de techniques et instruments fiscaux qui rendent possible l'évasion fiscale. Dans un rapport réalisé 2001 et intitulé en français « *Au-delà des apparences : L'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* », l'OCDE met en évidence certains de ces instruments.

2.6.1. Le Trust

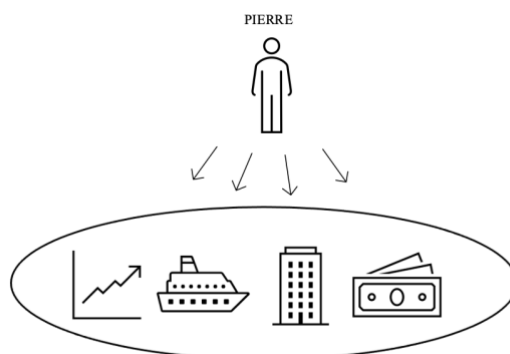
« Si l'on demande à quoi sert le trust, on peut répondre: à tout! Il est plus indispensable que le thé à la vie anglaise et le base-ball à la vie américaine »

P. Lepaulle

Le *Trust* est un instrument qui permet le transfert et la gestion d'actifs. Il s'agit d'un montage juridique par lequel un particulier ou une entreprise (le *settlor* ou constituant) transfère la propriété de fonds ou de biens à une autre personne (fiduciaire ou *trustee*) chargée de les gérer dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires. Le patrimoine du *settlor* est constitué de l'ensemble de ses biens matériels ou immatériels (actions, obligations, etc.). En résumé, il s'agit donc d'une relation triangulaire entre le constituant (ou *settlor*), l'administrateur (ou *trustee*) et le bénéficiaire (ou *beneficiary*). Le *settlor* peut se tourner vers le trust afin de payer moins d'impôts (Chavagneux & Palan, 2017).

Concrètement

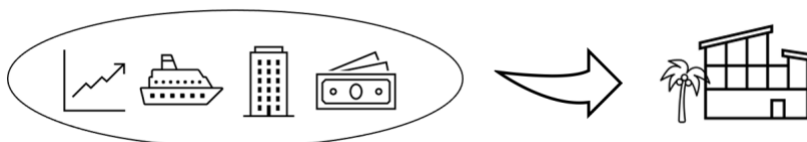
Prenons le cas de Pierre, particulier de nationalité française et dont le patrimoine est composé de biens immobiliers, d'actions et obligations, d'un yacht et de sommes d'argent.



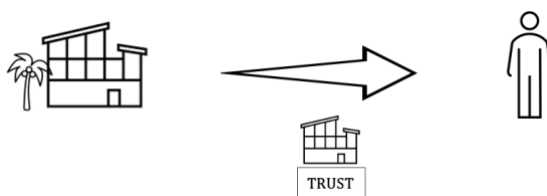
Pour éviter de payer en France des impôts sur son patrimoine, Pierre (le *Settlor*) décide de créer une société écran dans un paradis fiscal.



Une fois créée, Pierre transfère la propriété juridique de son patrimoine à cette société écran.



Le *Settlor* (Pierre donc) confie ensuite la société écran à un *trustee*, via un **trust** (pacte juridique).



En fin de compte :

- Pierre (le *Settlor*) n'est plus directement rattaché à son patrimoine, ce qui lui permet de ne plus payer de taxes sur celui-ci dans son pays de résidence ;
- Le *Trustee* s'occupe de gérer la société écran ;
- Les bénéficiaires ont accès aux actifs de la société.

Les Trusts et la Belgique

L'affaire des Pandora Papers a permis de révéler l'existence de 1.215 structures offshore liées à la Belgique (LESOIR, 2021) dont au moins 60 d'entre elles sont renseignées comme trusts.

2.6.2. International Business Corporation (IBC)

Les IBC sont des entreprises offshore qui sont pour la plupart exemptées de toute forme d'imposition et qui sont majoritairement utilisées dans le cadre d'activités légales telles que la levée de capitaux (Chavagneux & Palan, 2017).

Une International Business Corporation a les caractéristiques suivantesⁱ :

- Exonération pour les entreprises locales des impôts et taxes ;
- Anonymat et confidentialité garantis pour le bénéficiaire de l'entreprise ;
- L'entreprise peut s'engager dans plusieurs activités et métiers ;
- Il n'est pas obligatoire de publier le résultat de l'entreprise ;
- La nomination d'administrateurs ou dirigeants n'est soumise à aucune obligation.

2.6.3. Les fondations

Une fondation est constituée de biens qui lui ont été transférés en vue d'en faire un usage déterminé. La fondation constitue une entité juridique distincte exemptée de tout propriétaire ou actionnaire. Deux types de fondations existent : la fondation privée et la fondation publique. Les fondations publiques sont créées à des fins publiques tandis que les fondations privées sont créées à des fins privées. Cette dernière forme est interdite en Belgique mais autorisée dans des pays ou territoires comme les Pays-Bas, les Antilles néerlandaises ou encore le Panama (OCDE, 2001).

2.6.4. L'Anstalt

Il s'agit d'un instrument qui se situe entre la fondation et le trust et qui offre à ses fondateurs l'anonymat ainsi qu'un contrôle sur la fondation. L'Anstalt impose également peu d'obligations de divulgation (OCDE, 2001).

Il s'agit d'un instrument inventé dans les années 1920 et dont le Liechtenstein en a fait sa spécialité. Il est également utilisé par des familles fortunées en vue d'éviter les droits de succession. Leur nombre exact est inconnu (Chavagneux & Palan, 2017).

2.6.5. Le prix transfert

Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), les prix de transfert sont « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées. »

Selon la Commission européenne, les prix transfert « se rapportent aux conditions et modalités entourant les transactions réalisées au sein d'une entreprise multinationale. Il s'agit des prix pratiqués entre des entreprises associées établies dans différents pays pour leurs transactions intragroupe, telles que le transfert de marchandises et de services. ». En d'autres termes, il s'agit d'un prix pratiqué entre filiales appartenant au même groupe mais situées dans des territoires ou États différents.

Exemple 1

Au sein d'un groupe, la filiale X basée en Belgique vend des stylos à la filiale Y qui elle est établie au Portugal. Le prix de vente est considéré comme le prix de transfert.

Exemple 2

La société mère « ALPHA » facture des management fees à ses deux filiales basées respectivement en Belgique et au Portugal. Le service qui a été facturé est considéré comme un prix de transfert.

Les prix transfert peuvent être considérés comme une technique afin d'éviter l'impôt. Ceci est vrai lorsque la filiale qui facture ce bien ou service se situe dans un paradis fiscal. En effet, ils permettent de réduire l'assiette imposable pour la filiale basée là où les taxes sont les plus conséquentes, et augmenter le produit taxable pour celle située là où l'imposition est faible voire inexistante.

3. PARTIE ANALYSE

LA LUTTE EUROPÉENNE CONTRE LES PARADIS FISCAUX

3.1. L'histoire de la politique fiscale européenne

Au cours du dernier siècle, les politiques publiques ont à plusieurs reprises tenté de maîtriser et de réduire le rôle des places offshore sans pour autant y arriver, tantôt par manque de persévérance, tantôt par manque de conviction (Chavagneux & Palan, 2017).

Les politiques fiscales européennes trouvent leur origine dans le traité instituant la Communauté européenne (CE) signé à Rome en mars 1957 (Aujean, 2007). Ce traité prévoit l'harmonisation de la fiscalité indirecte, sans toutefois se prononcer sur la fiscalité directe¹².

La lutte de la Commission européenne sur la question fiscale est ponctuée de plusieurs événements marquants. Le premier se situe en 1960 avec la création du Comité fiscal et financier lorsque la Commission européenne réalise que la coordination fiscale est peu régulée (Radaelli & Kraemer, 2005). Dans un rapport publié en 1962, ce Comité plaide pour une harmonisation fiscale (Extrait du rapport, page 126 : « [...] l'harmonisation de la croissance économique ne peut se réaliser sans une harmonisation fiscale au sens le plus large »).

Le deuxième événement marquant date de 1977 lorsque, une directive (la directive 77/799/CEE) relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal est adoptée par l'Union européenne, anciennement « Communautés européennes ».

¹² La politique fiscale au sein de l'UE est composée de deux branches : la fiscalité directe, qui reste de la compétence exclusive des États membres, et la fiscalité indirecte, qui touche à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation des services au sein du marché unique (Source : EUR-Lex)

3.2. Les dispositifs de lutte développés par l'Union européenne

Face aux pratiques fiscales de certains États membres, des instruments ont été développés au fil du temps par l'Union européenne en vue notamment d'harmoniser la fiscalité au sein de l'Union. Il existe un nombre important de mesures et instruments, les parcourir tous de manière détaillée relèverait du travail long et complexe. C'est pourquoi seules quelques mesures que nous avons jugées pertinentes de relever l'existence seront abordées dans ce chapitre.

3.2.1. Le code de conduite de l'Union européenne

Le Code de conduite de l'Union européenne est un instrument important de l'UE approuvé par les ministres des finances en 1997. Le Code de conduite joue un rôle principal, celui d'identifier les éventuelles mesures fiscales jugées préjudiciables adoptées par les États membres. C'est pourquoi ceux-ci s'engagent d'une part à revenir sur d'éventuelles mesures fiscales existantes qui pourraient être dommageables pour d'autres États membres et d'autre part, à s'abstenir d'adopter de telles mesures dans le futur (Source : Conseil de l'Union européenne).

3.2.2. La fin du secret bancaire

Le 1^{er} janvier 2013, la directive 2011/16/UE¹³ (dite directive DAC¹⁴) entre en vigueur. L'un des principaux objectifs de cette directive est de mettre fin au secret bancaire. Désormais, un État membre de l'UE a l'obligation de transmettre des renseignements concernant des comptes de non-résidents à un autre État. Sur base du rapport spécial rédigé en 2021 par la Cour des comptes européenne, la directive « poursuit trois objectifs :

1. Renforcer la capacité des États membres à prévenir la fraude et l'évasion fiscales transfrontalières ;
2. Réduire les possibilités d'incitations et d'avantages qui se traduisent par une concurrence fiscale dommageable, y compris lutter contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive, par l'application de mesures de transparence relatives

¹³ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. Consultable dans son intégralité sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=SK>

¹⁴ « DAC » est l'abréviation de *Directive on Administrative Cooperation*, en anglais

aux décisions fiscales anticipées/accords préalables en matière de prix de transfert, ainsi que par l'établissement de déclarations pays par pays par les multinationales ;

3. Favoriser le respect spontané des obligations fiscales en facilitant la détection des revenus et avoirs transfrontaliers ».

Notons que, en plus des États membres de l'Union européenne, d'autres pays tels que la Suisse, Saint-Marin ou Andorre se sont également engagés à échanger des informations sur les comptes bancaires de leurs ressortissants.

3.2.3. La liste noire européenne

En janvier 2016 était publié la stratégie externe pour la fiscalité de la Commission européenne dans laquelle y étaient dévoilés des programmes pour une liste commune de juridictions dites « non coopératives », soit les paradis fiscaux.

En date du 25 mai 2016, le Conseil de l'Union européenne¹⁵ s'est mis d'accord sur l'établissement d'une liste de l'UE des pays et territoires tiers non coopératifs. Après avoir déterminé les critères et le processus relatifs à l'établissement de ladite liste, une liste officielle est finalement adoptée le 05 décembre 2017 par le Conseil.

3.2.3.1. Les critères

Pour figurer sur la liste, les pays de l'UE ont approuvé trois ensembles de critères dans le processus de sélection : (1) la transparence fiscale (2) l'équité fiscale (3) les mesures anti-BEPS.

Critère 1 - Transparence fiscale

Les pays ou territoires participent à l'échange automatique ou sur demande d'informations fiscales. Ils participent également à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

¹⁵ Le Conseil de l'Union européenne (UE) négocie et adopte la législation de l'UE avec le Parlement européen, sur la base des propositions présentées par la Commission européenne. Il coordonne également les politiques des pays de l'UE, développe la politique étrangère et de sécurité de l'UE, conclut des accords entre l'UE et d'autres pays ou organisations internationales et adopte le budget annuel de l'UE avec le Parlement européen.

Critère 2 - Équité fiscale

Les pays ou territoires n'accordent pas de mesures fiscales dommageables ; la création de structures ou dispositifs offshore destinés à attirer des bénéfices qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans le pays ou le territoire est rendue difficile.

Critère 3 - Mesures anti-BEPS

Le pays ou territoire applique les normes minimales étiquetées par l'OCDE dans le cadre de son projet BEPS dont l'objet est la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS¹⁶).

3.2.3.2. L'évolution

Depuis sa création en 2017, la liste de l'UE a connu régulièrement plusieurs mises à jour au cours des années qui ont suivies. Ces mises à jour et révisions sont réalisées selon un processus continu, lui-même mené sur la base d'un ensemble de lignes directrices arrêtées en février 2018.

Le processus consiste notamment à « mettre à jour les critères conformes aux **normales fiscales internationales**, **évaluer** les pays au regard de ces critères, **engager un dialogue** avec les pays qui ne s'y conforment pas, **inscrire des pays sur la liste ou les en radier**, dans la mesure où ils entreprennent (ou non) des réformes, **suivre l'évolution de la situation** afin de veiller à ce que les pays et territoires ne reviennent pas sur de précédents réformes. »

La première liste adoptée le 05 décembre 2017 comprenait 17 pays ou territoires non-membres de l'UE à qui il était reproché de ne pas avoir pris d'engagements suffisants au regard des préoccupations de l'Union européenne. La liste a pour la dernière fois été révisée en date du 24 février 2022. La prochaine révision est prévue pour octobre 2022.

¹⁶ Le projet BEPS, mené sous la direction de l'OCDE et du G20, a créé des règles destinées aux gouvernements pour lutter contre l'évasion fiscale. <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>

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

Première liste (05 décembre 2017)	Dernière mise à jour (24 février 2022)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Samoa américaines 2. Bahreïn 3. Barbades 4. Grenade 5. Guam 6. Corée (République de) 7. Région administrative spéciale de Macao 8. Îles Marshall 9. Mongolie 10. Namibie 11. Palaos 12. Panama 13. Sainte-Lucie 14. Samoa 15. Trinité-et-Tobago 16. Tunisie 17. Émirats arabes unis 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Samoa américaines 2. Fidji 3. Guam 4. Palaos 5. Panama 6. Samoa 7. Trinité-et-Tobago 8. Îles Vierges américaines 9. Vanuatu

Source : Conseil européen

Au fil des années, certains pays et territoires se sont vus radiés de la liste grâce aux progrès accomplis en matière fiscale ainsi qu'aux mesures prises pour remédier aux manquements constatés par l'Union européenne.

A l'inverse, force est de constater que d'autres pays et territoires demeurent non coopératifs à des fins fiscales. C'est le cas des pays en gras dans le tableau ci-dessus. Que leur est-il reproché exactement ?

1. Samoa américaines

- Ne procèdent à aucun échange automatique de renseignements financiers ;
- N'ont pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;
- Ne se sont pas engagées ni à appliquer les normes anti-BEPS minimales.

2. Guam

- Ne procèdent à aucun échange automatique de renseignements financiers ;
- N'ont pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;
- Ne se sont pas engagées ni à appliquer les normes anti-BEPS minimales.

3. Palaos

- Ne procèdent à aucun échange automatique de renseignements financiers ;
- N'ont pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;

4. Panama

- A un régime d'exonération des revenus de source étrangère dommageable

5. Samoa

- A un régime fiscal préférentiel dommageable (activités offshore)

6. Trinité-et-Tobago

- Ne procède à aucun échange automatique de renseignements financiers ;
- N'a pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;
- A des régimes fiscaux préférentiels dommageables (zones franches)

3.2.4. Les outils issus de la directive ATAD

Un ensemble de mesures législatives et non législatives ont été prises en vue de renforcer la réglementation contre l'évasion fiscale internationale. Ces mesures s'appuient sur des recommandations de l'OCDE et sont reprises dans la directive 2016/1164/UE dite « ATAD ».¹⁷

¹⁷ « ATAD » est l'abréviation de *Anti Tax Avoidance Directive*, en anglais.

Cette directive, adoptée le 12 juillet 2016 par le Conseil de l'Union européenne, comprend cinq mesures anti-évasions juridiquement contraignantes :

1. Une **limitation de la déduction des intérêts** dont l'objectif est de décourager les entreprises d'augmenter leurs charges par le paiement d'intérêts excessifs en vue de réduire leur base d'imposition (Blevin, 2019) ;
2. Une **disposition concernant les taxations à la sortie**, aussi appelée « *exit tax* », dont l'objectif est d'empêcher les entreprises d'éviter de l'impôt lorsque celles-ci procèdent au transfert d'actifs, de résidence ou d'activité vers un autre État. Pour contrer cette pratique, l'Union européenne a prévu une taxe de sortie (d'où le terme « *exit tax* ») que les États membres peuvent appliquer sur les actifs transférés hors de leur territoire (Blevin, 2019) ;
3. Une **disposition générale anti-abus** (dite *General Anti-Abuse Rule*, ou GAAR) dont le but est de contrer la planification fiscale agressive lorsque d'autres règles ne s'appliquent pas. Cette disposition entend lutter contre les constructions artificielles qui ne correspondent pas à des besoins économiques légitimes ou ne reflètent pas la réalité économique (De Visscher, 2016) ;
4. Une **règle CFC**¹⁸ dont l'objectif est de décourager le transfert de bénéfices d'une société mère vers une société filiale basée dans des pays étrangers dont le régime fiscal est plus favorable. En cas de taxation moindre, cette règle CFC permet de corriger cette insuffisance directement auprès de la société-mère (De Visscher, 2016) ;
5. Un **régime pour empêcher les dispositifs hybrides** ou « *hybrid mismatches* », soit la double non-imposition de certains revenus. En pratique, la déduction ou l'exonération ne sera possible que dans l'État d'où le revenu est originaire (De Visscher, 2016).

¹⁸ « CFC » est l'abréviation de *Controlled Foreign Company*, en anglais.

3.2.5. Les multinationales dans l'UE et la transparence fiscale

En date du 24 novembre 2021 était adoptée la Directive (UE) 2021/2101¹⁹. Cette directive, connue sous l'appellation « CBCR Public Country-by-Country Report » (Divulgence publique d'informations pays par pays), a pour objectif d'obtenir une plus grande transparence fiscale de la part des multinationales présentes dans l'Union européenne. Sont concernées par cette directive les sociétés (et leurs filiales) dont les revenus annuels dépassent 750 millions d'euros et qui sont actives dans plus d'un pays.

En résumé, cette directive entraîne : «

- L'obligation pour les multinationales de divulguer le montant des impôts qu'elles paient dans chaque pays de l'UE ;
- La possibilité pour les citoyens et les autorités fiscales d'avoir une vue d'ensemble des impôts payés par les multinationales et des lieux où ils le sont ;
- Une certaine flexibilité mais des règles détaillées pour éviter que les multinationales ne les contournent. »

3.2.6. Le projet BEFIT

Dans le cadre de la recherche menée par la Commission européenne pour une fiscalité juste et équitable pour les entreprises de l'Union européenne, un nouveau programme en matière de fiscalité des entreprises a été proposé. Il s'agit du projet « BEFIT », pour « Business in Europe : Framework for Income Taxation ». Cette initiative fournira à l'UE un ensemble fini de textes uniques en matière d'impôt sur les sociétés dont l'objectif poursuivi est une « répartition plus équitable des droits d'imposition entre les États membres. » Ce projet poursuit plusieurs objectifs :

¹⁹ Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés Consultable dans son intégralité sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L2101&from=FR>

- 1° La réduction des formalités administratives et les couts de conformité ;
- 2° La limitation de l'évasion fiscale ;
- 3° Le soutien des emplois et investissements de l'Union européenne au sein du marché unique.

Le projet BEFIT fait suite au projet ACCIS, relatif à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, abandonné en juin 2021 par la Commission européenne à la suite du rejet de certains États membres.

3.2.7. L'imposition des revenus de l'épargne

Le 03 juin 2003, la directive 2003/48/CE²⁰ est adoptée par le Conseil de l'Union européenne. Cette directive a pour objet de « permettre que les revenus de l'épargne, sous forme de paiement d'intérêts effectué dans un État membre en faveur de bénéficiaires effectifs, personnes physiques, résidents fiscaux d'un autre État membre, soient effectivement imposés conformément aux dispositions législatives de ce dernier État membre. ». Par exemple, dans le respect de ce dispositif, lorsqu'un résident belge touchait des intérêts sur son compte bancaire français, la France devait en informer automatiquement Bruxelles.

La présente directive a été adoptée à la suite des différences de régimes entre États membres qui permettaient à certains contribuables d'échapper à l'imposition des revenus de l'épargne (Blevin, 2019). Toutefois, il s'est très vite avéré possible de contourner cette directive via le paiement d'intérêts en dehors de l'Union par le biais de *trusts* par exemple. C'est pourquoi la directive 2014/48/UE²¹ fut adoptée. Cette dernière vient modifier et compléter la directive 2003/48/CE notamment en améliorant la qualité des informations utilisées pour identifier et déterminer le lieu de résidence des bénéficiaires effectifs.

²⁰ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts. Consultable dans son intégralité sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fr/ALL/?uri=CELEX%3A32003L0048>

²¹ Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts. Consultable dans son intégralité sur <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0048>

3.2.8. Le Parquet européen

Le mandat du Parquet européen est défini par le règlement (UE) 2017/1939 du Conseil européen.²² Le Parquet européen²³ est officiellement devenu opérationnel le 1^{er} juin 2021. Il s'agit du premier parquet supranational, c'est-à-dire qu'il « exerce les fonctions de procureur auprès des tribunaux compétents des États membres ». Cette compétence pénale, qui était jusqu'alors exclusivement réservée aux autorités nationales dont les pouvoirs s'arrêtaient aux frontières de leur pays, permet une meilleure lutte contre la criminalité financière transfrontalière.

3.2.8.1. Missions

Ses missions consistent « à enquêter, poursuivre et juger les infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne ». Les infractions concernées sont diverses et nombreuses : blanchiment des capitaux, corruption, fraude à la TVA (lorsque le montant de la fraude est supérieur à 10 millions d'euros, etc.) Le Parquet européen travaille en étroite collaboration avec d'autres institutions européennes telles que Europol, Eurojust et l'Office européen de lutte antifraude (OLAF), dont les compétences pénales étaient limitées.

3.2.8.2. Membres

A la date de rédaction de ce travail, le Parquet européen est composé de 22 membres de l'Union européenne : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, la Croatie, Chypre, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France, la Grèce, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, le Portugal, la République tchèque, la Roumanie, la Slovaquie et la Slovénie.

²² Règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen. Consultable dans son intégralité sur <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2017/1939/oj>

²³ European Public Prosecutor's Office (EPPO) en anglais

3.3. Les faiblesses dans le chef des dispositifs de lutte développés par l'Union européenne.

Malgré les discours et mesures politiques, il arrive que l'Union européenne soit accusée de ne pas lutter suffisamment contre les paradis fiscaux et les pratiques de fraude et évasion fiscale, voire de montrer une certaine forme de complaisance vis-à-vis de ces pratiques. Dans ce chapitre, nous mettons en évidence les faiblesses et manquements des mesures mises en place par l'Union européenne dans le cadre de son combat contre les paradis fiscaux.

3.3.1. Le Groupe du Code de conduite de l'UE

Le Groupe du Code de conduite de l'Union européenne²⁴, composé de représentants des États membres et de la Commission européenne, est accusé d'être resté souvent inactif face notamment au dumping fiscal²⁵.

Dans sa thèse intitulée « *Inside the EU Code of conduct group : 20 years of tackling harmful tax competition* », Martijn Nouwen a démontré, sur base de l'analyse de plus de 2.500 documents internes confidentiels, que l'Union européenne était consciente depuis de nombreuses années du problème que représentait le dumping fiscal européen. Malgré cette prise de conscience, l'Union n'avait rien entrepris de significatif pour tenter de stopper cette course aux taux d'imposition les plus faibles initiée par certains États membres en vue d'attirer sur leur territoire multinationales et autres super riches. Les recherches ont également mis en lumière l'obstination de certains pays comme le Luxembourg ou les Pays-Bas de mettre des bâtons dans les roues du Groupe lorsqu'il s'agissait de travailler sur des mesures luttant contre ces pratiques fiscales.

²⁴ Le Groupe du « Code de conduite » a pour mission d'évaluer les mesures fiscales susceptibles de relever du champ d'application du Code de conduite.

²⁵ Le dumping fiscal renvoie à l'utilisation par un pays ou territoire de mesures jugées avantageuses sur le plan fiscal et dont le but est d'attirer des capitaux, entreprises ou personnes sur son territoire.

3.3.2. Le système d'échange d'informations

Dans un rapport spécial rédigé en 2012, la Cour des comptes européenne²⁶ émet plusieurs critiques quant au système d'échange d'informations fiscales dans l'Union européenne. Parmi ces critiques, on peut relever :

- La qualité limitée des informations fiscales échangées entre les États membres ainsi que la faible utilisation de ces informations ;
- Au niveau national, l'efficacité du système est peu contrôlée ;
- La surveillance par la Commission européenne de la bonne mise en œuvre du système dans les États membres n'est pas suffisante ;
- Certaines formes de revenus peuvent toujours échapper à une imposition dans l'État membre concerné ;
- Absence d'un cadre commun de l'Union européenne pour le suivi de la performance et des réalisations du système.

3.3.3. Des paradis fiscaux avérés au sein de l'UE

3.3.3.1. Le cas du Luxembourg

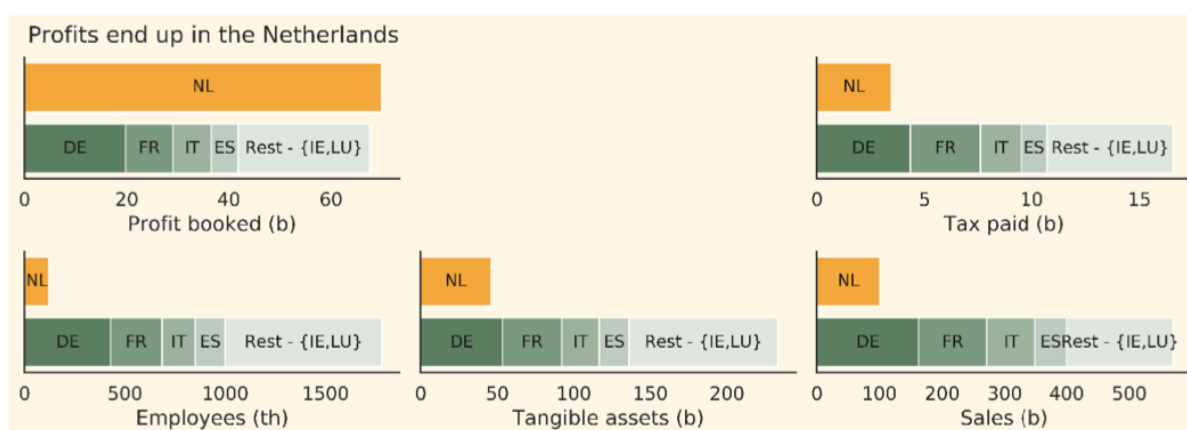
En 2014, le scandale *LuxLeaks*²⁷ révèle que l'administration fiscale du Luxembourg, l'un des pays fondateurs de l'Union européenne, avec le concours du gouvernement luxembourgeois, a conclu des accords fiscaux avec des cabinets d'avocats de manière à permettre à des grandes entreprises telles que Apple, Amazon ou Pepsi, de ne pas payer d'impôts là où elles gagnent effectivement de l'argent. Ce scandale des *LuxLeaks* avait inévitablement entaché la réputation de la Commission européenne, dont le nouveau président au moment de la publication, en la personne de Jean-Claude Juncker, était Premier ministre du Grand-Duché. De quoi donc remettre en cause la position de l'institution vis-à-vis des paradis fiscaux.

²⁶ Créée en 1977, la Cour des comptes européenne a comme mission d'améliorer la gestion des finances de l'Union via un examen des recettes et dépenses de l'UE ainsi que celles de tout organe ou organisme créé par l'Union.

²⁷ Le scandale Luxembourg Leaks (ou LuxLeaks) est le nom du scandale financier révélant le contenu de plusieurs accords fiscaux conclus par des cabinets d'audit avec l'administration fiscale luxembourgeoise pour le compte de nombreux clients internationaux.

3.3.3.2. Le cas des Pays-Bas

Les Pays-Bas, membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} janvier 1958, a également été épinglé dans un rapport publié en avril 2020 par l'ONG *Tax Justice Network*²⁸. Ce rapport stipule que, à eux seuls, les Pays-Bas font perdre aux autres membres de l'Union européenne plus de 10 milliards de dollars d'impôts sur les sociétés. De plus, le pays joue un rôle central dans les stratégies de transfert des bénéfices de multinationales, notamment des multinationales américaines pour lesquelles un total de 70 milliards de dollars de bénéfices a été comptabilisé, pour seulement 3,4 milliards de dollars d'impôts payés, soit un taux d'imposition de 4,9%. Toujours selon le rapport, ces profits « représentent environ 8 % du PIB néerlandais, un montant supérieur au total des bénéfices comptabilisés dans l'ensemble de l'Union européenne », Irlande et Luxembourg non compris (ces deux pays étant également considérés par l'ONG comme des paradis fiscaux).



Source: Tax Justice Network. Figure 1.1 : Profits, impôts, employés, immobilisations corporelles et ventes aux Pays-Bas par rapport aux autres pays européens.

Le rapport souligne également que, en continuant à tolérer un tel comportement, l'Union européenne accepte indirectement que les autres États membres perdent entre 10 et 15 milliards de dollars par an et que ces pratiques ont sans aucun doute accentué la course parmi les autres États membres au taux d'imposition des sociétés le plus bas, accentuant de ce fait encore un peu plus les pertes de revenus

²⁸ L'ONG Tax Justice Network est une ONG britannique créée en novembre 2002 et composée de chercheurs qui s'intéressent aux pratiques d'évasion fiscale, à la concurrence fiscale et aux paradis fiscaux.

3.3.3.3. Le cas de la Belgique

Le scandale des « Paradise Papers » a mis en exergue la participation de l'État belge depuis 1999 dans une société basée aux Iles Vierges britanniques, considérées en 2021 comme un paradis fiscal par le Réseau International pour la justice fiscal (*Tax Justice Network*, en anglais) dans son indice 2021 des paradis fiscaux pour les sociétés²⁹ (*Corporate Tax Haven Index*).

De plus, un article paru le 04 février 2022 dans le journal La Libre fait été d'un courrier envoyé début 2022 au gouvernement belge par l'organisation regroupant les syndicats et plusieurs ONG citée ci-dessus. Ce courrier avait comme but de faire part au gouvernement que « les pertes de recettes dues à la fraude fiscale et à l'évasion fiscale illégitime sont nettement plus significatives que celles dues à la fraude sociale et au dumping social ». Le Réseau pointait également le manque de mesures en Belgique pour lutter contre cette fraude fiscale et évasion fiscale.

3.3.4. La liste noire de l'Union européenne

À la suite du scandale *LuxLeaks*, l'Union européenne réagit en proposant en juin 2015 une liste des pays et territoires qu'elle considère comme étant des paradis fiscaux. Une liste officielle sera finalement adoptée le 05 décembre 2017. Cette liste fait l'objet de mise à jour encore aujourd'hui. Toutefois, il s'avère que jamais un État membre de l'Union européenne n'y a figuré (Conseil de l'UE, décembre 2017). Cela sera bien évidemment dénoncé par plusieurs observateurs, notamment des ONG telles que Oxfam, qui estime dans un communiqué de presse publié le 12 mars 2019 que « l'Union européenne doit également balayer devant sa porte en s'attaquant aux paradis fiscaux européens que son Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, Malte et les Pays-Bas » si l'Union européenne « veut être crédible dans sa lutte contre les paradis fiscaux ». Signalons que l'ONG a une nouvelle fois critiqué l'Union européenne à la suite de la dernière mise à jour datée du 24 février 2022 de sa liste noire. Selon l'ONG, cette nouvelle liste « ne remet pas en cause les faiblesses persistantes de la liste qui exempte les paradis fiscaux de l'UE ».

²⁹ Le « Corporate Tax Haven Index » est un classement des juridictions considérées comme complices d'aider les multinationales à sous-payer l'impôt sur les sociétés. L'index évalue de manière approfondie les systèmes fiscaux et financiers de chaque juridiction afin de dresser un tableau clair des plus grands facilitateurs de l'abus fiscal des entreprises dans le monde.

De plus, pour qu'un pays ou territoire soit considéré comme coopératif à des fins fiscales, celui-ci est examiné sur la base d'un certain nombre de critères, dont celui qui stipule que « les pays et territoires devraient s'engager à mettre en œuvre les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE, qui concernent les mesures fiscales dommageables, le chalandage fiscal, la déclaration pays par pays et le règlement des différends ». Cette notion d'engagement suscite des critiques de la part d'ONG qui ne la juge pas assez contraignante. En effet, un simple engagement, plutôt que des actes concrets, de la part des pays ou territoires concernés est suffisant pour qu'il ne figure pas sur le liste noire.

Troisièmement, en novembre 2017, soit peu de temps avant la publication de la liste, Pierre Moscovici, l'instigateur de celle-ci en sa qualité de Commissaire européen aux Affaires économiques et financières, à la Fiscalité et à l'Union douanière, soulignait une autre faiblesse dans le chef de cette liste, à savoir que « le simple fait d'apparaître sur la liste n'est pas une sanction en soi. » (LE FIGARO, 2022)

Finalement, cette dernière faiblesse, qui ne concerne pas nécessairement que la liste européenne mais les listes officielles en général, résulte dans le fait que l'équité fiscale internationale passera toujours en second, au bénéfice des intérêts autres et des relations diplomatiques entre les États.

3.3.5. Le scandale des « Pandora Papers »

Le 03 octobre 2021, un nouveau scandale éclatait, celui des « Pandora Papers ». Suite à la fuite d'environ 12 millions de documents rapportant des faits d'évasion fiscale et de fraude fiscale, un nombre important de personnalités politiques (entre autres) sont identifiées. Parmi celles-ci, plusieurs hauts dirigeants de premier plan au sein de l'Union européenne tels que John Dalli, Commissaire européen à la Santé et à la Politique des consommateurs entre 2010 et 2012. Selon le nouveau rapport du Consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ) (*International Consortium of Investigative Journalists*, en anglais)³⁰, ce dernier possédait une compagnie offshore basée dans les Iles Vierges britanniques dont il n'a jamais signalé l'existence dans ses déclarations de patrimoine, bien qu'il y était tenu dans le respect du Code de conduite des membres de la

³⁰ L'International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) est une organisation à but non lucratif basée à Washington D.C. et composée de journalistes issus de plusieurs pays dont l'objet est de mettre en commun des informations et des moyens afin de réaliser des enquêtes approfondies.

Commission européenne qui stipule que « dans ces déclarations, les membres de la Commission européenne sont tenus de déclarer [...] leurs intérêts financiers pouvant donner lieu à un conflit d'intérêts [...] ». Bien qu'il ne soit pas illégal de posséder une société offshore, le fait que Dalli ait décidé de ne pas la signaler dans ses déclarations de patrimoine peut soulever des questions quant à son utilisation prévue.

L'ICIJ cite également le nom de Wopke Hoekstra. Le rapport révèle que ce dernier a investi dans une société écran située aux Iles Vierges britanniques. Au moment de la parution du rapport, Wopke Hoekstra était rien que moins que le ministre néerlandais des Finances, chargé notamment de la lutte contre... l'évasion fiscale.

3.3.6. L'Union européenne et la pratique du lobbying

L'Union européenne, comme toute organisation qui se respecte, ne fait pas exception et abrite en son sein des lobbyistes dont la mission est d'influencer les décisions des décideurs politiques européens. D'après les chiffres du Parlement européen, ce sont au total 49.059 personnes qui font du lobbying auprès de l'Union européenne (Chiffres de 2021). Selon une étude menée par Dieter Plehwe et publiée en 2012, le montant qui serait dépensé par le secteur du lobbying attendrait 3 milliards d'euros par an au sein de l'Union européenne.

Ces lobbyistes influencent principalement les fonctionnaires de la Commission européenne, qui détiennent le pouvoir de l'initiative législative. On retrouve également comme cible de ces lobbyistes, les « groupes d'experts », à qui fait appel la Commission afin d'obtenir une expertise sur différents sujets. Toutefois, la transparence quant à leur composition laisse à désirer, ce qui conduit régulièrement à des critiques. A titre d'exemple, le cabinet privé PricewaterhouseCoopers (PwC), qui a conseillé plusieurs multinationales pour leur « optimisation fiscale », a été invité par la Commission à siéger dans le groupe d'experts en charge des politiques fiscales de l'Union.

3.4. Recommandations

Maintenant que les faiblesses (une partie d'entre elles) de la lutte européenne contre les paradis fiscaux ont été exposées, quelles solutions pour y remédier ? Dans ce point 3.4, nous exposons certaines recommandations qui proviennent d'un rapport du Parlement européen publié en date du 11 octobre 2018 à la suite du scandale des « Panama Papers » et destiné au Conseil et à la Commission

3.4.1. Une définition commune

Dans le cadre de discussions tenues à la suite du scandale des « Panama Papers », le Parlement européen souligne « qu'il est urgent de disposer d'une définition commune au niveau international de ce qu'est (...) un paradis fiscal. » et que cette définition suppose « l'établissement de critères clairs et objectifs ».

3.4.2. La liste noire européenne des paradis fiscaux

Suite un débat tenu le 20 janvier 2021 au sein du Parlement européen, une résolution a été adoptée par les députés européens. Cette résolution propose des modifications au système qui établit la liste noire européenne des paradis fiscaux, que les députés jugent « confus et inefficace » dans sa forme actuelle.

De manière plus détaillée, les propositions de modifications portent sur les points suivants :

- L'élargissement du critère permettant de juger si le système fiscal d'un pays est juste ou non ;
- Le retrait de la liste noire ne doit pas être le résultat de simples modifications ou engagements symboliques ;
- Le pays ou territoire qui exerce une politique fiscale à 0% doit automatiquement être inscrit sur la liste noire ;
- La liste noire doit être formalisée par un instrument juridiquement contraignant d'ici la fin de l'année 2021.

Ces modifications ont pour objectif de rendre la procédure d'inscription ou de retrait d'un pays ou d'un territoire de la liste plus transparente, cohérente et impartiale.

3.4.3. L'Unanimité sur les questions fiscales

Dans le cadre du traité instituant la Communauté européenne et du traité sur l'Union européenne, « toutes les décisions en matière fiscale qui doivent être prises au niveau européen sont soumises à la règle de l'unanimité, ce qui signifie que tous les États membres doivent être d'accord sur toute mesure adoptée dans le domaine fiscal. ». Cette unanimité obligatoire est pointée du doigt pour ralentir la lutte de l'Union européenne contre les paradis fiscaux. C'est notamment cette condition d'unanimité qui a entraîné en juin 2021 l'abandon du projet ACCIS.

Cette règle de l'unanimité s'applique également lors de l'actualisation de la liste noire de l'Union européenne. Le risque étant que certains pays rechignent à l'idée d'y placer certains de leurs territoires, pourtant qualifiés de paradis fiscaux. Ces États sont alors tentés de bloquer le processus. C'est ce qu'il s'est passé en 2019 lorsque le Royaume-Uni a mis un veto concernant le cas du territoire Antigua-et-Barbuda.

En janvier 2019, la présidente de la Commission européenne s'était exprimée en faveur de « *la suppression de l'unanimité pour les politiques en matière de climat et d'énergie, en matière sociale et de fiscalité* » dans un but d'améliorer la coordination fiscale nécessaire à l'Europe. Même discours de la part du commissaire européen de l'économie Pierre Moscovici, qui déclarait début 2019 à propos de la taxe GAFA que « *plus de 20 pays européens sur 28 veulent une taxe sur les géants du numérique au niveau européen. Mais la proposition est toujours bloquée à cause de l'unanimité* » (P.M, 2019). Or cette taxe aurait été un moyen d'action de l'Union européenne utile dans sa lutte contre les paradis fiscaux.

3.4.4. Imposition minimale des sociétés

Dans un rapport daté du 04 avril 2020, l'organisation *Tax Justice Network* en appelait à un taux effectif d'imposition des sociétés de minimum 25% afin de cesser la course au taux le plus bas et de supprimer les incitations au transfert de bénéfices. Notons qu'en date du 22 décembre 2021, la Commission européenne a proposé une directive relative à la mise en place d'un tel taux, non pas de 25% mais de 15%. Le 19 mai 2022, les députés du Parlement européen ont approuvé la proposition de la Commission d'un taux minimal d'imposition de 15% pour les multinationales.

3.4.5. Le système d'échange d'informations fiscales dans l'UE

Dans son rapport spécial de 2021 au sujet du système d'échange d'informations, la Cour des comptes européenne émet les recommandations suivantes en vue de remédier aux faiblesses identifiées par celle-ci.

La Commission européenne

La Cour des comptes européenne invite la Commission à prendre des mesures pour améliorer la qualité des données envoyées par les États membres, à garantir l'échange de toutes informations pertinentes sur les revenus via l'élaboration de propositions législatives et finalement à prendre des mesures visant à étendre ses activités de surveillance.

Les États membres

Les États membres de l'Union européenne sont également invités par la Cour des comptes européenne à jouer leur rôle dans l'amélioration du système d'échange d'informations fiscales. Pour ce faire, ils sont invités à s'assurer que les informations échangées soient complètes et de qualité.

4. CONCLUSION

Après avoir parcouru les mesures mises en place par l'Union européenne pour lutter contre les paradis fiscaux ainsi que les faiblesses desdites mesures, peut-on dire que l'UE lutte vraiment contre ces *Tax havens*³¹ ?

Il existe une réelle volonté dans le chef de l'Union européenne de mettre fin aux pratiques d'évasion fiscale. Les diverses initiatives présentées ci-dessous en témoignent, bien que celles-ci présentent des faiblesses. Grâce à ces mesures de lutte, des avancées ont été obtenues. Accuser cette dernière d'inaction serait donc inexacte. Mais en fait-elle suffisamment ? Probablement pas. Cependant, il semble opportun de rappeler que cette faiblesse de la lutte contre les paradis fiscaux ne peut être imputée exclusivement à l'Union européenne. Ses États membres ont également une part de responsabilité dans la lenteur de la lutte, certains d'entre eux usant notamment de la règle de l'unanimité requise dans les questions fiscales pour bloquer certaines mesures. Finalement, la lutte contre les paradis fiscaux ne sera optimale que lorsque les États membres de l'UE, qui ont le dernier mot, auront une réelle volonté de s'y attaquer.

³¹ Paradis fiscaux en anglais

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- Chavagneux C., Palan R., *Les Paradis fiscaux*, Paris : La Découverte, « Repères », 2017.
- Shaxson, N. (2012). *Les paradis fiscaux : Enquête sur les ravages de la finance néolibérale*. André Versaille éditeur.
- Blevin, P. (2019). *Les paradis fiscaux*. QUE SAIS JE
- Lambert, T. (2011). *La fin des paradis fiscaux ? : actes du colloque organisé le 3 décembre 2010 par le Centre d'études et de recherches administratives et politiques (CERAP) de l'Université de Paris 13, le Laboratoire d'études juridiques et politiques (LEJEP) de l'Université de Cergy-Pontoise et l'Institut international des sciences fiscales (2iSF)*. Montchrestien.
- Aujean Michel, M. A. (2007). *La politique fiscale européenne : Entre harmonisation, coordination et coopération renforcée*. Paris : La Découverte.
- Radaelli C.M. et Kraemer U.S. (2005), *The Rise and Fall of Governance Legitimacy: The Case of International Direct Taxation*, non publié.
- Piolet, V., & Gayraud, J. (2015). *Paradis fiscaux, enjeux géopolitiques*. TECHNIP.
- Delahaye, J. (2019). *Le secret au cœur de nos sociétés : Technique, éthique, politique (Les nouveaux rendez-vous d'Archimède) (French Edition) (1^{re} éd.)*. Presses Universitaires du Septentrion.
- Morin, G. (2014). *La fin de l'empire romain d'Occident : 375–476 (Histoire) (French Edition)*. DU ROCHER.
- Zucman, G. (2013). *La richesse cachée des nations*. Seuil.

Sites internet

- De Visscher W. (2016, 22 juin). *La nouvelle directive européenne contre l'évasion fiscale est approuvée*. Fédération des Entreprises de Belgique. Consulté le 26 avril 2022, à l'adresse https://www.feb.be/domaines-daction/fiscalite/fiscalite/la-nouvelle-directive-europeenne-contre-levasion-fiscale-est-approuvee_2016-22-06/
- Commission européenne. (s. d.). *Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés*. (s. d.). Taxation and Customs Union. Consulté le 26 avril 2022, à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr
- Perrotin, F. (2021, 31 mai). *Le point sur le projet d'ACCIS*. Actu-Juridique. Consulté le 26 avril 2022, à l'adresse <https://www.actu-juridique.fr/fiscalite/droit-fiscal/le-point-sur-le-projet-daccis/>
- T.L. (2017, 8 novembre). *Tout comprendre aux « Lux Leaks » (ICIJ)*. leparisien.fr. Consulté le 26 avril 2022, à l'adresse <https://www.leparisien.fr/economie/tout-comprendre-aux-lux-leaks-icij-07-11-2017-7378935.php>
- France, O. (2019, 12 mars). *L'Union européenne réhabilite 5 paradis fiscaux notoires*. Oxfam France. Consulté le 26 avril 2022, à l'adresse <https://www.oxfamfrance.org/communiqués-de-presse/lunion-europeenne-rehabilite-5-paradis-fiscaux-notoires/>
- ICIJ. (2021, août 31). *About the ICIJ - International Consortium of Investigative Journalists*. ICIJ. Consulté le 27 avril 2022, à l'adresse <https://www.icij.org/about/>
- Commission européenne. (s. d.). *Code de conduite des membres de la Commission européenne*. (2017, 1 mai). Commission européenne - European Commission. Consulté le 27 avril 2022, à l'adresse https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/service-standards-and-principles/ethics-and-good-administration/commissioners-and-ethics/code-conduct-members-european-commission_fr
- Courrier International. (2021, 4 octobre). *Révélations. Pandora Papers aux Pays-Bas : les investissements suspects du ministre des Finances*. Consulté le 27 avril 2022, à l'adresse <https://www.courrierinternational.com/une/revelations-pandora-papers-aux-pays-bas-les-investissements-suspects-du-ministre-des-finances>
- Becker, M., Naber, N., & Sauga, M. (2021, 12 novembre). *The EU's Decades of Tax Trick Tolerance*. DER SPIEGEL, Hamburg, Germany. Consulté le 27 avril 2022, à l'adresse <https://www.spiegel.de/international/europe/the-eu-s-decades-of-tax-trick-tolerance-a-dcfe7b16-04c8-430a-aa9e-53850405ce78>

- Jarry, C. (2022, 24 février). *L'UE continue à fermer les yeux sur les principaux paradis fiscaux*. Oxfam France. Consulté le 26 avril 2022, à l'adresse <https://www.oxfamfrance.org/communiqués-de-presse/lue-continue-a-fermer-les-yeux-sur-les-principaux-paradis-fiscaux/>
- Alex Cobham, & Javier Garcia-Bernardo. (2020, avril). *Time for the EU to close its own tax havens*. <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/Time-for-the-EU-to-close-its-own-tax-havens-April-2020-Tax-Justice-Network.pdf>
- Conseil de l'Union européenne. (2003, 3 juin). *Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts*. EUR-Lex. Consulté le 27 avril 2022, à l'adresse <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex:32003L0048>
- Tax Justice Network. (s. d.). *Corporate Tax Haven Index - 2021 Results*. Consulté le 28 avril 2022, à l'adresse <https://cthi.taxjustice.net/en/>
- Counasse, P. X. (2017, 8 novembre). *Paradise Papers : l'Etat belge investit via une offshore*. Le Soir. <https://www.lesoir.be/123200/article/2017-11-08/paradise-papers-letat-belge-investit-une-offshore>
- Belga, L. L. E. A. (2022, 4 février). *Lutte contre la fraude fiscale en Belgique : Des mesures trop limitées et des pertes de recettes significatives. . .* La Libre.be. Consulté le 28 avril 2022, à l'adresse <https://www.lalibre.be/economie/conjoncture/2022/02/04/lutte-contre-la-fraude-fiscale-en-belgique-des-mesures-trop-limitees-regrettent-syndicats-et-ong-D3PPOYXK2NGFHCXLGKRRRAITYVI/>
- Commission européenne. (s. d.). *Fiscalité et vote à la majorité qualifiée*. Taxation and Customs Union. Consulté le 28 avril 2022, à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-and-qualified-majority-voting_fr
- Union européenne. (s. d.). *Conseil de l'Union européenne*. European Union. Consulté le 28 avril 2022, à l'adresse https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/institutions-and-bodies-profiles/council-european-union_fr
- Ed OLOWO-OKERE, Kalpana KOCHHAR, & Marcello ESTEVÃO. (2022, 17 février). *Gagner la confiance du contribuable pour augmenter les recettes fiscales*. Banque mondiale | Blogs. Consulté le 25 juillet 2022, à l'adresse <https://blogs.worldbank.org/fr/voices/gagner-la-confiance-du-contribuable-pour-augmenter-les-recettes-fiscales>

- UN. (s. d.). Conférence de Monterrey | *Financing for Sustainable Development Office*. United Nations. Consulté le 27 juillet 2022, à l'adresse <https://www.un.org/development/desa/financing/fr/about/history-financing-development/monterrey-conference>
- Mevel, J. (2017, 22 novembre). *Pierre Moscovici : « Il faut que la liste des paradis fiscaux soit crédible »*. LEFIGARO. Consulté le 27 juillet 2022, à l'adresse https://www.lefigaro.fr/conjoncture/2017/11/22/20002-20171122ARTFIG00310-pierre-moscovici-il-faut-que-la-liste-des-paradis-fiscaux-soit-credible.php?redirect_premium
- Éric Vernier. (2017, 5 décembre). *La liste européenne des paradis fiscaux : une vaste plaisanterie*. IRIS. Consulté le 27 juillet 2022, à l'adresse https://www.iris-france.org/103907-la-liste-europeenne-des-paradis-fiscaux-une-vaste-plaisanterie/#_ftn5
- Sudouest.fr avec AFP. (2021, 8 février). *Paradis fiscal pour criminels ou multinationales : avec OpenLux, le Luxembourg de nouveau épinglé par la presse*. SudOuest.fr. Consulté le 20 juillet 2022, à l'adresse <https://www.sudouest.fr/economie/paradis-fiscaux-le-luxembourg-de-nouveau-epingle-dans-les-medias-1246753.php>
- *Qu'est-ce qu'une société IBC ?* (2016, 27 juin). Passion entrepreneur. Consulté le 19 juillet 2022, à l'adresse <https://www.passion-entrepreneur.com/121-les-caracteristiques-dune-societe-ibc.html>
- T. (2014, 20 novembre). *EU-Expertengruppen : Kommission lässt sich in Steuerfragen von Lux-Leaks-Tricksern beraten*. LobbyControl. Consulté le 27 juillet 2022, à l'adresse <https://www.lobbycontrol.de/2014/11/eu-expertengruppen-kommission-laesst-sich-in-steuerfragen-von-lux-leaks-tricksern-beraten/>
- Dagorn, G., & Horel, S. (2019, 24 mai). *Petit guide de lobbying dans les arènes de l'Union européenne*. Le Monde.fr. Consulté le 27 juillet 2022, à l'adresse https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2019/05/23/petit-guide-de-lobbyisme-dans-les-arenes-de-l-union-europeenne_5466056_4355770.html
- Parlement européen. (2021, 10 juin). *Qui sont les lobbyistes auprès de l'UE ? (Infographie) | Actualité | Parlement européen*. Consulté le 27 juillet 2022, à l'adresse <https://www.europarl.europa.eu/news/fr/headlines/eu-affaires/20180108STO91215/qui-sont-les-lobbyistes-aupres-de-l-ue-infographie>
- Matriche, P. J. (2021, 6 octobre). *Pandora Papers : cachez dans un trust cette fortune qu'on ne peut voir*. Le Soir. Consulté le 4 août 2022, à l'adresse <https://www.lesoir.be/398832/article/2021-10-06/pandora-papers-cachez-dans-un-trust-cette-fortune-quon-ne-peut-voir>
- Commission européenne. (s. d.). *Prix de transfert dans l'UE*. Taxation and Customs Union. Consulté le 4 août 2022, à l'adresse https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-eu-context_fr
- EPPO. (s. d.). *Mission and tasks | European Public Prosecutor's Office*. European Public Prosecutor's Office. Consulté le 6 août 2022, à l'adresse <https://www.eppo.europa.eu/fr/node/9>

- EU Tax Observatory. (2022, 9 mai). *EU Tax Observatory observatoire européen de la fiscalité*. Consulté le 6 août 2022, à l'adresse <https://www.taxobservatory.eu/fr/>
- République française. (s. d.). *Droit national en vigueur - Textes consolidés - Légifrance*. Légifrance. Consulté le 6 août 2022, à l'adresse <https://www.legifrance.gouv.fr/codes>
- Tax Justice Network. (2021b, mars 9). *Tax haven ranking shows countries setting global tax rules do most to help firms bend them*. Consulté le 6 août 2022, à l'adresse <https://taxjustice.net/press/tax-haven-ranking-shows-countries-setting-global-tax-rules-do-most-to-help-firms-bend-them/>
- Pierre Moscovici. (2019, 14 janvier). *Pierre Moscovici on*. Twitter. Consulté le 7 août 2022, à l'adresse <https://twitter.com/pierremoscovici/status/1084769077489483776>
- Berretta, E. (2018, 9 mars). *Paradis fiscaux : les petits nouveaux de la « liste noire »*. Le Point. Consulté le 7 août 2022, à l'adresse https://www.lepoint.fr/politique/emmanuel-berretta/paradis-fiscaux-les-petits-nouveaux-de-la-liste-noire-09-03-2018-2200981_1897.php

Thèse

- Nouwen Martijn F. (2020, juin). *INSIDE THE EU CODE OF CONDUCT GROUP: 20 YEARS OF TACKLING HARMFUL TAX COMPETITION*.

Communiqué de presse

- Commission européenne. (2021, 22 décembre). *Press corner* [Communiqué de presse]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/ip_21_7028
- Commission européenne. (2021, 18 mai). *Press corner* [Communiqué de presse]. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/ip_21_2430

Rapports

- Cour des comptes européenne. (2021). *Échange d'informations fiscales dans l'UE : le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer*. <https://doi.org/10.2865/970388>
- Parlement européen. (2018, octobre). *Recommandation à la suite de l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017IP0491&from=EN>
- OCDE. (2001). *Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes*, OCDE.
- Tax Justice Network. (2021, novembre). *The State of Tax Justice 2021*. https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf
- Eurostat. (2022, avril). *Déficit public de 5,1% du PIB dans la zone euro et de 4,7% dans l'UE*. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/14497748/2-22042022-AP-FR.pdf/602cefaf-d248-cf85-1f20-84453a64d38e?t=1650981904899>
- COMMISSION SUR LA FUITE DES CAPITAUX (2009). "Tax havens and development: Status, analyses and measures." Report from the (Norwegian) Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, 18 June 2009.
- Herkenrath, M. (2014). *Paradis fiscaux et fuite des capitaux en provenance des pays en développement : implications sociales et politiques*: Commentaires sur « Fuite des capitaux et paradis fiscaux : impact sur l'investissement et la croissance en Afrique ». *Revue d'économie du développement*, 22, 151-156. <https://doi.org/10.3917/edd.282.0151>
- Dom, Roel; Custers, Anna; Davenport, Stephen R.; Prichard, Wilson. 2022. *Innovations in Tax Compliance : Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*. Washington, DC: World Bank. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/36946> License: CC BY 3.0 IGO.
- Kouraleva-Cazals, P. (2016). La simplification de l'action publique en matière fiscale. *Revue française d'administration publique*, 157, 83-94. <https://doi.org/10.3917/rfap.157.0083>
- Le Conseil des prélèvements obligatoires. (2007, mars). *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*. <https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/074000186.pdf>
- Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. (2005, décembre). *Rapport sur les travaux de la première session*. <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa/financing/files/2020-02/N0620476.pdf>

- European Commission. (2016). Communication for an External Strategy of Effective Taxation. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN> - this link is different to last reference to this communication?
- Council of the European Union. (2018, février). *Procedural guidelines for carrying out the process of monitoring commitments concerning the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6213-2018-INIT/en/pdf>
- Conseil de l'Union européenne. (2022, février). *Conclusions du Conseil relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6437-2022-INIT/fr/pdf>
- OCDE. (2009, September). *COUNTERING OFFSHORE TAX EVASION*. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42469606.pdf>
- Tax Justice Network. (2005, septembre). *Tax us if you can*. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_-_eng_-_web_file.pdf
- James S. Henry. (2016, avril). *Taxing Tax Havens How to Respond to the Panama Papers*. <https://www.foreignaffairs.com/articles/belize/2016-04-12/taxing-tax-havens>
- Clausing KA. 2016. *The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond*. National Tax Journal 69(4): 905–934. <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.09>

Résumé :

Au cours de ces dernières années, les scandales d'évasion fiscale se sont enchainés et ont systématiquement fait l'objet d'une condamnation du monde politique qui assure en faire une priorité. Mais qu'en est-il des actes ? Existe-t-il une réelle volonté dans le chef de l'Union européenne de combattre ces pratiques fiscales ? Ce travail de fin d'études a pour objectif de répondre à cette question à travers l'analyse des mesures d'action mises en place par l'Union européenne.

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
Louvain School of Management

Place des Doyens, 1 bte L2.01.01, 1348 Louvain-la-Neuve
Boulevard Emile Devreux 6, 6000 Charleroi, Belgique
Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique

www.uclouvain.be/lsm
