



## Cinquante nuances d'évasion fiscale au sein de l'Union européenne

Comment les politiques européennes en matière de lutte contre l'évasion fiscale ne sont toujours pas à la hauteur des enjeux pour les pays en développement

Novembre 2015 - Rapport global coordonné par Eurodad



European Network  
on Debt and Development



# 50 nuances d'évasion fiscale au sein de l'Union européenne

## TABLE DES MATIÈRES

Vue d'ensemble.....	4
<b>2015 : une année de scandales et de promesses .....</b>	<b>6</b>
1.1 L'improbable quête d'une réforme de la fiscalité internationale .....	7
1.2 BEPS : Réformer pour que rien ne change .....	7
1.3 Le plan d'action BEPS mettra-t-il un terme à l'évasion fiscale ? .....	9
1.4 Une réforme inclusive de la fiscalité internationale .....	11
<b>1. Pourquoi les questions de fiscalité internationale sont importantes pour les pays en développement .....</b>	<b>12</b>
<b>2. Le rôle de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal international injuste .....</b>	<b>14</b>
3.1 Le secret bancaire et les problèmes d'échanges d'informations .....	14
3.2 Ne pas partager les informations relatives aux activités des multinationales avec les pays en développement .....	16
3.3 Les sociétés boîtes aux lettres .....	18
3.4 Régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle (Patent boxes) .....	21
3.5 Conventions fiscales .....	22
3.6 Rescrits fiscaux .....	24
3.7 Exclusion des pays en développement des prises de décisions .....	26
3.8 Renforcer les capacités ou aboutir au consensus ? .....	27
3.9 Les propriétaires cachés des entreprises et des trusts .....	28
<b>3. Recommandations aux Etats membres et aux institutions de l'Union européenne .....</b>	<b>29</b>
Le Parlement européen.....	32
<b>Contexte .....</b>	<b>32</b>
<b>Politiques fiscales .....</b>	<b>33</b>
Entités ad hoc .....	33
Régimes fiscaux préférentiels sur les revenus issus de la propriété intellectuelle (« patent boxes »).....	33
Rescrits fiscaux .....	33
Conventions fiscales .....	33
<b>Transparence financière et des entreprises .....</b>	<b>34</b>
Propriété effective.....	34

Reporting pays par pays public .....	34
Echange automatique d'informations.....	35
<b>Les solutions de l'UE .....</b>	<b>35</b>
<b>Des solutions internationales.....</b>	<b>36</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>36</b>
La Commission européenne .....	37
<b>Vue d'ensemble.....</b>	<b>37</b>
<b>Les politiques fiscales .....</b>	<b>37</b>
Régimes fiscaux favorables aux brevets (patent boxes) .....	38
Rescrits fiscaux (ou tax rulings) .....	39
<b>Transparence des entreprises et transparence financière.....</b>	<b>39</b>
Reporting pays par pays public .....	39
Bénéficiaires effectifs et propriétaires réels .....	40
Echange automatique d'informations.....	40
<b>Les solutions de l'UE .....</b>	<b>40</b>
<b>Des solutions mondiales .....</b>	<b>41</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>41</b>

## Vue d'ensemble

Lorsqu'ils sont utilisés pleinement, et associés à de bonnes dépenses publiques, les impôts peuvent permettre de financer l'éducation de nos enfants, des systèmes de santé dignes de ce nom et contribuer à créer des sociétés plus stables, plus égalitaires, plus démocratiques et plus prospères. A l'inverse, quand les impôts sont régressifs et punitifs, ils peuvent contribuer à l'augmentation des inégalités et de la pauvreté.<sup>1</sup> Il est donc nécessaire de mettre en place des systèmes d'imposition qui soient justes et équitables. Dans les pays en développement dans lesquels le taux de pauvreté est élevé et les inégalités très importantes, et où les services sociaux font particulièrement défaut, la mise en place de systèmes d'imposition efficaces et justes est d'autant plus essentielle. Les questions fiscales ont aussi une dimension internationale, étant donné que les politiques fiscales d'un pays peuvent mettre à mal le recouvrement des impôts dans d'autres pays.<sup>2</sup> Le présent rapport se concentre sur les aspects internationaux des systèmes d'imposition, en analysant notamment la manière dont l'Europe peut favoriser et protéger le recouvrement des impôts dans les pays en développement en adoptant des politiques d'imposition justes et responsables en Europe. Ce faisant, l'Europe ne contribuerait pas uniquement au développement de certaines des régions les plus pauvres du monde, elle permettrait également de mettre un terme aux injustices liées à l'évasion fiscale en Europe. En bref, ce rapport porte sur notre besoin commun de justice fiscale.

Ces dernières années les débats autour de la fiscalité ont été particulièrement intenses. Plusieurs révélations scandaleuses portant sur le manque d'impôts payés par les entreprises multinationales, et sur la responsabilité d'un certain nombre de pays européens dans ces scandales, ont permis de maintenir le sujet de l'évasion fiscale sur le devant de la scène pendant toute l'année 2015. Alors que certains de ces scandales concernent la fraude fiscale – terme qui définit des pratiques illégales – plusieurs autres sont liés à des pratiques d'évasion fiscale. Il s'agit du terme utilisé pour décrire les pratiques qui n'impliquent pas une violation délibérée des lois fiscales, mais qui consistent davantage à agir à l'encontre de l'esprit de la loi par une planification fiscale agressive, ce qui est dans la plupart des cas est parfaitement légal.<sup>4</sup> Mais malgré sa légalité, cette pratique courante chez les multinationales se produit souvent à une si large échelle que de nombreuses personnes la considèrent profondément immorale et devant être combattue.<sup>5</sup>

### Encadré 1

- 50,4 % de la population de neuf pays membres de l'UE considère que taxer les riches et aider les pauvres est une caractéristique essentielle de la démocratie.
- 87,4 % de la population de huit pays membres de l'UE considère que tricher sur ses impôts n'est jamais justifiable.<sup>3</sup>

En réponse à ces scandales, qui ont attiré l'attention du public, le monde politique a multiplié les promesses : déclarations du G20,<sup>6</sup> projets de l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (OCDE)<sup>7</sup>, plans d'action de l'UE<sup>8</sup>, annonces des gouvernements, tous ont promis de déclarer la guerre à l'évasion fiscale, l'ampleur du problème ne pouvant plus être ignorée. Ce rapport analyse dans quelle mesure les actions promises ont été mises en œuvre, et si les nouvelles mesures permettront véritablement de régler le problème.

**Encadré 2 : Les entreprises sont aussi des victimes ! Comment l'évasion fiscale impacte les petites entreprises européennes**

Les entreprises multinationales sont en mesure de réduire leur taux d'imposition effectif en transférant une partie de leurs bénéfices dans des filiales situées dans des territoires à faible fiscalité, ce que les entreprises nationales ne peuvent pas faire. Les entreprises nationales se retrouvent donc souvent dans une situation où elles sont désavantagées par rapport à leurs concurrentes multinationales. C'est ce que démontre une étude publiée par la Commission Européenne en 2015.<sup>9</sup> Cette étude s'est penchée sur 20 pays membres de l'UE et a permis de montrer que, dans tous ces pays, le taux d'imposition effectif des entreprises nationales était plus élevé que celui des entreprises multinationales qui ont recours aux techniques de planification fiscale. En moyenne, les multinationales ont un taux d'imposition effectif inférieur de 3,5 points aux entreprises nationales<sup>10</sup>. L'étude montre également que dans les trois quarts des 20 pays étudiés, le taux d'imposition effectif des petites et moyennes entreprises (PME) est plus élevé que celui des entreprises multinationales, bien que presque tous les Etats membres accordent des subventions importantes aux PME afin d'augmenter leur compétitivité.<sup>11</sup> Il semble donc que s'attaquer au problème de l'évasion fiscale ne soit pas uniquement une question de justice ; les petites entreprises européennes pourraient également en tirer profit.



Affiche dans la capitale du Ghana, rappelant aux citoyens que « les petites gouttes des impôts font la grandeur d'une nation ».<sup>12</sup>

## 2015 : une année de scandales et de promesses

Le 4 novembre 2014, tout semblait aller bien au sein de l'UE. Une nouvelle Commission européenne avait été nommée quatre jours plus tôt, et le nouveau président de la Commission, Jean-Claude Juncker, semblait plutôt avoir bien pris en main ses nouvelles fonctions. Mais l'état de grâce n'allait pas durer longtemps. Le matin du 5 novembre, le Consortium International des Journalistes d'Investigation (CIJI) a en effet rendu public une mine d'or : des centaines de pages d'accords fiscaux secrets passés entre le Luxembourg et des multinationales, qui ont révélé l'ampleur de l'évasion fiscale et de ses impacts sur l'érosion des assiettes fiscales des autres pays.<sup>14</sup> En tant qu'ancien Ministre des finances et ancien Premier Ministre du Luxembourg, Jean-Claude Juncker s'est retrouvé au centre du cyclone politique qui s'en est suivi.

De bien des manières, ces révélations – rapidement surnommées « Luxleaks » – présageaient de l'année à venir. 2015 a en effet été marquée par de multiples scandales d'évasion fiscale, auxquels des pays européens se sont quasiment à chaque fois retrouvés mêlés. L'ampleur de l'évasion fiscale a éclaté au grand jour et les responsables politiques ont été forcés de répondre aux exigences de changement des citoyens.

### Encadré 3 : sous les feux des projecteurs : les impôts payés par les multinationales

**89 pourcent** : part des PDG des grandes entreprises préoccupés par la couverture médiatique des contributions fiscales de leurs entreprises en 2014. Chiffre qui s'élevait à 60% en 2011.

**56 pourcent** : part des entreprises européennes qui ont été confrontées à une augmentation des controverses et des questions concernant les stratégies fiscales de leur entreprise en 2014. L'enquête souligne des écarts importants en Europe, avec plus de 80% des entreprises au Royaume-Uni, au Luxembourg et en France indiquant avoir été davantage sous le feu des projecteurs l'année dernière, alors que ce n'est pas le cas pour les entreprises d'Europe centrale et orientale. Par exemple, en République Tchèque, 75% des entreprises n'ont pas identifié d'évolution de la pression du public par rapport à l'année précédente.<sup>13</sup>

### Encadré 4 Lanceurs d'alerte : les héros de la justice fiscale

Derrière les scandales d'évasion fiscale et l'indignation qu'ils ont pu susciter, se cachent des histoires de sacrifice personnel. Ce sont des lanceurs d'alerte qui ont fait connaître au grand public la plupart de ces pratiques fiscales agressives et dommageables. Mais le prix qu'ils doivent payer, pour avoir agi dans l'intérêt général, est très lourd. Antoine Deltour – le lanceur d'alerte du Luxleaks – est poursuivi au Luxembourg, et encourt une peine de cinq ans de prison.<sup>15</sup> Et il n'est pas le seul. Deux autres personnes liées au scandale du Luxleaks sont également poursuivies dont un journaliste français, ainsi que le lanceur d'alerte du Swissleaks en Suisse.<sup>16</sup>

### Encadré 5

A l'échelle mondiale, 133 sur 488 manifestations (27%) qui ont eu lieu entre 2006 et 2013 étaient liées aux questions de « Justice économique et d'austérité », et les questions de « justice fiscale » étaient au centre de leurs revendications.<sup>17</sup>

## 1.1 L'improbable quête d'une réforme de la fiscalité internationale

A première vue, les dernières années ont vu se multiplier les nouvelles initiatives politiques visant à réformer le système fiscal international. En octobre 2015, l'OCDE a rendu public son plan d'action et ses recommandations dans le cadre du projet intitulé Lutte contre l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfiques (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS). La Commission européenne a quant à elle proposé deux « paquets » de mesures fiscales au cours de l'année 2015. Et partout dans le monde, les gouvernements ont annoncé de nombreux changements, toujours dans le même objectif : protéger leurs assiettes fiscales.

### **Encadré 6 : L'année des scandales : l'Europe à l'épicentre**

En l'espace d'un an seulement, de nombreuses nouvelles révélations ont été divulguées concernant les contributions fiscales des entreprises multinationales. Et à de nombreuses reprises, il s'est avéré que les pays européens se sont trouvés au cœur des structures de planification agressive des entreprises :

- En novembre et décembre 2014, Luxleaks a permis de mettre à jour des accords fiscaux confidentiels impliquant des centaines d'entreprises multinationales au Luxembourg.<sup>18</sup>
- En février 2015, Swissleaks a rendu public les noms de plus de 100 000 clients ayant des comptes bancaires non déclarés dans une banque suisse.<sup>19</sup>
- En février 2015, McDonald's s'est retrouvé au cœur de l'actualité, lorsqu'un rapport portant sur ses contributions fiscales a été publié. Ce rapport montrait, entre autres, que McDonald's avait déclaré un chiffre d'affaires excédant les 3,7 milliards d'euros dans une filiale employant 13 salariés au Luxembourg entre 2009 et 2013, et n'avait payé au Luxembourg que 16 millions d'euros.<sup>20</sup>
- En juin 2015, Wal-Mart a fait la une des journaux, à la suite d'un rapport qui révélait le détail des pratiques fiscales de l'entreprise. Ce rapport montrait que Wal-Mart avait des filiales en Irlande, aux Pays-Bas, au Luxembourg, en Espagne, à Chypre et en Suisse, alors qu'il n'y avait aucun magasin Wal-Mart dans ces pays. Le rapport détaillait également les économies fiscales réalisées grâce à ces filiales européennes.<sup>21</sup>
- Dans le même temps, deux études différentes sur l'industrie minière, publiées en 2015, ont montré que des entreprises de ce secteur avaient utilisé des filiales aux Pays-Bas pour diminuer leurs contributions fiscales au Malawi et en Grèce.<sup>22</sup>

## 1.2 BEPS : Réformer pour que rien ne change

Le mot BEPS qui signifie en français « Erosion de la base fiscale et transfert de bénéfiques » (en anglais Base erosion and profit shifting) désigne les pratiques parfaitement légales que les multinationales utilisent afin d'échapper à leurs responsabilités fiscales. Le terme BEPS est également devenu synonyme du projet de réforme de la fiscalité internationale de l'OCDE. En lançant ce projet en 2013, l'OCDE s'était donnée deux ans pour proposer des recommandations et des solutions à 15 problèmes identifiés au préalable.<sup>23</sup> L'existence même de ce projet montre à quel point la problématique de la fiscalité internationale est devenue importante dans l'agenda politique ces dernières années. Toutefois, alors que le projet BEPS arrive à son terme en 2015, il apparaît très clairement qu'il n'apportera pas de réponses aux problèmes auxquels les pays en développement sont confrontés.

Dès 2013, quand l'OCDE a lancé BEPS, il y avait déjà de quoi s'inquiéter. Ce projet ne remettait en effet pas en cause le système fiscal promu par l'OCDE, qui accorde plus de droits à taxer aux pays siège des entreprises multinationales (souvent des pays de l'OCDE) qu'aux pays dans lesquels l'entreprise a ses activités (catégorie dont font partie la plupart des pays en développement).<sup>24</sup> Ce système implique que lorsqu'il y a des échanges de biens et services entre filiales d'un même groupe situées dans des pays en développement et des pays développés, ce sont ces derniers qui obtiennent plus de droits à taxer les flux et donc plus de recettes fiscales..

Cela fait longtemps que ce système de répartition des « droits à taxer » est remis en question.<sup>25</sup> L'OCDE elle-même a reconnu, au début du projet BEPS, « *qu'un certain nombre de pays ont exprimé leurs inquiétudes concernant la manière dont les normes internationales... allouent les droits à taxer* ». <sup>26</sup> Toutefois, plutôt que de chercher à résoudre ce problème, l'OCDE a choisi de l'ignorer, en déclarant, dans le programme inaugural du BEPS en 2013, que les réformes « *ne sont pas directement prévues pour modifier les normes internationales existantes concernant la répartition des droits à taxer les bénéfices transfrontaliers* ». <sup>27</sup>

Il s'agit là d'un premier élément qui montre que l'initiative BEPS de l'OCDE n'a pas pour objectif de réellement modifier les bases du système fiscal international: il s'agit plutôt d'une réforme qui « *visé à rafistoler les règles existantes plutôt que de réexaminer leurs fondements* », comme l'ont exprimé les représentants de la société civile. <sup>28</sup>

Deux ans après le début du projet, l'impression d'une réforme conçue pour préserver un système qui sert depuis des décennies les intérêts des nations riches n'a fait qu'être renforcée.

Mi-2014, l'OCDE elle-même a reconnu que le programme BEPS ne répondait pas vraiment aux préoccupations des pays en développement, en déclarant dans un rapport au G20 que les pays en développement avaient « *identifié un certain nombre de problématiques, telles que les incitations fiscales, qui les impactent, mais qui ne sont pas couvertes par le plan d'action [de BEPS]* ». <sup>29</sup>

En réponse aux critiques selon lesquelles le projet BEPS n'était qu'un club de pays riches prenant des décisions visant à promouvoir leurs propres intérêts, l'OCDE a annoncé vers la fin 2014, l'inclusion de 14 pays en développement dans le processus, en plus des pays du G20. Mais cette annonce n'a rien changé à l'exclusion du processus de décision de plus de 100 pays en développement. Le document qui accompagnait cette annonce était intitulé « *Le projet BEPS et les pays en développement : de la consultation à la participation* », et posait alors une vraie question : quel était l'intérêt d'intégrer ces pays en développement un an après la validation du plan d'action, et après que la moitié des points couverts par la réforme aient été déjà adoptés ? En fin de compte, cette tentative d'intégrer au milieu du processus un petit groupe de pays en développement pour répondre aux critiques n'aura fait que mettre davantage encore en évidence leur marginalisation bien réelle dans ce projet.

En septembre 2015, les ministres des finances du G20 ont adopté un communiqué qui appelait l'OCDE à « *élaborer un cadre d'ici à début 2016, qui impliquerait l'ensemble des pays et juridictions hors G20 intéressés, et en particulier les économies en développement, sur un pied d'égalité* ». Mais il faut souligner que cet appel ne signifie pas qu'à l'avenir tous les pays seront invités à participer aux processus de prise de décisions : ils sont simplement invités à participer à la mise en œuvre des règles BEPS une fois qu'elles auront été adoptées. <sup>30</sup>



### 1.3 Le plan d'action BEPS mettra-t-il un terme à l'évasion fiscale ?

En septembre 2015, les résultats du processus BEPS ont été rendus publics. Alors que l'accord inclut des mesures de reporting pays par pays<sup>33</sup> pour les entreprises multinationales, que les organisations de la société civile demandent depuis longtemps, la décision de l'OCDE de maintenir ces informations confidentielles et de ne les rendre disponibles que pour un nombre très limité de pays est regrettable (voir encadré 8).

Mais il ne s'agit pas là du seul volet problématique du projet BEPS. En effet, au lieu de supprimer les « régimes fiscaux préférentiels pour la propriété intellectuelle » (ou patent boxes), particulièrement controversés (voir chapitre 3.4), les pays de l'OCDE ont adopté des directives pour encadrer ces régimes préférentiels et ont accepté que les avantages dont jouissaient les multinationales grâce à ces régimes puissent être maintenus tels quels jusqu'en 2021.<sup>34</sup> A la suite de cette décision, les représentants de la société civile ont déclaré que

« l'approche de l'OCDE allait légitimer ces régimes préférentiels pour la propriété intellectuelle et de ce fait fournir un mécanisme légal de transfert des bénéficiaires, encourageant les Etats à offrir ces avantages aux entreprises. Cela aura un impact particulièrement négatif sur les pays en développement, qui pourront être utilisés comme plateformes de production alors que leur assiette fiscale sera réduite par ces mécanismes de transfert des bénéficiaires. Ces mesures devraient être tout simplement condamnées et éliminées ». <sup>35</sup> Plus problématique encore, avant même la fin du projet BEPS, plusieurs pays de l'OCDE ont annoncé avoir commencé à mettre en place ces régimes préférentiels pour la propriété intellectuelle (voir chapitre 4 – résultats du rapport).

#### Encadré 7

- Seuls 4 % des grandes entreprises pensent que toutes les recommandations BEPS seront mises en œuvre dans tous les pays de l'OCDE.<sup>31</sup>
- 5% des entreprises envisagent de mettre en œuvre une planification fiscale plus conservatrice en raison du projet BEPS.<sup>32</sup>

En ce qui concerne les dispositions anti-abus, le processus BEPS est parvenu à un accord qu'il faut saluer.<sup>36</sup> Malheureusement, les pays en développement ne pourront utiliser ces dispositions pour lutter contre l'évasion fiscale que s'ils ont par ailleurs accès à suffisamment d'informations concernant les entreprises multinationales qui ont des activités dans leurs pays.<sup>37</sup> L'accord ne traite pas non plus du problème des taux de retenue à la source systématiquement revus à la baisse dans les conventions fiscales. (Voir chapitre 3.5 concernant les conventions fiscales).

Plus globalement, la société civile s'est beaucoup inquiétée de la non remise en cause par le projet BEPS du principe « de pleine concurrence », selon lequel une entreprise multinationale est considérée comme une agrégation d'entreprises indépendantes plutôt que comme une seule entreprise.<sup>38</sup> C'est ce principe qui permet à une multinationale de déclarer des bénéficiaires nuls dans un pays donné et des bénéficiaires très importants dans des juridictions à fiscalité faible, où ils ne sont donc pas imposés.

Un autre élément problématique réside dans la complexification du système fiscal international qu'entraîne BEPS, en multipliant les lignes directrices extrêmement techniques et parfois contradictoires.<sup>39</sup> Cela pourrait mener à l'augmentation du recours à des rescrits fiscaux confidentiels (ou tax rulings) – qui sont au cœur du scandale Luxleaks.<sup>40</sup> Ces rescrits sont aujourd'hui la méthode communément utilisée par les

administrations fiscales et les entreprises pour s'accorder sur les règles fiscales qui seront appliquées à l'entreprise. Cela implique qu'un certain nombre de décisions essentielles concernant les contributions fiscales dont devront s'acquitter les multinationales seront prises dans le cadre de négociations bilatérales confidentielles entre la multinationale et l'administration fiscale concernée. Pour pallier ce problème, l'OCDE et les pays du G20 prévoient de mettre en place un système d'échange automatique d'informations concernant ces rescrits fiscaux,<sup>41</sup> mais beaucoup de pays en développement ne pourront pas se conformer aux exigences de confidentialité, et ne pourront de ce fait pas avoir accès à l'information. De manière similaire, les citoyens, les parlementaires et les journalistes ne sauront pas comment ce nouveau système fiscal complexe sera appliqué, ni ce que les multinationales paieront réellement comme impôt.

**Encadré 8 : Comment BEPS a transformé de bonnes idées en mauvaises décisions : le cas du reporting pays par pays**

Le reporting pays par pays (country by country reporting ou CBCR en anglais) est une mesure qui consiste à obliger les multinationales à déclarer des informations concernant leurs activités (bénéfices, chiffre d'affaires, nombre d'employés) et les impôts qu'elles payent dans chacun des pays ou territoires dans lesquels elles sont présentes. Il s'agit de l'une des plus anciennes demandes des militants de la justice fiscale. Quand l'OCDE a annoncé, dans le cadre de son projet BEPS, que le reporting pays par pays figurerait parmi ses recommandations, les organisations de la société civile se sont donc réjouies. Mais les détails de la proposition de l'OCDE montrent comment le projet BEPS de l'OCDE a été capable de transformer de bonnes idées en mauvaises décisions. En effet le reporting de l'OCDE pose trois problèmes majeurs :

1. **Taille des entreprises** : BEPS recommande que seules les entreprises générant un chiffre d'affaires de plus de 750 millions d'euros soient soumises à l'obligation de reporting pays par pays. Selon les estimations de l'OCDE elle-même, cela exclurait 85 à 90% des multinationales.<sup>42</sup> Ce seuil très élevé est particulièrement problématique pour les pays en développement, dans lesquels interviennent de nombreuses petites multinationales, qui malgré leur petite taille, ont souvent d'énormes impacts sur l'économie nationale. Par exemple, en Sierra Leone, en 2013, les entreprises du secteur minier Sierra Rutile et London Mining ont représenté respectivement 3 et 10 % du Produit Intérieur Brut (PIB) national.<sup>43</sup> Mais avec des chiffres d'affaires respectifs de 93 millions d'euros et 226 millions d'euros, ces deux entreprises auraient été bien en deçà du seuil proposé par BEPS de 750 millions d'euros, et n'auraient donc pas été tenues de présenter une déclaration pays par pays selon l'OCDE.<sup>44</sup> De plus, ces informations peuvent intéresser les citoyens des pays en développement étant donné que les faibles contributions fiscales du secteur extractif soulèvent fréquemment des questions.
2. **Accès au public** : il a été décidé que les déclarations pays par pays des entreprises multinationales ne seraient pas rendues publiques, mais mises à la disposition de certaines administrations fiscales.<sup>45</sup> Cette confidentialité va à l'encontre de l'objectif initial du reporting pays par pays qui a toujours été d'inciter les multinationales à changer de comportement en jouant sur le risque réputationnel et l'effet dissuasif, effet dont on se prive en ne rendant pas les données publiques. Ces données pourraient également être utilisées par les citoyens, les journalistes et les parlementaires afin de forcer les entreprises et les gouvernements à rendre des comptes. Enfin, ne pas rendre ces informations publiques représente un pas en arrière au niveau européen, puisque les banques européennes sont depuis 2013 déjà obligées de rendre public leur reporting pays par pays.<sup>46</sup>
3. **Partage des informations** : selon la proposition de l'OCDE, les informations pays par pays doivent être transmises au pays dans lequel la multinationale a son siège, lequel doit ensuite partager ces

informations avec d'autres pays.<sup>47</sup> Mais, comme la plupart des pays en développement ne sont pas aujourd'hui en capacités de participer aux initiatives d'échange automatique d'information et qu'ils ont beaucoup de difficultés à se mettre en conformité avec les exigences de confidentialité requises, il est peu probable qu'ils parviennent un jour à recevoir les reporting pays par pays de cette manière. Cela signifie qu'un pays comme la Sierra Leone ne sera pas en mesure d'accéder aux informations sur l'activité des multinationales dans son pays, ni ne saura si l'entreprise dispose de filiales dans des juridictions à faible fiscalité, et si elle déclare des bénéfices importants dans des pays où elle génère très peu d'activités. Selon Richard Murphy, à qui l'on doit le concept du reporting pays par pays : « *dans ce cas, il apparaît clairement que l'OCDE ne parviendra pas à faire en sorte que les pays en développement obtiennent les déclarations pays par pays, alors qu'ils ont toujours été censés en être les plus grands bénéficiaires* ». <sup>48</sup>

#### 1.4 Une réforme inclusive de la fiscalité internationale

L'une des véritables solutions pour les pays en développement consisterait à initier un processus de réforme de la fiscalité internationale véritablement global, au sein duquel ils auraient le droit de participer sur un pied d'égalité. Une proposition a été faite en ce sens aux Nations unies dès 2001, lorsqu'un groupe de haut niveau sur les questions de financement du Développement a proposé la création d'une « *Organisation Internationale de la Fiscalité* ». <sup>49</sup> Depuis, c'est un sujet de conflit récurrent au sein des Nations unies : les pays en développement ont continuellement demandé la création d'un organisme fiscal international, qui leur permettrait de prendre part sur un pied d'égalité aux décisions concernant les normes fiscales internationales. <sup>50</sup> Mais cette proposition a été continuellement rejetée par les pays développés, et en particulier par les Etats membres de l'OCDE, selon lesquels les décisions concernant la fiscalité internationale devaient continuer d'être prises au sein de l'OCDE. <sup>51</sup> A la place de cet organisme intergouvernemental, il a été décidé de confiner le travail des Nations unies sur les problématiques fiscales à la création d'un comité d'experts, qui peut fournir des conseils en matière fiscale, mais qui ne peut pas prendre de décisions intergouvernementales. <sup>52</sup>

Dans le cadre des négociations précédant la Troisième Conférence sur le *Financement du Développement* qui s'est tenue à Addis Abeba en juillet 2015, le Groupe des 77 (G77), qui est un groupe de négociation représentant 134 pays en développement, a de nouveau mis le sujet à l'ordre du jour. Leur négociateur a déclaré : « *la réalité, c'est qu'il n'existe toujours pas d'organisme international, inclusif et intergouvernemental sur les questions de coopération fiscale internationale. Il n'y a pas non plus suffisamment d'attention portée aux liens que ces problématiques peuvent avoir avec les questions de développement. Le groupe réitère son appel [...] la création d'un organisme intergouvernemental [...] visant à permettre à tous les Etats membres, y compris les pays en développement, d'avoir voix au chapitre sur les problématiques fiscales* ». <sup>53</sup> Cet appel a été soutenu par le Secrétaire Général des Nations unies, Ban Ki Moon, qui a recommandé l'établissement d'un organisme fiscal intergouvernemental, sous l'égide des Nations unies. <sup>54</sup>

Pendant la conférence sur le Financement du Développement d'Addis Abeba, le débat autour de la création de cet organisme fiscal a cristallisé toutes les tensions. Mais les pays développés ont finalement obtenu gain de cause, et la proposition de créer un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide de l'ONU n'a pas été intégrée dans le document final, le Programme d'Action d'Addis Abeba. <sup>55</sup> Des universitaires reconnus ont vigoureusement critiqué cet accord. Joseph Stiglitz, lauréat du prix Nobel d'économie a

dénoncé le fait que « *les pays d'origine de ceux qui pratiquent la fraude et l'évasion fiscales à grande échelle sont ceux qui conçoivent un système censé mettre un terme à ces pratiques* »<sup>56</sup>, et le Professeur José Antonio Ocampo, ancien Ministre des Finances de Colombie, a souligné que « *la domination d'un petit groupe de pays sur la définition des normes fiscales implique, en réalité, que l'architecture de la gouvernance de la fiscalité internationale n'a pas su s'adapter à la mondialisation* ». <sup>57</sup>

Mais la conférence d'Addis Abeba ne constituera probablement pas le dernier chapitre de cette histoire. Dans leur déclaration de clôture, les pays en développement, via le G77, ont déclaré ne pas avoir changé de position et rester fermement déterminés à transformer le comité d'experts des Nations Unies en un comité fiscal intergouvernemental.<sup>58</sup>

## 1. Pourquoi les questions de fiscalité internationale sont importantes pour les pays en développement

De plus en plus de pays, développés comme en développement, reconnaissent que la fiscalité est un facteur essentiel du financement du développement.<sup>59</sup> Les pays en développement sont de plus en plus nombreux à considérer qu'ils ne doivent pas avoir pour objectif unique d'attirer des investisseurs étrangers, mais qu'ils doivent également s'assurer que les investisseurs paient des impôts et contribuent au développement.

Les 54 chefs d'Etat de l'Union Africaine ont envoyé un signal important en ce sens en 2015, en adoptant un rapport sur les flux financiers illicites, et en formulant des recommandations de poids<sup>60</sup>. Ils identifiaient notamment les pratiques de transfert de bénéfices des multinationales comme étant « *de loin le plus grand problème en matière des flux illicites* ». <sup>61</sup>

Mais le défi n'est pas uniquement africain. Il concerne l'ensemble des pays en développement. Selon les nouvelles estimations de la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED) en 2015, les pays en développement perdent entre 70 milliards et 120 milliards de dollars à cause d'une seule méthode d'évasion fiscale : la manipulation des prix de transfert.<sup>62</sup> L'importance de ces pertes est évidente si on les compare aux 193 milliards d'euros <sup>63</sup> que les multinationales versent en impôts sur les sociétés dans les pays en développement.<sup>64</sup>

Peut-être plus choquant encore, une étude du FMI montre qu'en moyenne, et en part du revenu national, les pertes de revenus liées à l'évasion fiscale des entreprises auxquelles font face les pays en développement sont 30 % plus importantes que pour les pays de l'OCDE.<sup>65</sup> Ce chiffre amène le FMI lui-même à considérer que « *les enjeux sont certainement plus pressants pour les pays en développement que pour les pays développés* ». <sup>66</sup>

En effet, en bien des points, les pays en développement sont plus exposés aux impacts négatifs de l'évasion fiscale que les pays développés. Par exemple, alors que dans les pays développés, seuls 3% des investissements privés proviennent des « paradis fiscaux »<sup>67</sup>, ce chiffre est de 21% pour les pays en développement, et de 41% pour les économies en transition.<sup>68</sup> De même, 10% de la richesse européenne est détenue dans des comptes offshore, contre 30 % de la richesse africaine.<sup>69</sup>

Face à ces défis, certains pays en développement réagissent. Dès 2014, l'administration fiscale kenyane est parvenue à récupérer environ 210 millions d'euros en remettant en cause des pratiques qui permettaient aux multinationales de transférer leurs bénéfices à l'extérieur du pays.<sup>70</sup> Au Bangladesh, un organisme vient d'être créé pour surveiller les contributions fiscales des multinationales.<sup>71</sup> A la fin de l'année 2014, la

Chine a quant à elle gagné sa première bataille fiscale contre une multinationale et récupéré 103 millions d'euros<sup>72</sup>. La Chine a depuis lors promis de mettre en place des méthodes choc contre ceux qui pratiquent l'évasion fiscale.<sup>73</sup>

Mais, en s'attaquant aux multinationales, les pays en développement risquent de subir d'énormes pressions. Il peut être difficile, pour la plupart des pays en développement, de résister à la menace d'une baisse des investissements étrangers et de prendre le risque d'apparaître comme un pays hostile à l'investissement.

Et il ne s'agit pas uniquement de résister aux pressions. Même avec les meilleures intentions, les pays en développement font face aux mêmes problèmes que les pays riches : pour s'assurer que les multinationales ne pratiquent pas l'évasion fiscale, il est nécessaire de mettre en place une coopération internationale. Ceci est particulièrement vrai pour les pays en développement, étant donné que les décisions qui les impactent le plus concernant la fiscalité des entreprises multinationales sont prises dans les pays où ces entreprises ont leur siège, c'est-à-dire, dans bien des cas, les pays européens.

#### **Encadré 9 : Evasion fiscale en Amérique Latine, en Afrique et en Europe**

Au cours de l'année passée, trois nouveaux rapports ont démontré comment le développement et la justice sociale sont mis à mal par les pratiques d'évasion fiscale des entreprises multinationales, à la fois dans les pays développés mais aussi, et surtout, dans les pays en développement

En Amérique Latine, le réseau LATINDADD a analysé les comptes de la mine d'or de Yanacocha au Pérou, la plus importante mine d'or d'Amérique du Sud, qui se trouve également être la troisième plus grande et plus rentable mine du monde, selon ses propriétaires.<sup>74</sup> Le rapport estime que le manque à gagner fiscal pourrait s'élever à 893,4 millions d'euros<sup>75</sup> sur 20 ans, de 1993 à 2013, en raison d'une surévaluation des coûts et du recours à d'autres méthodes de transfert artificiel des bénéfices.<sup>76</sup>

En Afrique, les recherches menées par ActionAid ont révélé comment une mine d'uranium australienne aurait potentiellement évité de payer des millions d'euros d'impôts au Malawi, l'un des pays les plus pauvres au monde.<sup>77</sup> Plutôt que de financer ses activités au Malawi par le biais de son siège en Australie, l'entreprise minière a choisi de les financer en passant par les Pays-Bas, par le biais d'un prêt de grande envergure. Ce prêt a généré le versement de 138,2 millions d'euros<sup>78</sup> en intérêts et frais de gestion au Pays-Bas.<sup>79</sup> En raison du Traité de double imposition entre les Pays-Bas et le Malawi, le taux de retenue à la source sur les paiements d'intérêts et les frais de gestion a été réduit de 15% à 0%.<sup>80</sup> On estime que ce passage du Malawi à l'Australie en passant par les Pays-Bas a réduit le taux de retenue à la source de 20,7 millions d'euros<sup>81</sup> en six ans.<sup>82</sup>, ce qu'a de son côté démenti un porte-parole de l'entreprise<sup>83</sup>. En 2014, le Malawi a annulé son traité fiscal avec les Pays-Bas et un nouveau traité a été signé en avril 2015.<sup>84</sup> Bien que ce nouveau traité comprenne des dispositions anti-abus, ces dispositions risquent de ne pas être effectives, sauf si le Malawi obtient également accès aux informations pertinentes sur les multinationales qui ont des activités sur son territoire.<sup>85</sup>

Il n'y a pas que dans les pays en développement que les pratiques d'évasion fiscale entretiennent la pauvreté et les inégalités. En Europe, une recherche menée par SOMO a démontré comment la firme canadienne, Eldorado Gold, qui exploite plusieurs mines en Grèce, a mis au point une structure de financement complexe lui permettant de délocaliser ses revenus. Afin d'éviter de payer des impôts en Grèce et aux Pays-Bas, l'entreprise utilise un réseau complexe de sociétés boîtes aux lettres, une structure

qui est autorisée par la loi néerlandaise et par les lois de l'UE.<sup>86</sup> Selon les estimations de SOMO, le gouvernement grec a perdu environ 1,7 millions d'euros d'impôts sur les sociétés en l'espace de seulement deux années.<sup>87</sup> Ces chiffres sont à mettre en parallèle avec la situation actuelle de la Grèce, confrontée à des mesures d'austérité drastiques, qui lui sont imposées par la Troïka, dont fait partie l'Eurogroupe, présidé par les Pays-Bas.

## 2. Le rôle de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal international injuste

*« L'Union tient compte des objectifs de la coopération au développement dans la mise en œuvre des politiques qui sont susceptibles d'affecter les pays en développement ».*

Traité de Lisbonne, Article 208<sup>88</sup>

En tant que plus grande économie au monde, accueillant de nombreuses multinationales et entretenant des liens étroits avec les pays en développement, l'Europe joue un rôle central dans tous les débats portant sur la justice fiscale internationale. Dans le passé, l'Europe a pris les devants, en adoptant des politiques pionnières, telles que le reporting pays par pays public pour le secteur financier. Toutefois, comme l'ont montré de nombreux scandales (voir Encadré 6), les politiques européennes sont parfois également utilisées pour échapper à l'impôt. Le paragraphe suivant analyse plusieurs aspects des politiques fiscales internationales de l'Europe et leurs impacts sur les pays en développement.

### 3.1 Le secret bancaire et les problèmes d'échanges d'informations

La fuite d'informations bancaires de la branche suisse d'HSBC, la plus grosse banque d'Europe, a provoqué une énorme levée de boucliers en 2015, et le secret bancaire est revenu sur le devant de la scène publique.

Ce que les révélations dites « Swissleaks » ont mis en lumière c'est un système bancaire construit sur le principe de la dissimulation et du secret absolu. Le tableau 1 montre que parmi les comptes cachés révélés par le scandale, 50 000 comptes bancaires comptant pour plus de 51 milliards d'euros<sup>89</sup> étaient liés aux pays en développement. En réaction au scandale Swissleaks, un économiste suisse a déclaré : *« Il est choquant de constater que d'énormes banques, telles qu'HSBC, ont créé un système permettant de générer de gigantesques profits aux dépens des citoyens ordinaires les plus pauvres, pire encore en aidant de nombreux millionnaires, africains notamment, à échapper à l'impôt, tout cela au détriment d'une population déjà très pauvre ».*<sup>90</sup>

**Tableau 1 : Swissleaks et les pays en développement – les chiffres**

	Montant total en milliards d'euros <sup>91</sup>	Nb de comptes bancaires	Nb de clients
<b>Total pour les pays en développement</b>	51,573	50 071	37 845

Source : calculs Eurodad sur la base des données ICIJ.<sup>92</sup> Ces données proviennent de la divulgation des comptes bancaires de la branche suisse de HSBC, datant principalement de la période 2006–2007. Il est à noter que 33 pays en développement ne sont pas couverts par la base de données Swissleaks.

Les informations révélées par Swissleaks concernent une seule banque dans un seul pays, et ne font que donner une idée de l'ampleur d'un problème bien plus vaste. On estime à 1,85 trillions d'euros<sup>95</sup> les actifs détenus offshore par des individus vivant en Asie, en Amérique Latine et en Afrique, ce qui équivaut à des pertes fiscales excédant les 52 milliards d'euros.<sup>96</sup> De nombreux indices montrent que l'impact de ce problème est plus important dans les pays en développement que dans les pays développés<sup>97</sup> : en effet si 10% de la richesse financière de l'Europe est détenue dans des comptes offshore, cette proportion est de 30% pour la richesse financière de l'Afrique.<sup>98</sup>

**Encadré 10**

**30 pourcent** : part de la richesse financière de l'Afrique détenue à l'étranger, correspondant à 370 milliards d'euros.<sup>93</sup>

**10 pourcent** : part de la richesse financière de l'Europe détenue à l'étranger, correspondant à presque 2 trillions d'euros.<sup>94</sup>

Pour mettre un terme aux effets négatifs du secret bancaire sur leurs propres assiettes fiscales, les pays développés se sont mis d'accord pour échanger de manière automatique des informations bancaires. Au sein de l'UE, ces échanges se feront dans le cadre de la Directive dite de Coopération Administrative (DAC), et débuteront à partir de 2017.<sup>99</sup> Un système similaire d'échange est en train d'être développé à l'échelle mondiale par l'OCDE et le G20.<sup>100</sup>

Ces évolutions permettront d'améliorer considérablement la situation actuelle, en rendant beaucoup plus difficiles, dans les pays qui participeront à ces échanges, la dissimulation de fonds sur les comptes bancaires. Toutefois, en raison de la manière dont le système a été conçu, la plupart des pays en développement ne pourront probablement pas en bénéficier.<sup>102</sup>

Au milieu de l'année 2014, l'OCDE a élaboré une feuille de route dont l'objectif est de permettre, à terme, d'inclure les pays en développement dans ce système d'échange automatique d'informations bancaires. Mais la question de savoir si les pays en développement pourront faire partie intégrante de ce système d'échange n'est pas réglée car le G20 insiste sur le principe de réciprocité : c'est-à-dire que les pays n'échangent des informations avec d'autres pays que si ces derniers sont en mesure de leur transmettre également des informations.

**Encadré 11**

**1,85 trillions d'euros** : fonds détenus offshore et provenant d'Asie, d'Amérique Latine et d'Afrique, représentant une perte de revenus fiscaux de 52,6 milliards d'euros.<sup>101</sup>

Tout d'abord, il n'est tout simplement pas possible pour les pays en développement qui ont des capacités limitées de répondre à cette exigence. Ensuite, les échanges qui en résulteraient ne seraient pas d'un grand intérêt pour les pays développés, étant donné que les montants détenus par des individus étrangers dans les comptes bancaires des pays en développement sont probablement insignifiants.<sup>103</sup> Enfin, même si les pays en développement investissaient dans les systèmes et les formations nécessaires à l'échange automatique d'informations, il est peu probable qu'ils recevraient les informations de la part du principal centre offshore du monde, la Suisse. Le gouvernement suisse a en effet déjà annoncé que la Suisse n'échangera pas d'informations avec tous les pays du monde, et que la priorité serait donnée à l'échange d'informations avec les pays avec lesquels la Suisse « *entretient des liens étroits sur le plan politique et économique, qui offrent à leurs contribuables suffisamment de moyens pour régulariser leur situation, et qui sont considérés comme importants et prometteurs au regard de leur potentiel pour l'industrie financière suisse* ». <sup>104</sup>

Etant donné que les pays en développement sont aujourd'hui parfaitement conscients que l'UE et les autres pays développés ne les laisseront pas profiter des solutions proposées pour lutter contre l'évasion

fiscale, certains d'entre eux sont tentés de devenir eux-mêmes des paradis fiscaux et de récupérer ainsi une part des bénéfices. Le Kenya a ainsi annoncé en avril 2015 être proche de finaliser une législation qui pourrait transformer le pays en place financière internationale, sur le modèle de la City de Londres.<sup>105</sup>

### 3.2 Ne pas partager les informations relatives aux activités des multinationales avec les pays en développement

Le manque de transparence est à l'origine de nombreux scandales d'évasion fiscale impliquant des multinationales. C'est ce manque de transparence qui permet aux entreprises de transférer leurs bénéfices partout dans le monde, sans avoir à rendre des comptes. Une partie du problème réside dans le fait que les multinationales déclarent des comptes consolidés, ce qui implique qu'elles ne donnent pas d'informations sur les impôts qu'elles payent, les bénéfices qu'elles réalisent, leur chiffres d'affaires et d'autres informations essentielles dans chacun des pays où elles sont présentes. Elles délivrent ces informations au niveau global et si ces chiffres agrégés peuvent être utiles pour avoir une vue d'ensemble de l'entreprise, ils rendent pratiquement impossible la détection de toute planification fiscale agressive ou de tout transfert artificiels de bénéfices, qui peuvent se cacher derrière ces chiffres.

#### Encadré 12

Le chiffre d'affaires de la filiale de McDonald's au Luxembourg (2009–2013): **€3,7 milliards.**

Nombre de fois où la filiale du Luxembourg est mentionnée dans les états financiers de McDonald's: **0**

Le reporting financier de McDonald's est un exemple de l'opacité du système de reporting financier actuel, et montre à quel point il ne permet pas au public de comprendre les activités des multinationales. En 2015, une coalition d'organisations non-gouvernementales (ONG) et de syndicats a montré que la chaîne de restauration rapide pourrait avoir échappé à un montant s'élevant à 1 milliard d'euros d'impôts en Europe au cours de la période 2009–2013.<sup>106</sup> Elle aurait réussi cet exploit en faisant transiter plus de 3,7 milliards d'euros par une filiale au Luxembourg, employant seulement 13 salariés. Et sur ce chiffre d'affaires de 3,7 milliards d'euros, seulement 16 millions d'euros d'impôts ont été versés au Luxembourg. Ces informations ont été obtenues à la suite d'une recherche approfondie, car aucune de ces informations n'était contenue dans les bilans financiers publiés par McDonald's. Dans ces bilans, il n'est à aucun moment fait mention de leur filiale au Luxembourg, malgré le rôle crucial que celle-ci joue dans les activités de l'entreprise.<sup>107</sup>

Le problème est encore plus important pour les pays en développement, qui, étant donné la taille réduite de leurs marchés, sont souvent regroupés avec d'autres pays ou même avec d'autres régions. Par exemple, un citoyen d'un pays africain aura beaucoup de difficultés à obtenir des informations intéressantes en consultant les bilans financiers de Coca Cola, étant donné que l'entreprise ne publie d'informations pour aucun pays africain. En fait, elle ne publie même pas de données relatives à l'Afrique en tant que continent : elle agrège les données africaines à celles de l'Eurasie.<sup>108</sup> Cet exemple est loin d'être isolé et, bien sûr, le fait qu'une entreprise consolide ses comptes n'est pas une preuve d'évasion fiscale, mais cela rend simplement impossible de savoir où les entreprises exercent une activité et où elles payent leurs impôts.

Le reporting pays par pays public contribuerait grandement à contrer le problème des comptes consolidés, étant donné que les multinationales seraient tenues de fournir des informations sur leurs activités dans chacun des pays où elles sont implantées.



Cette obligation de reporting pays par pays public existe déjà pour les banques européennes depuis une directive de l'UE adoptée en 2013 (voir Encadré 8). Ces formats publics de reporting pays par pays sont beaucoup plus adaptés aux pays en développement que les formats confidentiels proposés par l'OCDE car cela garantirait leur accès aux citoyens comme aux autorités fiscales des pays en développement.

La Commission Européenne réalise actuellement une étude d'impact qui doit venir l'aider à décider si oui, ou non, le reporting pays par pays public pourrait être rendu obligatoire, au niveau européen, pour tous les secteurs d'activités, et pas uniquement pour le secteur bancaire. Mais comme dans le passé, certains pays membres ont exprimé de fortes réticences à l'égard de cette mesure, il est fort probable qu'ils la bloquent à nouveau alors même que cela représenterait un progrès considérable pour les pays en développement.<sup>109</sup>

#### **Encadré 13 : la reporting pays par pays public au sein de l'UE : les enseignements du secteur financier**

La Directive Européenne sur les exigences de fonds propres IV<sup>110</sup> a introduit en 2013 l'obligation pour les banques basées au sein de l'UE de rendre publiques des informations financières pays par pays. En utilisant les données disponibles pour 26 banques européennes<sup>111</sup>, l'expert comptable Richard Murphy a montré que ces données publiques permettrait de faire une analyse du risque de pratiques de transferts de bénéficiaires et d'érosion de la base fiscale des banques. Deux résultats importants émanent de cette analyse :

- Premièrement, des pratiques de transferts de bénéficiaires dans des juridictions offshore et à faible fiscalité semblent être une réalité,<sup>112</sup> ce qui génère potentiellement une érosion de la base d'imposition dans d'autres pays
- deuxièmement les principales juridictions dans lesquelles ces pratiques semblent avoir lieu sont, en général, celles qu'il désigne sous le nom de « usual suspects – les suspects habituels ». Les cinq principales juridictions pour lesquelles il existe des indications de sur-déclarations de profits sont les Etats-Unis, la Belgique, le Luxembourg, l'Irlande et Singapour.<sup>113</sup>

L'analyse des informations nouvellement publiées montre également comment le reporting pays par pays public contribue à mettre en lumière ce qui se passe dans les pays en développement. Par exemple, en 2012, Barclays publiait ses comptes de manière consolidée, ce qui rendait impossible d'avoir des informations sur ses activités dans les pays en développement. Aujourd'hui, les comptes publiés par la banque permettent aux lecteurs d'apprendre, par exemple, qu'en 2014, 30 salariés ont généré un chiffre d'affaires de 744,36 millions d'euros<sup>114</sup> au Luxembourg, où l'entreprise a payé 4,9 millions d'euros<sup>115</sup> d'impôt, alors qu'au Kenya, la banque, employant 2 853 salariés, a généré un chiffre d'affaire de presque 200 millions de livres, et l'entreprise n'a payé que 37 millions d'euros<sup>116</sup> au titre de l'impôt.<sup>117</sup>

Si les informations du reporting pays par pays sont uniquement transmises au pays du siège de la multinationale, comme le propose l'initiative BEPS de l'OCDE, il est peu probable que ces informations soient largement partagées, notamment avec les pays en développement, qui ont pourtant particulièrement besoin d'avoir accès à ces informations (voir chapitre 3.1 – échange automatique d'information- sur les problèmes rencontrés par les pays en développement dans le cadre des échanges d'informations fiscales.)

Les recommandations de l'OCDE concernant le reporting pays par pays comportent une limite supplémentaire car cette obligation de reporting ne s'applique qu'aux très grandes entreprises, qui ont un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur à 750 millions d'euros. Le Parlement européen a fait une proposition<sup>118</sup> qui étendrait cette obligation de reporting pays par pays aux « grandes entreprises » telles

qu'elles sont définies dans une autre directive européenne.<sup>119</sup> Comme l'illustre le tableau 1, avec le seuil proposé par BEPS, un nombre beaucoup plus faible d'entreprises seraient concernées par cette obligation qu'avec le seuil proposé par le Parlement (quatre fois moins). Il faut noter que les chiffres du tableau 1 sont simplement indicatifs, car ils ne concernent que les entreprises cotées, alors que les seuils proposés par l'OCDE comme ceux proposés par le Parlement s'appliqueront aussi aux entreprises non cotées.

**Tableau 2 : nombre d'entreprises cotées qui serait obligées de fournir un reporting pays par pays selon le seuil BEPS de l'OCDE et selon le seuil proposé par le Parlement Européen**

Pays	En prenant en compte le seuil BEPS de l'OCDE	En prenant en compte le seuil proposé par le Parlement européen
Belgique	28	85
République Tchèque	3	6
Danemark	26	72
France	154	418
Allemagne	138	442
Hongrie	3	14
Irlande	36	61
Italie	69	195
Luxembourg	26	54
Pays-Bas	61	110
Pologne	29	237
Slovénie	6	27
Espagne	48	108
Suède	57	223
Royaume-Uni	262	778
EU 28	1,053	3,396

Source : calculs Eurodad<sup>120</sup>

Avec le processus BEPS qui met à mal les progrès concernant le reporting pays par pays pour les pays en développement, il revient désormais à l'UE et à ses Etats membres de résister et de réaffirmer que la décision de rendre public le reporting pays par pays pour le secteur bancaire était la bonne, et d'insister pour que le reporting pays par pays public soit obligatoire pour l'ensemble des secteurs économiques, pour un groupe plus large d'entreprises que celui concerné par le seuil BEPS, afin que tous les pays du monde puissent en bénéficier.

### 3.3 Les sociétés boîtes aux lettres

Les sociétés boîtes aux lettres, ou entités ad-hoc, sont des entités juridiques construites pour répondre à un besoin précis et spécifique. Elles ont habituellement peu ou pas de salariés et peu de substance économique, mais elles sont souvent capables de gérer de grandes quantités de fonds, en raison des traitements fiscaux favorables qui leur sont accordés dans de nombreux pays. Alors que le taux d'imposition sur les entreprises est d'environ 29 % au Luxembourg, par exemple, les célèbres sociétés boîtes aux lettres qui y sont installées sont uniquement assujetties à un taux qui va de 0,01 % à 0,05 % des actifs de l'entreprise.<sup>121</sup> Comme l'a souligné l'UNCTAD en 2013 : « ...les efforts internationaux ... se sont concentrés principalement sur [les places financières offshore], mais les entités ad-hoc sont un phénomène

*de bien plus grande envergure* ». <sup>122</sup> Les sociétés boîtes aux lettres peuvent être gérées par ceux que l'on nomme « prestataires de services aux sociétés et aux trusts ». Le Groupe d'Action Financière (GAFI) définit ces prestataires comme étant « toutes les personnes et entités qui, sur une base professionnelle, participent à la création, à l'administration et à la gestion des trusts ou d'autres structures d'entreprises ». <sup>123</sup> Les recherches menées par les autorités et les journalistes ont démontré que ces prestataires de services aident les entreprises à échapper à l'impôt, voire à frauder. <sup>124</sup> Ces sociétés boîtes aux lettres peuvent même être utilisées pour des activités de blanchiment d'argent, <sup>125</sup> et au moins aux Pays-Bas, nombre d'entre elles ne sont pas en possession de suffisamment d'informations concernant les risques liés à leurs clients. <sup>126</sup>

L'Europe est une place importante dans le transit des investissements par le biais de sociétés boîtes aux lettres. Par exemple, le Luxembourg et les Pays Bas représentent à eux deux environ un quart des stocks mondiaux d'Investissements Direct Etrangers (IDE). Le Luxembourg représente à lui seul 54% de tous les investissements sortants de l'Europe. <sup>127</sup> D'autres pays européens, tels que l'Autriche, Chypre, la Hongrie et l'Espagne disposent également de régimes attractifs pour les entités ad-hoc. <sup>128</sup>

Comme le montre le Tableau 3 (part des stocks d'investissements des entreprises qui transitent par des entités ad-hoc), au niveau mondial, 19% des investissements des entreprises transitent par des entités ad-hoc. L'Europe est une des régions du monde pour laquelle cette proportion est la plus élevée. Ces sociétés boîtes aux lettres jouent également un rôle important dans les investissements vers les pays en développement, bien que la part soit plus faible pour ce groupe de pays que pour les pays développés, avec 9% d'investissements transitant par des entités ad-hoc.

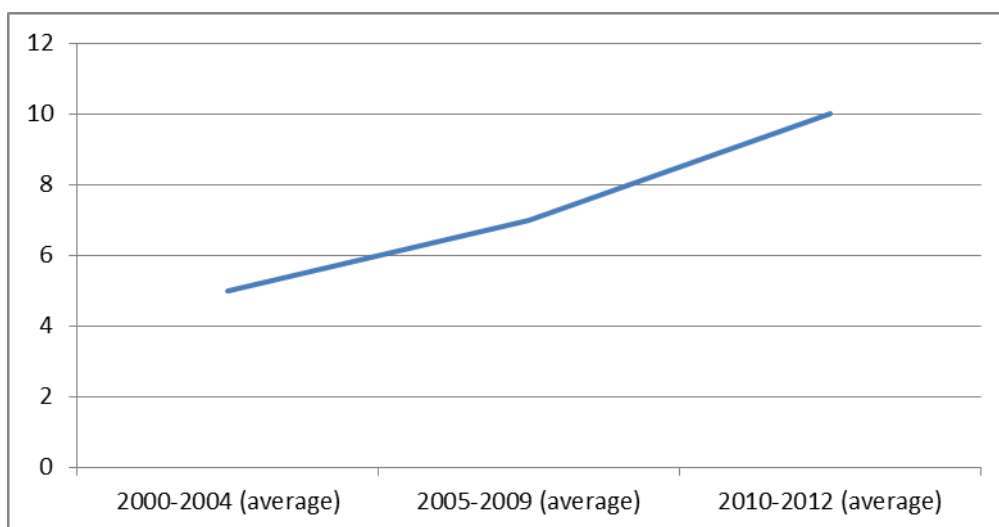
**Tableau 3 : part des stocks d'investissements d'entreprise provenant des entités ad-hoc**

	<b>Part des stocks d'investissements des entreprises qui transitent par des entités ad-hoc (%)</b>
<b>Monde</b>	<b>19</b>
<b>Economies développées</b>	<b>26</b>
- Europe	32
<b>Economies en Développement</b>	<b>9</b>
- Afrique	12
- Asie en développement <sup>129</sup>	6
- Amérique Latine & Caraïbes	19
<b>Economies en transition <sup>130</sup></b>	<b>19</b>

Source : Rapport UNCTAD sur les investissements mondiaux, 2015 <sup>131</sup>

Cependant, et de manière inquiétante, le pourcentage d'investissements vers les pays en développement transitant par les entités ad-hoc est en augmentation constante depuis l'an 2000 (voir Figure 1).

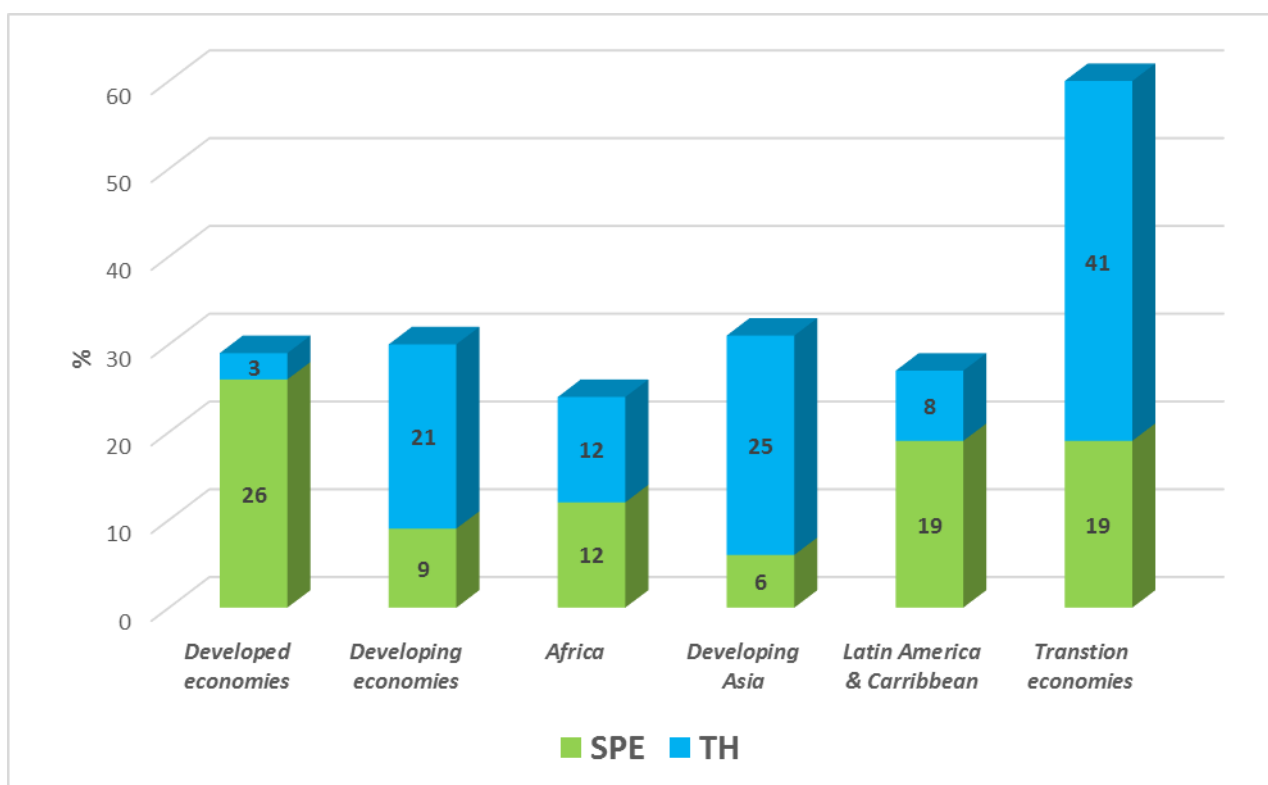
**Figure 1 : part des investissements des entreprises dans les économies en développement et passant par les entités ad-hoc (en pourcentage), 2000–2012**



Source : UNCTAD. (2015). *Rapport sur les investissements mondiaux*.<sup>132</sup>

Etant donné que l'Europe est un centre mondial d'investissements liés aux entités ad-hoc, et que ces entités sont souvent utilisées afin de pratiquer l'évasion fiscale<sup>133</sup>, l'Union européenne a une responsabilité particulière dans la recherche de solutions aux effets négatifs que cela induit sur les bases fiscales des pays en développement.

**Figure 2 : flux d'investissements transitant par des paradis fiscaux (en anglais tax havens, TH) et par des entités ad-hoc (en anglais special purpose entities, SPE), par région, 2012**



Source : CNUCED. (2015). *Rapport sur les investissements mondiaux*. Pour la liste des pays considérés par la CNUCED comme des paradis fiscaux, voir p. 214, dernière note n°9 du rapport.<sup>134</sup>

### 3.4 Régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle (Patent boxes)

Un régime fiscal préférentiel pour les revenus issus de la propriété intellectuelle, que l'on appelle en anglais les patent boxes, est comme son nom l'indique, une forme d'incitation fiscale qui accorde un traitement fiscal préférentiel sur les revenus de la propriété intellectuelle (PI).<sup>136</sup> Ces régimes sont de plus en plus répandus au sein de l'UE, et le Royaume-Uni, la Belgique, l'Espagne, le Portugal, la France, l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas, le Luxembourg, Malte, Chypre et la Hongrie ont plus ou moins récemment adopté ou annoncé la mise en place de cette forme d'incitation fiscale.<sup>137</sup> Dans une étude récente la Commission Européenne a quant à elle souligné que ces régimes fiscaux préférentiels « *offrent de multiples possibilités de planification fiscale pour les entreprises* » étant donné la facilité pour les entreprises d'allouer une grande proportion de leurs bénéfices à leurs brevets, transférant ainsi les bénéfices par-delà les frontières, loin du lieu de la production et dans un pays où les régimes préférentiels permettent de ne payer que très peu d'impôts sur les revenus..

#### Encadré 14

**12** : nombre de pays de l'UE ayant mis en place un régime fiscal favorable aux brevets, ou prévoyant de le faire.

**6** : nombre de ces régimes ayant été introduits au cours des cinq dernières années.<sup>135</sup>

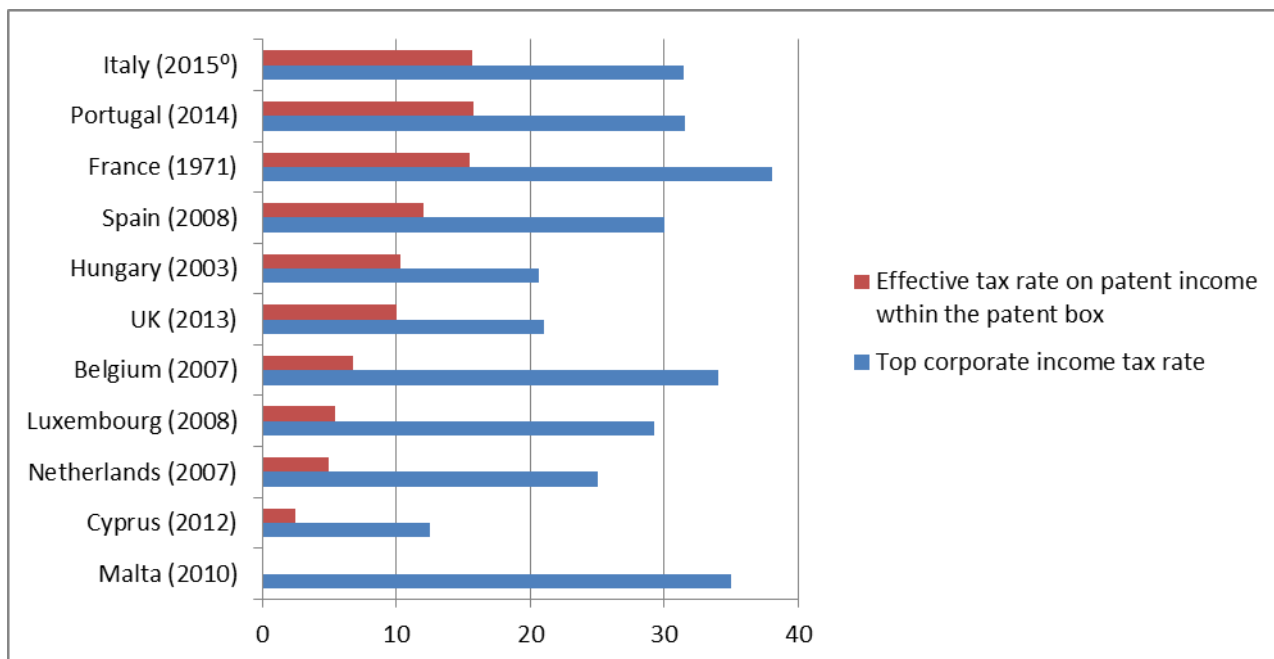
Dans une analyse statistique des impacts de ces régimes spécifiques au sein de l'UE, publiée en 2015, la Commission indique que ces régimes ne permettent pas de favoriser l'innovation, mais que les chiffres montrent que « *dans la majorité des cas, l'existence d'un régime fiscal favorable aux revenus tirés de la propriété intellectuelle incite les multinationales à transférer le lieu d'enregistrement de leurs brevets sans augmenter pour autant le nombre de créateurs ou transférer les activités de recherche* ». Ce qui amène à la conclusion évidente « *que les impacts de ces régimes sont principalement de nature fiscale* ». <sup>138</sup>

*« Les régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle semblent moins stimuler l'innovation que favoriser la délocalisation des revenus de l'entreprise »*

Commission européenne<sup>139</sup>

Il faut noter que la prolifération de ces régimes en Europe est remarquée à l'étranger. Un contributeur de l'influent magazine Forbes a écrit dans un article intitulé « *L'Irlande et le Royaume-Uni se dotent d'une patent box, pourquoi pas les Etats Unis ?* », que ces patent boxes peuvent « *réduire de manière significative l'assiette d'imposition réelle d'une entreprise* », ce qui représente pour les entreprises une véritable « *aubaine* ». Il recommande ensuite aux décideurs américains de s'inspirer du leadership de l'Europe sur la question et conclut l'article par la question suivante : « *qu'y a-t-il que l'on pourrait ne pas apprécier [dans ces régimes] ?* »<sup>140</sup> Il semble que ces appels ont été entendus, étant donné qu'un soutien des deux partis américains à cette mesure a été exprimé au Congrès américain en mai 2015.<sup>141</sup> En ce qui concerne la justice fiscale, ces régimes soulèvent pourtant une série de questions sérieuses.

**Figure 3 : Taux d'impôts sur les sociétés des entreprises comparés aux taux des patent boxes (entre parenthèse, année d'adoption de la patent box)**



Rouge : taux d'imposition effectif sur la base des revenus des brevets dans le cadre de la patent box

Bleu : taux d'imposition sur les bénéfices des entreprises

Source : Commission Européenne (2014) & Commission Européenne (2015).<sup>142</sup> L'Italie vient seulement d'introduire son régime fiscal favorable aux brevets en août 2015. En 2015, le taux qui sera appliqué aux revenus des brevets représente 30% du taux normal d'impôt sur les sociétés (IS) et en 2016 40% de l'IS. A partir de 2017, le taux sera de 50% de l'IS, qui est de 15,7% comme présenté dans le graphique.<sup>143</sup> Malte ne collecte aucun impôt sur les revenus de la propriété intellectuelle dans le cadre de son régime fiscal favorable aux brevets, ce qui explique pourquoi le taux d'imposition n'est pas visible sur le schéma. L'Irlande a eu une patent box jusqu'en 2010, et a annoncé son intention de la réintroduire dans son budget de 2016. CE nouveau régime – connu en Irlande sous le nom de « régime de développement de la connaissance » – devrait proposer un taux d'imposition de 6.25%.<sup>144</sup>

Les patent boxes posent le risque de voir les pays en développement utilisés comme des plateformes de production d'où les bénéfices sont transférés vers les régimes fiscaux favorables aux brevets situés dans les pays développés.<sup>145</sup> L'accord obtenu dans le cadre du projet BEPS en 2015 n'a pas permis d'abolir ces régimes fiscaux (voir chapitre 1.3). Les inquiétudes restent donc plus que jamais justifiées.

### 3.5 Conventions fiscales

En 2015, les Nations unies ont reconnu que si les conventions fiscales étaient « conçues pour éviter ou pour atténuer les effets de la double imposition », elles ont finalement « mené, dans de nombreuses circonstances, à une double non-imposition ». <sup>146</sup> Il s'agit d'un réel danger pour les pays en développement, ce qui a à nouveau été démontré par un rapport d' ActionAid en 2015 qui explique la manière dont une entreprise minière australienne, ayant des activités au Malawi, a réussi à réduire ses contributions fiscales en finançant ses investissements par le biais des Pays-Bas. Elle aura ainsi pu bénéficier d'un taux de retenue à la source de zéro, conformément aux dispositions d'une convention fiscale entre le Malawi et les Pays-Bas (voir encadré 9).<sup>147</sup> Afin d'éviter que les entreprises créent des filiales dans certaines juridictions avec pour unique but de pouvoir profiter d'une convention (phénomène appelé « treaty shopping»), il est vital que les conventions passées avec les pays en développement contiennent une clause anti-abus.<sup>148</sup> Cependant, en

dénonçant les effets négatifs des taux réduits de retenue à la source le rapport ActionAid démontre, que le simple fait d'adopter des mesures anti-abus ne suffit pas à protéger l'assiette fiscale d'un pays.

De nombreuses conventions fiscales sont basées sur le modèle de l'OCDE, ce qui augmente les problèmes liés aux conventions fiscales pour les pays en développement.<sup>149</sup> Le défi, pour les pays en développement, tient au fait qu'en signant une convention de type OCDE, ils cèdent une partie de leurs droits à taxer les investissements étrangers à la source, à savoir dans leur pays. Le modèle des Nations unies octroie quant à lui généralement plus de droits à taxer aux pays en développement.<sup>150</sup>

**Encadré 15**

*"...l'initiative de négocier une convention de double imposition vient des multinationales » a déclaré un fonctionnaire du marché commun pour l'Afrique orientale et australe (COMESA)<sup>151</sup>*

*"...si l'on regarde toutes les [conventions] qui ont été signées avec un pays, on peut probablement faire correspondre chacune d'entre elles à l'implantation d'une très grande entreprise dans ce pays » – fonctionnaire d'un ministère des finances africain<sup>152</sup>*

Au-delà des défis liés au « treaty shopping » et à la répartition des droits à taxer, les conventions fiscales peuvent amputer l'assiette fiscale des pays en développement en réduisant les taux de retenue à la source. Ces taux sont souvent réduits dans le cadre de négociations entre les gouvernements. Dans un rapport de 2015, les Nations unies indiquent que « beaucoup de pays en développement dotés de peu de capacités de collecte de l'impôt se sont vu imposer des limites au recours à un mécanisme de collecte de l'impôt relativement efficace (la retenue à la source) » via des conventions fiscales. Le tableau 4 montre que ce problème est là encore lié au modèle de l'OCDE, qui impose généralement des taux maximum faibles pour la retenue à la source, alors que le modèle des Nations unies n'impose pas de tels seuils.

**Tableau 4 : la différence entre les taux de retenue à la source dans le modèle de conventions fiscales de l'OCDE et dans celui des Nations unies**

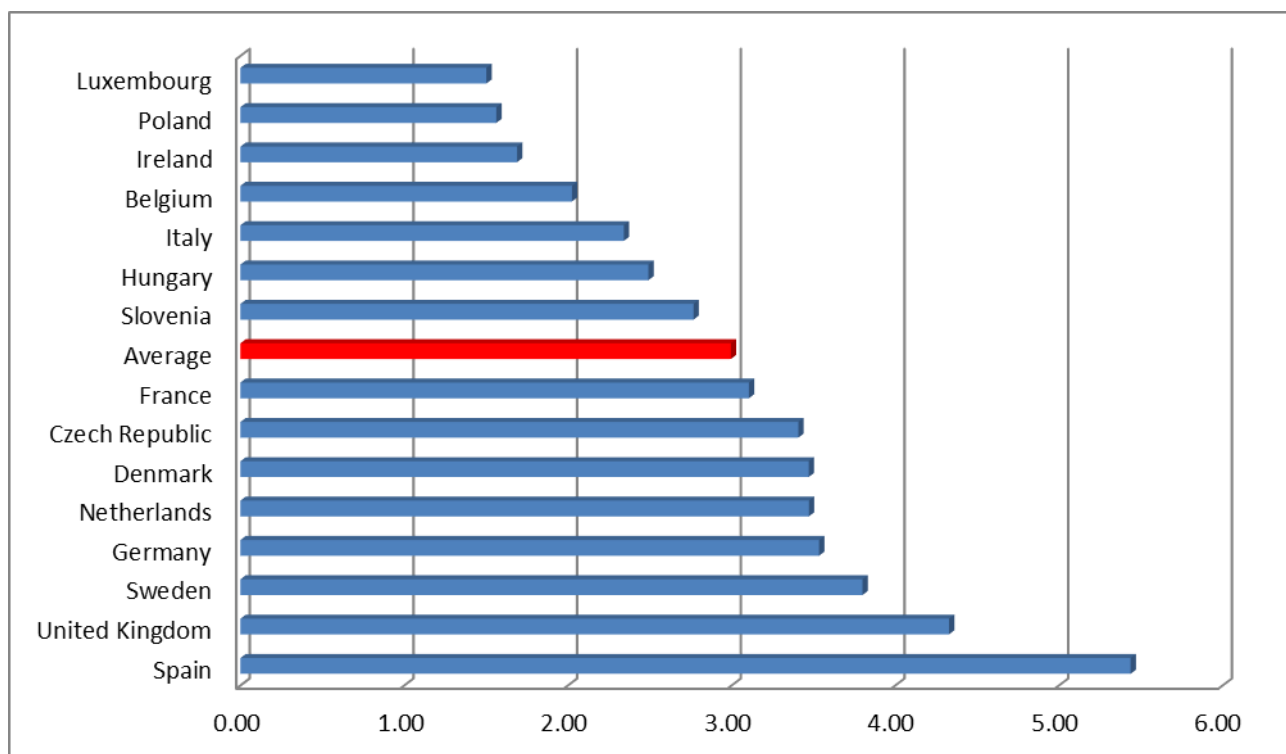
	Taux de retenue à la source maximal sur les dividendes	Taux de retenue à la source maximal sur les intérêts	Taux de retenue à la source maximal sur les redevances
Convention selon le modèle de l'OCDE	5 à 15 %*	10 %	Pas de taux de retenue à la source pour les redevances
Convention selon le modèle des Nations Unies	Pas de seuil maximum	Pas de seuil maximum	Pas de seuil maximum

Source : ActionAid<sup>153</sup>

\*le taux le plus bas de retenue à la source s'applique aux dividendes payées à une entreprise étrangère par une filiale dans le pays source qu'elle détient à plus de 25%.

L'analyse des taux de retenue à la source moyens obtenus par les 15 pays membres de l'UE étudiés dans le cadre du présent rapport montre que la plupart d'entre eux ont beaucoup œuvré pour leur réduction dans le cadre de leurs conventions avec les pays en développement (voir Figure 4).

**Figure 4 : Réduction moyenne des taux de retenue à la source dans le cadre des conventions fiscales passées entre 15 Etats Membres de l'UE et les pays en développement**



Source : calculs Eurodad.<sup>154</sup>

La réduction moyenne du taux inclut les retenues à la source de quatre catégories de revenus : les redevances, les intérêts, les dividendes sur les entreprises et sur les entreprises qualifiées. Elle ne comprend pas les taux d'imposition liés aux frais de services ou de gestion, en raison du manque de données. La réduction moyenne de taux entre les pays européens concernés par ce rapport et les pays en développement fait référence à la différence entre les taux convenus dans les conventions, et les taux officiels en vigueur dans les pays en développement pour les quatre catégories de revenus. Le chiffre concernant la réduction moyenne est une moyenne non pondérée des réductions de l'ensemble des 15 pays européens concernés par ce rapport.

### 3.6 Rescrits fiscaux

Les règles internationales sur la fiscalité des entreprises multinationales demeurent floues et complexes, et des inquiétudes ont été exprimées sur les résultats du processus BEPS de l'OCDE (voir chapitre 1.3), qui ne feront qu'aggraver ce problème.<sup>155</sup> Dans un souci de clarification juridique, les administrations fiscales peuvent concéder aux entreprises ou aux particuliers des rescrits fiscaux, qui comprennent des accords préalables en matière de prix de transfert (APP), ceci afin de clarifier leur situation fiscale et à leur garantir que les pratiques fiscales ayant fait l'objet d'un accord ne seront pas remises en cause. Ces accords peuvent rendre le système fiscal plus efficace en apportant aux entreprises des garanties de stabilité. Toutefois, ils peuvent également être mal utilisés et légitimer de larges pratiques d'évasion fiscale. C'est la raison pour laquelle leur utilisation doit être transparente et responsable. Actuellement, ces accords sont souvent négociés de manière bilatérale et strictement confidentielle entre la multinationale et l'administration fiscale nationale.

Le monde secret du rescrit fiscal accordé aux multinationales a été révélé au grand public à la suite des révélations Luxleaks en novembre 2014.<sup>156</sup> Un professeur de droit a décrit ces rescrits fiscaux de la manière



suivante : « *c'est comme si vous présentiez votre planification fiscale au gouvernement, et que vous obteniez sa bénédiction à l'avance* ». <sup>157</sup> Ces rescrits fiscaux sont aujourd'hui devenus un outil essentiel facilitant l'évasion fiscale des entreprises. Les multinationales se sont précipitées dans les bureaux de l'administration fiscale du Luxembourg afin d'obtenir un rescrit, en faisant parfois valider des dispositions qui leur permettait d'abaisser les taux d'imposition en dessous des 1% <sup>158</sup>. L'entreprise d'audit PwC, qui a servi d'intermédiaire pour ces rescrits fiscaux, a depuis lors été accusée par le Comité Britannique des Comptes Publics de promouvoir ainsi l'évasion fiscale à l'échelle industrielle. <sup>159</sup> Avec d'autres pays membres de l'UE, le Luxembourg fait actuellement l'objet d'une enquête de la Commission européenne pour avoir utilisé les rescrits fiscaux pour accorder ce qui peut être considéré comme des aides d'Etat illégales. L'enquête de la Commission a été étendue en mars 2015 afin d'inclure les accords fiscaux passés avec McDonald's. <sup>160</sup>

Aussi choquantes que ces révélations sur le Luxembourg ont pu paraître, le plus dérangeant dans ces fuites est qu'elles ne concernaient qu'un seul pays et les rescrits négociés par une seule entreprise d'audit.

L'affaire Luxleaks n'a sans doute révélé que la partie immergée de l'iceberg : en-dessous, il existe un problème bien plus vaste et profond, étant donné que 22 Etats membres de l'UE octroient des rescrits fiscaux, ce qui implique autant de potentiels allègements fiscaux. Alors que le Luxembourg est l'un des Etats Membres les plus actifs dans le domaine du rescrit fiscal, il est loin d'être le seul, comme l'illustre la figure 5, qui ne prend en compte qu'un seul type de rescrit fiscal : l'Accord Préalable en matière de prix de transfert (APP). La Commission européenne a annoncé en mars 2015 que les détails

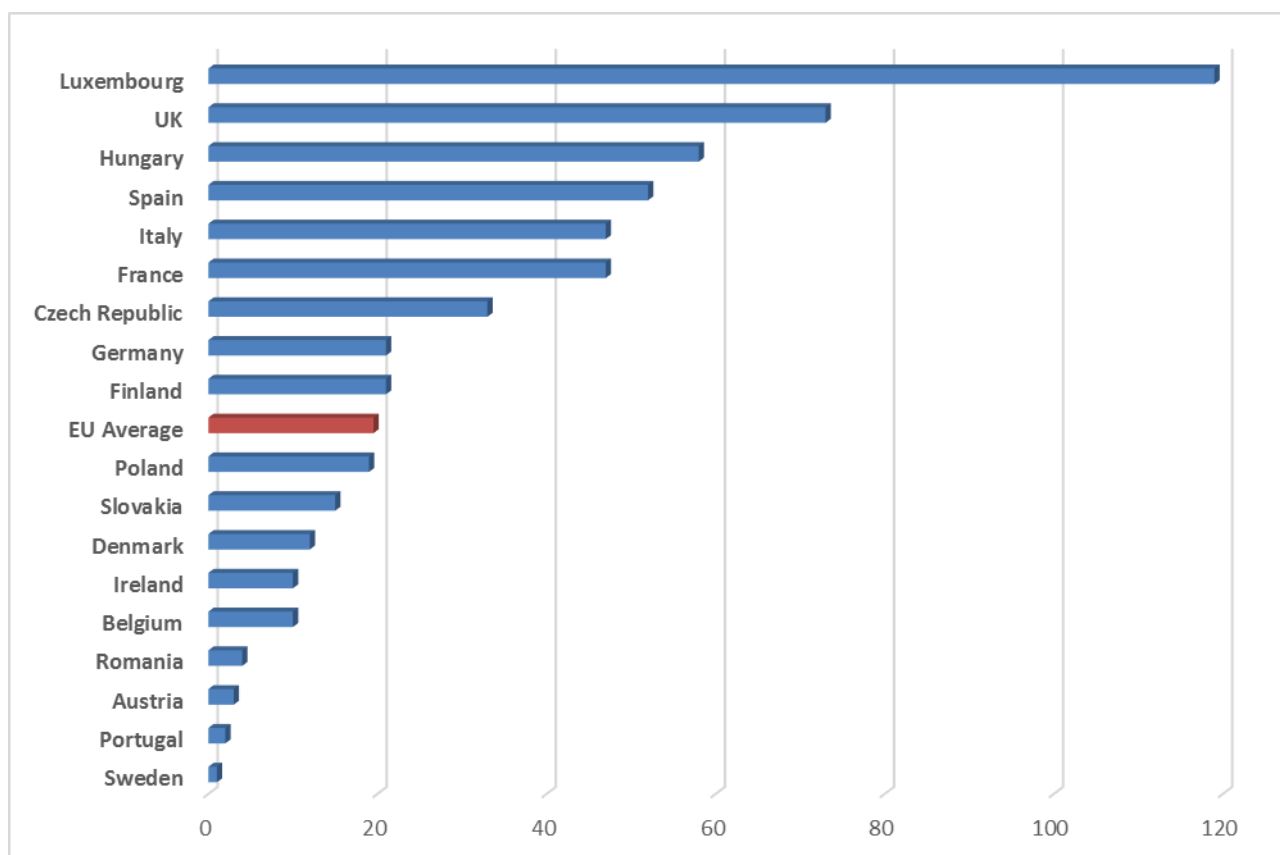
#### Encadré 16

Une étude des pratiques sur les rescrits fiscaux dans les 20 pays membres menée par la Commission européenne en 2015 démontre que les huit Etats membres les plus actifs dans le domaine du rescrit fiscal ont conclu entre 100 et 600 rescrits fiscaux par an, alors qu'un état membre a accordé jusqu'à 2000 rescrits fiscaux en l'espace d'un an. Cette étude n'a pas révélé l'identité de ces pays. <sup>161</sup>

des rescrits fiscaux seraient automatiquement échangés entre les Etats membres de l'UE, dans le but de décourager les rescrits excessifs. <sup>162</sup> Bien que cette décision soit importante, elle n'en permet pas l'accès aux pays en développement ou citoyens européens. Le problème plus profond de l'opacité et de la complexité du système fiscal n'a pas non plus été abordé, alors que c'est ce qui entraîne les gouvernements dans la course à la « concurrence fiscale ». Les pays se livrent ainsi une concurrence à celui qui offrira aux multinationales le plus d'incitations fiscales afin de les attirer sur son territoire, alors qu'ils devraient collaborer pour mettre en place un système fiscal cohérent et solide. <sup>163</sup> Les données de la Commission montrent que, sur 547 APP en vigueur au sein des Etats Membres de l'UE à la fin de l'année 2013, 178 avaient été passés avec des pays non membres de l'UE. <sup>164</sup>

La Commission réalise une étude d'impact examinant les avantages et les inconvénients de rendre public une partie des rescrits fiscaux. Les résultats de cette évaluation devraient être prêts au début de l'année 2016. Toutefois, comme c'est habituellement le cas avec les études d'impact de la Commission, elle risque de ne pas prendre en compte les intérêts des pays en développement.

**Figure 5 : nombre total d'Accords Préalables sur le prix de transfert (APP) en vigueur à la fin de l'année 2013 dans un certain nombre d'Etats membres de l'UE**



Source : Commission Européenne 2014.<sup>165</sup>

Les données relatives aux APP en vigueur à la fin 2013 sont incomplètes pour l'Autriche, et manquantes pour les Pays-Bas (bien que les données montrent que les Pays-Bas ont accordé 228 APP rien que pour l'année 2013). Les pays de l'UE qui n'ont pas encore mis en place de dispositions d'APP sont : la Bulgarie, l'Estonie, la Croatie, Chypre, Malte et la Slovénie. La Grèce dispose de dispositions d'APP, mais n'avait pas d'APP en vigueur à la fin 2013.

Etant donné qu'il n'existe pas de définition commune des APP à l'échelle de l'UE, lorsqu'un APP entre en vigueur, il peut exister des divergences dans la manière dont les chiffres sont présentés pour chaque pays.

### 3.7 Exclusion des pays en développement des prises de décisions

Comme cela a été souligné précédemment, les réformes BEPS de l'OCDE ont été systématiquement biaisées, au détriment des intérêts des pays en développement.

L'Europe joue un rôle essentiel dans le maintien du système actuel, qui impose que toute réforme fiscale internationale soit débattue et mise en place dans le cadre de l'OCDE et du G20, où plus de 100 pays en développement ne sont pas représentés. Pendant des années, les pays en développement ont demandé à ce que les Nations unies reprennent le processus de réforme de la fiscalité internationale, ce qui permettrait que l'ensemble des pays du monde participent à la prise de décisions. L'UE a joué un rôle actif dans le blocage de cette proposition au cours de la conférence de juillet sur le Financement du développement à Addis Abeba, où la question d'un organisme fiscal international a représenté le principal point d'achoppement entre les pays développés et les pays en développement. Au tout début des négociations, l'UE semblait faire preuve d'une certaine ouverture pour débattre de la proposition, en demandant une analyse coûts-bénéfices, davantage de clarté sur le mandat et une réflexion sur les liens potentiels entre les différents organismes afin d'éviter les « doublons inutiles ».<sup>166</sup> Toutefois, l'UE a ensuite changé son fusil d'épaule et s'est fermement opposé à la mise en place d'un organisme fiscal

intergouvernemental, en se référant au problème de la « prolifération institutionnelle », et indiquant sa préférence au maintien du processus de prise de décisions au sein de l'OCDE.<sup>167</sup> D'autres pays développés, dont les Etats-Unis<sup>168</sup>, se sont également opposés à cette proposition, qui n'a finalement pas été adoptée.

### 3.8 Renforcer les capacités ou aboutir au consensus ?

En réponse aux critiques sur son manque de représentativité, l'OCDE a déclaré qu'il était nécessaire de renforcer les capacités des administrations fiscales des pays en développement afin de leur permettre de mettre en œuvre les règles fiscales internationales.

Cependant, réduire le débat autour de la manière dont les pays en développement peuvent collecter plus d'impôts à une simple question de capacités exclue la nature politique inhérente du problème, dont la responsabilité est transférée des pays développés aux pays en développement. Cette question a été reprise dans un rapport des 54 chefs d'état de l'Union Africaine qui indique : « *il est somme toute contradictoire, pour les pays développés, de continuer à fournir une assistance technique et une aide au développement (bien qu'à des niveaux de plus en plus faibles) à l'Afrique, tout en maintenant des règles fiscales qui facilitent le pillage des ressources du continent à travers les flux financiers illicites* ». <sup>169</sup>

Malgré cette contradiction, le besoin de renforcement des capacités en matière fiscale est indéniable dans la plupart des pays en développement : on estime que les pays africains auraient besoin d'embaucher 650 000 inspecteurs des impôts supplémentaires pour obtenir le même ratio que dans les pays de l'OCDE.<sup>170</sup>

Toutefois, le renforcement des capacités peut également être utilisé pour promouvoir les politiques de l'OCDE dans les pays en développement et pour les pousser à les mettre en œuvre, qu'elles leur soient favorables ou non. Certaines se sont révélées difficiles à mettre en œuvre dans les pays en développement, telles que le principe de pleine concurrence de l'OCDE pour répondre à la manipulation des prix de transfert.<sup>171</sup>

#### **Encadré 17 : Inspecteurs des impôts sans frontières – un modèle de renforcement de capacités ?**

Selon l'OCDE, l'initiative « inspecteurs des impôts sans frontières » doit être utilisée comme un outil permettant de renforcer la capacité des pays en développement à mettre en œuvre les mesures BEPS.<sup>172</sup> Comme l'annonce l'OCDE elle-même, il s'agit d'une agence « de rencontres », au sein de laquelle des inspecteurs des impôts retraités ou en service, pouvant provenir d'administrations de pays développés ou de pays en développement – sont déployés dans les pays en développement afin de les former à l'audit des multinationales.<sup>173</sup> L'initiative complète les programmes de renforcement de capacités sur les prix de transferts dans les pays en développement, que la taskforce de l'OCDE sur la fiscalité et le développement a mis en place avec la Banque Mondiale et la Commission européenne dans 14 pays.<sup>174</sup>

Jusqu'à aujourd'hui, seuls des programmes pilotes ont été mis en place, avec quatre pays de l'UE impliqués, la France au Sénégal, l'Italie en Albanie, les Pays-Bas au Ghana et le Royaume-Uni au Rwanda. Il apparaît donc clairement que les pays de l'UE vont jouer un rôle important dans le renforcement des capacités dans le cadre de cette initiative. Eurodad a analysé les déploiements pilotes au Ghana et au Rwanda, et deux problèmes majeurs se posent.

Tout d'abord : les potentiels conflits d'intérêts liés à l'implication du secteur privé. Par exemple, dans le cas du Rwanda, le programme incluant le déploiement d'inspecteurs britanniques, était géré par PwC - une entreprise, qui entre autres choses, a joué un rôle particulièrement central dans le scandale fiscal

Luxleaks.<sup>175</sup>

Deuxièmement : les potentiels conflits d'intérêts entre le pays déployant les experts et le pays hôte. Dans le cas du Ghana par exemple, le pays partenaire, les Pays-Bas, est également le pays d'origine de plusieurs multinationales ayant des activités au Ghana.<sup>176</sup>

Au cours de la troisième conférence des Nations Unies sur le financement du développement, qui s'est tenue en juillet à Addis Abeba, l'initiative a été officiellement lancée avec le soutien du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD).<sup>177</sup> Le temps dira si l'initiative bénéficie aux pays en développement, ou si elle devient un moyen de promouvoir d'autres intérêts et d'exporter une approche faussée de la fiscalité internationale.

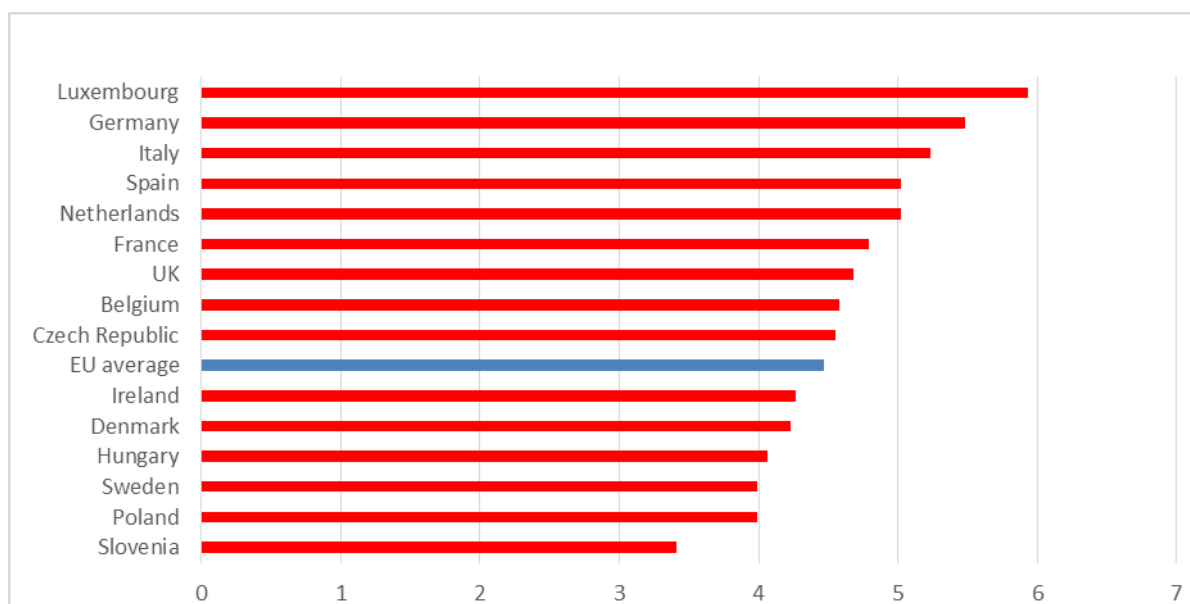
### 3.9 Les propriétaires cachés des entreprises et des trusts

L'un des défis essentiels dans la lutte contre l'évasion fiscale est qu'il est très facile de dissimuler de l'argent. Traditionnellement, les comptes bancaires secrets constituaient le choix préféré pour dissimuler des richesses. Toutefois, avec le renforcement des échanges d'informations sur les comptes bancaires (voir chapitre 3.1 ci-dessus) entre les pays les fraudeurs, les criminels et les corrompus se tournent de plus en plus vers d'autres sources de dissimulation. « *Le recours aux banques offshore devient... de plus en plus sophistiqué. Des individus riches ont de plus en plus recours aux sociétés écrans, trusts, holdings et fondations pour être les propriétaires nominaux de leurs actifs* »<sup>178</sup> déclare l'expert fiscal Gabriel Zucman.

Ces structures permettent aux individus de détenir anonymement des fonds : ce n'est pas la personne ou le groupe de personnes qui contrôlent les fonds qui apparaît comme le propriétaire, mais une entreprise, ou un directeur nommé de cette entreprise. Gabriel Zucman indique que cela produit un phénomène inquiétant : plus de 60% de tous les dépôts détenus par des étrangers dans les banques suisses appartiennent à des entités situées dans les Iles Vierges Britanniques, à Jersey et à Panama, toutes étant des juridictions bien connues pour la création de sociétés écrans.<sup>179</sup>

Les révélations de Swissleaks ont montré l'existence d'un schéma similaire, avec 20% de comptes bancaires liés au Viet Nam détenus par des sociétés offshore, et 30% pour les comptes associés au Kazakhstan.<sup>180</sup> Selon le *Guardian*, les fichiers HSBC montrent que la banque a activement conseillé à certains de ses riches clients de se cacher derrière de telles sociétés écrans afin d'éviter que leurs informations bancaires soient exposées aux nouvelles règles de l'UE concernant l'échange automatique d'informations.<sup>181</sup> Certaines de ces sociétés écran et de ces trusts peuvent être utilisés à des fins légitimes. Le problème réside dans le fait que le secret qu'elles autorisent a tendance à attirer ceux qui ont des choses à cacher. Et lorsqu'il s'agit de finances, cela implique les plus grands fraudeurs fiscaux, les blanchisseurs d'argent, les dictateurs corrompus et autres individus du même acabit partout dans le monde. Une étude menée par la Banque Mondiale sur la base de plus de 150 scandales de corruption dans les pays en développement a révélé que les sociétés anonymes étaient utilisées dans plus de 70% des cas.<sup>182</sup>

#### Figure 6 : risques de blanchiment d'argent dans 15 pays de l'UE, 2015



Source : sur la base de l'index de l'Institut de Bâle pour la gouvernance contre le blanchiment d'argent, 2015.<sup>183</sup> L'échelle de l'index va de 0 (faible risque de blanchiment d'argent) à 10 (risque élevé de blanchiment d'argent). La moyenne de l'UE inclut les 28 Etats membres et n'est pas pondérée en fonction de la population ou d'autres facteurs.

Pour répondre à l'usage abusif et généralisé du secret des entreprises à travers des sociétés écrans et des trusts, l'UE a adopté en 2015 de nouvelles réglementations portant sur le blanchiment d'argent. Les Etats membres devront désormais créer des registres des propriétaires réels des sociétés écrans et de certains trusts. Il s'agit là d'une avancée majeure car elle implique que les particuliers ne pourront plus se cacher derrière d'obscurs noms de propriétaires. Toutefois, les juristes de l'UE sont passés à côté d'une énorme occasion d'instaurer la transparence en décidant que seules les personnes qui peuvent justifier d'un « intérêt légitime » pourront avoir accès à ces registres.<sup>184</sup>

Bien qu'il semble évident que tous les citoyens ont un intérêt légitime à connaître qui détient les entreprises dans notre société, des interprétations spécifiques du terme « intérêt légitime » pourraient être utilisées par certains Etats membres afin d'exclure l'accès du public à ces informations. A ce stade, il n'est pas possible de savoir si les administrations fiscales des pays en développement, et encore moins le grand public, auront le droit d'accéder à ces informations au titre de la réglementation de l'UE. Les Etats Membres sont toutefois libres de dépasser les exigences minimales de la directive et d'adopter des registres intégralement publics.

#### Encadré 18

**78%** des citoyens de 18 Etats membres de l'UE pensent que leur gouvernement devrait exiger que les entreprises publient les véritables noms de leurs actionnaires et propriétaires.<sup>185</sup>

### 3. Recommandations aux Etats membres et aux institutions de l'Union européenne

Plusieurs recommandations peuvent et doivent être mises en œuvre par les Etats membres et institutions de l'Union européennes afin de mettre un terme au scandale de l'évasion fiscale :

1. Mettre en place des registres complets et publiquement accessibles sur les bénéficiaires effectifs des entreprises, trusts et autres structures juridiques similaires. La transposition de la directive européenne sur le blanchiment des capitaux offre une opportunité importante à saisir et les

gouvernements doivent s'assurer d'aller au-delà des exigences minimales de la directive en introduisant un accès public intégral.

2. Adopter le reporting pays par pays complet pour toutes les grandes entreprises et s'assurer que cette information soit publiquement accessible sous forme de données ouvertes et directement exploitables informatiquement, et centralisées dans un registre public. Ce reporting devra être au moins aussi complet que celui proposé par le projet BEPS de l'OCDE186, mais surtout il devra être rendu public et s'appliquer à toutes les entreprises qui répondent à au moins deux des trois critères suivants : 1) un bilan dont le total s'élève au minimum à 20M€, 2) un chiffre d'affaires net d'au moins 40M€, 3) en moyenne au minimum 250 salariés sur l'année fiscale. Au niveau de l'Union européenne, les gouvernements devraient soutenir l'adoption du reporting pays par pays pour tous les secteurs dans le cadre des négociations sur la directive sur les droits des actionnaires.
3. Effectuer et publier une étude d'impact de toutes les politiques fiscales nationales et de l'Union européenne, y compris les entités à vocation spéciale, les conventions fiscales, avantages fiscaux et crédits d'impôt accordées aux entreprises multinationales, afin d'évaluer les impacts sur les pays en développement et supprimer les politiques et pratiques qui ont un impact négatif sur les pays en développement.
4. S'assurer que la nouvelle norme sur l'échange automatique de données bancaires élaborée par l'OCDE inclut une période de transition pour les pays en développement qui sont actuellement dans l'incapacité de répondre aux exigences de réciprocité en matière d'échange automatique d'informations, faute de capacités administratives. Cette période de transition devrait permettre aux pays en développement de recevoir automatiquement des informations, même s'ils sont dans l'incapacité de partager les informations sur leur propre pays.
5. Entreprendre conjointement avec les pays en développement, une étude rigoureuse des bénéfices et des risques d'alternatives fondamentales au système fiscal international actuel, par exemple la taxation unitaire, en accordant une attention toute particulière à l'impact possible que ces alternatives pourraient avoir sur les pays en développement.
6. Créer un organe fiscal intergouvernemental sous les auspices des Nations unies, afin d'assurer que les pays en développement puissent participer sur un pied d'égalité à la réforme internationale des règles fiscales. Ce forum reprendrait le rôle actuellement joué par l'OCDE, et deviendrait le forum principal de coopération internationale en matière fiscale et pour toute question de transparence.
7. Tous les pays de l'Union européenne devraient publier les données montrant le flux des investissements passant par des entités à vocation spéciale dans leurs pays.
8. Démanteler et enrayer l'extension des régimes existants de « patent boxes » (taxation de la propriété intellectuelle) et autres structures fiscales dommageables similaires.
9. Publier les éléments principaux de tous les rescrits fiscaux accordés aux entreprises multinationales et tendre vers un système de taxation des entreprises multinationales plus clair et moins complexe, ce qui rendrait le recours excessif aux rescrits fiscaux inopérant.

10. Adopter une protection efficace des lanceurs d'alerte afin de protéger ceux qui agissent dans l'intérêt général en révélant les pratiques d'évasion fiscale.
11. Soutenir la proposition d' « Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés » (ACCIS) de l'Union européenne qui inclurait une consolidation et une répartition des bénéfices et éviterait l'introduction de nouveaux mécanismes qui peuvent être détournés par les entreprises multinationales à des fins d'évasion fiscale, y compris des mécanismes permettant la compensation transfrontalière des pertes sans consolidation (que l'on appelle aussi la proposition « d'Assiette commune pour l'impôt des sociétés »).
12. Lors de la négociation de conventions fiscales avec les pays en développement, l'Union européenne devrait :
  - Adhérer au modèle des Nations unies plutôt qu'à celui de l'OCDE afin d'éviter tout parti pris en faveur des intérêts des pays développés.
  - Effectuer une étude d'impact complète afin d'analyser l'impact financier sur les pays en développement et s'assurer que les impacts négatifs soient évités.
  - S'assurer d'une répartition équitable des droits fiscaux entre les différents signataires du traité.
  - S'abstenir de réduire les taux de retenue à la source.
  - Garantir la transparence des négociations des conventions fiscales, y compris les politiques afférentes et la position du gouvernement, afin de permettre aux parties prenantes, y compris la société civile et les parlementaires, d'examiner et de suivre chaque procédure de négociations, depuis sa phase initiale jusqu'à sa finalisation, y compris chacune des étapes intermédiaires.

## Le Parlement européen

*« Je suis vivement préoccupé par le fait que ces procédures soient apparemment légales dans certains États membres et que la fraude et l'évasion fiscales y soient facilitées. Cela signifie que nous devons convaincre les États membres de nous aider à mettre fin rapidement à l'évasion systématique en Europe, dans quelque pays que ce soit, au Luxembourg ou dans d'autres États. »*

Martin Schulz, président du Parlement européen<sup>187</sup>

### Contexte

Le Parlement européen est par tradition un allié des militants de la justice fiscale, mais les nouveaux parlementaires européens élus en 2014 ont dû très rapidement prendre position sur le sujet. Presque immédiatement après le début de leur mandat, les parlementaires ont dû se prononcer sur la possibilité d'utiliser leur droit à démettre de ses fonctions le président de la Commission européenne Jean-Claude Juncker, à la suite des troublantes révélations Luxleaks qui remontent à l'époque où il était Premier ministre du Luxembourg. En raison d'un compromis peu clair entre les différents groupes politiques, Juncker a finalement été épargné<sup>188</sup> mais les questions de justice fiscale demeurent à l'ordre du jour. En douze mois seulement, le Parlement européen (PE) a finalisé la négociation d'une importante directive sur la transparence des bénéficiaires effectifs<sup>189</sup> et adopté deux rapports clefs sur la fiscalité avec deux autres attendus d'ici la fin de l'année 2015<sup>190</sup>. Le Parlement a également voté des amendements introduisant le reporting pays par pays public et la publication des rescrits fiscaux dans une directive proposée par la Commission européenne<sup>191</sup>, et a créé une commission spéciale chargée d'examiner les rescrits fiscaux et autres pratiques fiscales dommageables<sup>192</sup>.

Le PE ne présente cependant pas toujours un front aussi uni. Même si tous les groupes politiques du Parlement ont vivement condamné les révélations du scandale Luxleaks et réclamé des actions fortes, plusieurs groupes majoritaires ont finalement bloqué la proposition de créer une commission d'enquête dotée de pouvoirs importants pour enquêter sur les pratiques fiscales dommageables. De ce fait, le Parlement n'a obtenu de consensus que pour la mise en place d'une commission spéciale aux pouvoirs limités<sup>193</sup>.

Le PE a une position plutôt unique parmi les institutions européennes et les États membres car il continue de se faire le défenseur du point de vue des pays en développement sur la justice fiscale. En 2015, le PE a ainsi adopté un rapport progressiste sur la fiscalité et le développement qui, entre autres choses, appelait la Commission à présenter « un plan d'action ambitieux [...] pour soutenir les pays en développement dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et dans l'élaboration de politiques fiscales équitables, équilibrées, efficaces et transparentes »<sup>194</sup>. Malheureusement ces appels restent souvent lettre morte à cause des pouvoirs relativement limités en matière fiscale octroyés au Parlement par les traités européens. Ceci apparaît regrettable car, malgré des défaillances occasionnelles, les États membres et la Commission auraient fort à apprendre en matière fiscale de cette institution, qui est la plus transparente et la seule et unique à être élue au suffrage universel.



## Politiques fiscales

### Entités ad hoc

Dans son rapport annuel 2015 sur la fiscalité, le PE a publié une liste de recommandations importantes sur les entités ad hoc. Les Etats membres étaient invités à « publier une analyse d'impact de leurs entités ad hoc et autres montages juridiques similaires »<sup>195</sup>. Clarifier l'impact des entités ad hoc sur l'assiette fiscale des autres pays sera extrêmement utile mais malheureusement, le rapport du Parlement européen n'a pas précisé si l'analyse d'impact porterait sur l'assiette fiscale des autres Etats membres uniquement ou si elle concernerait aussi les Etats non membres de l'UE, y compris les pays en développement. De plus, le rapport demandait aux Etats membres de publier « *les données concernant les flux d'investissement passant par ces entités dans leur pays* ». Ces données non-agrégées n'existent que pour un petit nombre d'Etats membres et faciliteraient l'identification des entités qui sont utilisées pour contourner la législation fiscale. Enfin, et surtout, le PE a demandé aux Etats membres « *d'introduire des exigences de substance suffisamment fortes pour toutes ces entités afin de veiller à ce qu'elles ne puissent être utilisées de manière abusive à des fins fiscales* »<sup>196</sup>. Une exigence de substance permet de s'assurer qu'une entité ad hoc a un minimum d'activité économique réelle dans le pays qui l'héberge, contrairement aux sociétés écrans ou autres sociétés boîtes aux lettres. Ces exigences de substance peuvent, par exemple, se traduire par un nombre minimum de salariés. Prises ensemble, ces trois recommandations aux Etats membres sur les entités ad hoc sont un premier pas satisfaisant pour évaluer leurs effets néfastes sur le recouvrement de l'impôt à la fois dans les pays développés et les pays en développement et y apporter des solutions.

### Régimes fiscaux préférentiels sur les revenus issus de la propriété intellectuelle (« patent boxes »)

Le PE a examiné la question des régimes fiscaux préférentiels pour les revenus générés par la propriété intellectuelle (« patent boxes ») dans son Rapport fiscal annuel 2015, en demandant « *que des actions soient entreprises et que des mesures contraignantes soient adoptées de toute urgence pour lutter contre les incidences néfastes des avantages fiscaux proposés pour les revenus générés par la propriété intellectuelle (« patent boxes »)* »<sup>197</sup>. Bien que cette mesure soit une étape positive, les impacts qu'elle pourra avoir restent flous car la proposition ne précise pas quels types de mesures contraignantes pourraient être utilisées.

### Rescrits fiscaux

Le PE demande depuis 2013 que tous les rescrits fiscaux soient rendus publics, soit bien avant que le scandale Luxleaks éclate.<sup>198</sup> Dans le même esprit, un amendement a été introduit lors de la révision par le PE de la directive sur les droits des actionnaires, qui exige des grandes entreprises multinationales, qu'elles rendent publics « *les éléments et informations essentiels des rescrits fiscaux* »<sup>199</sup>. L'amendement est passé avec une marge confortable et le soutien de 408 députés européens<sup>200</sup>. D'autres recommandations sont attendues sur les rescrits fiscaux de la part de la commission spéciale créée après Luxleaks<sup>201</sup>.

### Conventions fiscales

Dans son rapport de juin 2015 concernant la fiscalité et le développement, le PE indique que les conventions fiscales « *sont devenues un outil essentiel pour les entreprises multinationales qui transfèrent leurs bénéfices hors des pays où ils ont été réalisés vers des juridictions où les multinationales peuvent payer peu ou pas d'impôts* »<sup>202</sup>. En ce qui concerne les conventions fiscales avec les pays en développement, le Parlement a formulé la recommandation positive suivante : « *Lors de la négociation des conventions*

*fiscales et d'investissements avec les pays en développement, les revenus ou bénéfiques provenant d'activités transfrontalières doivent être imposés dans le pays source où la valeur est extraite ou créée »<sup>203</sup>. Sur ce point, le rapport souligne les garanties qu'offre le modèle de convention des Nations unies qui alloue « une répartition équitable des droits fiscaux entre les pays sources et de résidence ». Il souligne enfin que les Etats membres ont l'obligation de se conformer au principe de cohérence politique pour le développement au moment de négocier des conventions avec les pays en développement<sup>204</sup>. Avec ces recommandations, le PE fait preuve d'une bonne connaissance du poids des conventions fiscales pour les pays en développement, et identifie de manière juste le modèle des Nations Unies comme étant une option préférable à celui de l'OCDE.*

Un rapport du Parlement sur la fiscalité datant de 2013 encourage la Commission à travailler à des normes communes pour les conventions fiscales établies entre les Etats membres et les pays en développement, avec pour objectif « d'éviter l'érosion de l'assiette fiscale de ces pays »<sup>205</sup>. La commission spéciale du Parlement, créée après Luxleaks, envisage actuellement de relayer cet appel, en recommandant dans son projet de rapport de juillet 2015 « la création d'un cadre commun de l'UE pour les conventions fiscales bilatérales » et « la substitution progressive de l'énorme nombre de conventions fiscales bilatérales par des conventions entre l'UE et les juridictions tierces »<sup>206</sup>. Outre ces idées progressistes, le PE a également fortement soutenu la nécessité de réaliser une étude d'impact des « régimes d'imposition des entreprises des Etats Membres, et de leurs conventions fiscales bilatérales avec les pays en développement »<sup>207</sup>.

## Transparence financière et des entreprises

### Propriété effective

Le Parlement est resté ferme sur la nécessité de rendre publiques les informations sur les propriétaires réels des sociétés et de trusts. Lors d'un vote historique en mars 2014, 643 députés européens ont voté en faveur de ce principe simple (avec seulement 30 votes contre)<sup>208</sup>. En décembre 2014, le Parlement, la Commission et le Conseil sont parvenus à un compromis sur la quatrième directive anti-blanchiment. Le Parlement peut être félicité pour son rôle en faveur de registres centralisés, et en particulier en faveur de l'accès public à ces registres, et ce tout au long des négociations. Le Parlement était plutôt isolé dans ses arguments pour l'accès public ; mais grâce à son unité transpartisane et sa position ferme sur la nécessité de contrôle public dans la lutte contre le crime financier, des progrès – bien qu'insatisfaisants- ont été effectués. Quelques mois après l'accord sur la directive anti-blanchiment, le Parlement a prouvé son endurance et sa résolution à soutenir l'accès public en appelant les Etats membres à « tirer parti de la flexibilité dont ils disposent, grâce notamment à la directive Anti blanchiment, pour instaurer des registres publics offrant un accès sans restrictions aux informations sur le bénéficiaire effectif des entreprises, des trusts, des fondations et autres entités juridiques.»<sup>209</sup>.

### Reporting pays par pays public

En ce qui concerne le reporting pays par pays, le Parlement s'est également affiché comme supporter actif de l'accès public aux informations. Le Parlement a joué un rôle essentiel en plaidant en faveur du reporting pays par pays public pour les banques dans le cadre de la directive sur les exigences de fonds propres en 2013 et a, depuis lors, répété son appel au reporting pays par pays public pour tous les secteurs d'activité, à la fois dans son rapport annuel sur la fiscalité et dans son rapport sur la fiscalité et le développement, tous deux publiés en 2015<sup>210</sup>. Cependant, quand plusieurs groupes politiques ont proposé des amendements visant à introduire le reporting pays par pays public pour tous les secteurs dans le cadre de la Directive droits des actionnaires au cours de l'année 2015, le consensus apparent a montré des failles. En dépit du vote à une courte majorité en comité des affaires juridiques en mai 2015<sup>211</sup>, plusieurs grands partis de droite se sont opposés à un reporting pays par pays public et ont poussé pour un vote en plénière sur le

projet de directive. Après d'intenses pressions et négociations en amont du vote, l'amendement sur le reporting pays par pays public a finalement été voté avec une confortable majorité (404 députés européens ayant voté pour, 127 contre et 174 abstentions)<sup>212</sup>. Le vote a été salué par la société civile<sup>213</sup> et par le rapporteur du dossier, le député Sergio Cofferati, qui a déclaré : « *Nous ne pouvons pas manquer cette occasion [d'introduire le reporting pays par pays public], en particulier après Luxleaks et d'autres scandales* »<sup>214</sup>. Le vote du Parlement sur la directive acquis, la prochaine étape est désormais la négociation entre la Commission, le Conseil, et le Parlement, afin de parvenir à un accord.

### Echange automatique d'informations

En ce qui concerne l'échange automatique d'informations, le rapport annuel du PE sur la fiscalité 2015 émet une recommandation forte et progressiste pour l'intégration des pays en développement par le biais de « *projets pilotes [...] avec les pays en développement, à mettre en œuvre au cours d'une période de transition non-réciproque dans le cadre de l'application de la nouvelle norme internationale* »<sup>215</sup>. Le rapport 2015 sur la fiscalité et le développement publié par le PE au mois de juin, réaffirme cette recommandation<sup>216</sup> et ajoute qu'il est « *nécessaire de fournir un soutien financier continu ainsi qu'en matière d'expertise technique et de temps afin de permettre aux pays en développement de développer les capacités nécessaires pour transmettre et traiter les informations* ». Le rapport ajoute qu'il est important de souligner que « *la nouvelle norme de l'OCDE concernant l'échange automatique d'informations prévoit une période de transition pour les pays en développement, reconnaissant ainsi que le principe de réciprocité de cette norme implique que les pays qui n'ont pas les ressources et la capacité de mettre en place les infrastructures nécessaires de collecte, de gestion et de partage des informations demandées pourraient effectivement se retrouver exclus* »<sup>217</sup>. Avec ces recommandations, le PE s'est présenté comme chef de file de l'UE sur l'intégration des pays en développement dans l'échange automatique d'informations.

### Les solutions de l'UE

Malgré le scepticisme de plusieurs groupes parlementaires européens vis-à-vis de l'UE, une vaste majorité de députés européens continue de soutenir une plus grande implication de l'UE dans le domaine de la fiscalité. Le PE a maintes fois encouragé la Commission européenne à jouer un rôle plus actif dans le domaine de la justice fiscale, comme le montrent les différentes auditions de plusieurs Commissaires dans le cadre du comité spécial sur les rescrits fiscaux en 2015<sup>218</sup>. Le Parlement soutient également depuis longtemps la proposition « ACCIS » pour davantage de coordination fiscale au sein de l'UE, une position réitérée en 2015<sup>219</sup>. Le rapport fiscal annuel 2015 du Parlement souligne également qu'il est « *nécessaire de coordonner l'action au niveau de l'UE afin de poursuivre la mise en œuvre des normes de transparence vis-à-vis des pays tiers* »<sup>220</sup>.

Cependant, le PE a aussi critiqué la manière dont les affaires fiscales sont actuellement coordonnées au sein de l'UE, et en particulier le très secret Groupe « code de conduite » sur la fiscalité des entreprises qui se réunit sous l'égide du Conseil de l'UE. En 2015, le PE a demandé une révision du mandat de ce groupe « *afin d'améliorer son efficacité et d'aboutir à des résultats ambitieux, par exemple en introduisant l'obligation de publier les allègements fiscaux, crédits d'impôts et les subventions accordées aux entreprises* ». Le PE a également demandé au groupe d'être davantage transparent, en publiant une « *vue d'ensemble de l'état actuel de la mise en œuvre par les pays des recommandations émises par le groupe dans le cadre de son rapport semestriel aux ministres des finances* »<sup>221</sup>. Ces propositions constitueraient des ajustements bienvenus pour ce Groupe « code de conduite » aujourd'hui notoirement inefficace.

## Des solutions internationales

Le PE a exprimé avec force son soutien à la création d'un organisme fiscal intergouvernemental sous les auspices des Nations unies (ONU). Il l'a fait au travers de son rapport annuel sur la fiscalité de 2015 et du rapport du comité de développement sur la fiscalité<sup>222</sup>. Dans ce rapport, le PE « *demande de manière urgente à l'UE et aux Etats Membres de garantir que le comité des Nations unies sur la fiscalité soit transformé en un réel organisme intergouvernemental, qu'il soit mieux équipé et dispose de suffisamment de ressources supplémentaires, dans le cadre du Conseil économique et social de l'ONU, afin de garantir que tous les pays puissent participer, sur un pied d'égalité, à la formulation et à la réforme des politiques fiscales internationales* <sup>223</sup> ». Un mois avant le Sommet sur le financement du développement à Addis Abeba, la recommandation a constitué un signal important. Toutefois, comme pour de nombreuses autres recommandations progressistes – mais non contraignantes- émanant du PE autour de la fiscalité, les Etats Membres de l'UE ont choisi de l'ignorer.

## Conclusion

Malgré la diversité des groupes politiques représentés au Parlement européen, il convient de noter que les députés européens sont parvenus à se mettre d'accord sur plusieurs recommandations progressistes à destination des Etats membres et de la Commission en matière de fiscalité. Le fait que le PE ait affiché son engagement à traiter la problématique de l'impact des politiques fiscales de l'UE sur les pays en développement, et qu'il ait proposé plusieurs solutions politiques utiles, est un signal encourageant. Le PE ne s'est pas contenté d'exprimer des idées en matière de politiques. Il a également lutté pour remporter de véritables victoires législatives en matière de justice fiscale, parmi lesquelles la plus notable est peut-être la directive anti-blanchiment, et plus récemment la révision de la directive sur les droits des actionnaires. A ce stade, le PE a été particulièrement efficace dans la mise en place de mesures de transparence au niveau des entreprises, cadre dans lequel il dispose de pouvoirs de codécision. Toutefois, pour les questions ayant directement trait aux politiques fiscales, les traités de l'UE confèrent au PE peu de pouvoirs législatifs et ses recommandations, non contraignantes, sont souvent laissées de côté<sup>224</sup>. Situation regrettable, car l'UE et ses Etats Membres pourraient tirer bien des leçons du Parlement en s'inspirant de son soutien inébranlable à la justice fiscale.

Les cyniques diront que les puissants groupes du Parlement préfèrent émettre des rapports non contraignants plutôt que de se battre pour obtenir une réelle influence, comme cela a été démontré en 2015 par les hésitations initiales à renverser Juncker suite au Luxleaks, puis par l'échec de la mise en place d'un comité d'enquête suffisamment solide pour mener une investigation sur cette affaire. De plus, certains groupes ont finalement hésité à soutenir le reporting pays par pays public dans le cadre d'une proposition législative, malgré le soutien qu'ils ont pu apporter à cette proposition depuis des années. Mais malgré les limites de ces pouvoirs législatifs et malgré la réticence de certains groupes à lutter quand il le faut, le Parlement européen reste l'un des meilleurs alliés des pays en développement et de la justice fiscale.

## La Commission européenne

*« Nous ne tolérerons plus les entreprises qui évitent de payer leur juste part d'impôts ni les régimes fiscaux qui permettent de tels comportements. Nous devons garantir que le lieu où les entreprises réalisent réellement leurs bénéfices est aussi le lieu où elles sont imposées ».*

Pierre Moscovici, Commissaire chargé des affaires économiques et financières, de la fiscalité et des douanes<sup>225</sup>

### Vue d'ensemble

Juste avant que le Parlement européen ne valide sa nomination, le président de la Commission européenne, Jean-Claude Juncker, avait clairement exprimé qu'il considérait que cette Commission était « *la Commission de la dernière chance* », expliquant que « *soit nous réussissons à rapprocher les citoyens européens de l'Europe, soit nous échouons* »<sup>226</sup>. Mais, peu après avoir obtenu le soutien des députés européens, Luxleaks a éclaté, et Juncker a dû ensuite reconnaître que ce scandale l'avait « *affaibli* », étant donné que « *le scandale Luxleaks laisse à penser qu' [il a] participé à des opérations qui ne respectent pas les règles morales et éthiques les plus fondamentales* »<sup>227</sup>.

Au milieu de toutes ces controverses, la Commission s'est efforcée de démontrer son engagement dans la lutte contre l'évasion fiscale : elle a mis l'accent sur la fiscalité dans son programme de travail, elle a présenté deux « paquets » de mesures fiscales en 2015, et a poursuivi les enquêtes pour « aides d'Etat illégales » initiées par la précédente Commission. Ces enquêtes visent à déterminer si certains accords fiscaux passés entre des Etats membres et des entreprises multinationales relèvent de l'aide d'Etat illégale, c'est-à-dire confèrent à une entreprise donnée des avantages spécifiques dont ne bénéficient pas d'autres entreprises.

Mais aujourd'hui, alors que Luxleaks ne semble n'être plus qu'un souvenir et que le contenu des mesures de la Commission est désormais connu, force est de constater que la vigoureuse rhétorique et les nouvelles initiatives n'ont pas permis de mettre en place les réformes nécessaires pour répondre à l'ampleur du problème : le nombre très faible de nouvelles initiatives législatives en est une preuve patente. Plus inquiétant encore, les quelques initiatives politiques qui ont été présentées par la nouvelle Commission européenne ne prennent pas du tout en compte les intérêts des pays en développement.

### Les politiques fiscales

Conformément à l'esprit du marché intérieur, la Commission promeut depuis longtemps la libre circulation des capitaux au sein de l'UE. La Directive Mères-Filiales et la Directive sur les intérêts et les redevances ont joué un rôle essentiel en ce sens, en permettant de supprimer les prélèvements à la source sur les flux transfrontaliers au sein de l'UE<sup>228</sup>. Mais, même si elle ne remet pas en cause cette idée fondatrice de la libre circulation des capitaux, la Commission reconnaît de plus en plus que certaines multinationales ont abusé de ces directives pour totalement échapper à l'impôt<sup>229</sup>. Par conséquent, la Commission a proposé que soit intégrée à la Directive Mères-Filiales une disposition anti-abus, ce qui a été adopté par le Conseil en janvier 2015<sup>230</sup>. Elle travaille actuellement à une disposition similaire à intégrer à la Directive sur les intérêts et les redevances, même s'il s'avère cette fois difficile d'obtenir un soutien de la part des Etats Membres<sup>231</sup>. Ces dispositions anti-abus permettent aux Etats membres de ne pas accorder les avantages fiscaux prévus par ces directives dans le cas où les structures mises en place par les entreprises ont été conçues « *pour obtenir ces avantages fiscaux, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux* »<sup>232</sup>.

En juin 2015, la Commission a présenté un plan d'action visant à réformer la fiscalité des entreprises au sein de l'UE<sup>233</sup>. Selon la Commission, ce plan d'action doit permettre « *de créer un environnement fiscal pour les entreprises mieux coordonné au sein de l'Union, ce qui se traduit par une fiscalité plus équitable, des recettes plus stables et un environnement plus propice pour les entreprises* »<sup>234</sup>. Toutefois, parmi les nouvelles mesures proposées, on ne compte pas beaucoup de nouvelles initiatives législatives. L'annonce la plus importante concerne la directive ACCIS, que la Commission propose de remettre à l'ordre du jour : il s'agit d'une proposition d'approche coordonnée de l'imposition des entreprises au sein de l'UE. Mais alors que la Commission ne prévoit pas de formuler de proposition concrète avant 2016<sup>235</sup>, elle a déjà indiqué que cette nouvelle proposition permettrait aux multinationales de transférer librement les pertes d'un pays membres de l'UE à un autre, ce qui leur permettra de continuer à réduire leurs bénéfices, et de ce fait leurs contributions fiscales.

Dans le même temps, la Commission a également reporté, *sine die*, le moment où l'UE proposera un système qui permettra de consolider au niveau de l'Union l'ensemble des pertes et bénéfices réalisés par une multinationale dans les différents Etats membres<sup>236</sup>. La société civile a souligné que ces propositions pourraient créer de nouveaux vides juridiques dans le système fiscal de l'UE, et donc entraîner une planification fiscale plus agressive, et des contributions fiscales plus faibles de la part des multinationales<sup>237</sup>. Pour la Commission, ces étapes sont nécessaires pour obtenir le soutien du Conseil à la proposition<sup>238</sup>.

Parmi les nouvelles mesures proposées par la Commission, figurait également une nouvelle liste de 30 juridictions non coopératives, aussi connues sous le nom de « paradis fiscaux » ou de « juridictions secrètes »<sup>239</sup>. Premier problème, la Commission a choisi d'utiliser des critères relativement arbitraires pour établir cette liste, en incluant uniquement les juridictions qui ont été placées sur la liste noire d'au moins dix Etats membres<sup>240</sup>. Deuxième problème, aucune sanction n'a été annoncée pour les pays figurant sur cette liste, et la Commission s'est contentée de déclarer qu'elle était disposée à « *coordonner les possibles contre-mesures* », sans spécifier ce que pouvaient être ces mesures<sup>241</sup>. De manière encore plus alarmante peut-être, la liste n'inclut aucune des nombreuses juridictions de l'UE qui jouent un rôle essentiel dans les stratégies de planification fiscale des entreprises multinationales. Elle inclut en revanche des pays en développement, tels que le Libéria, qui ne joue qu'un rôle marginal dans le système financier et offshore international<sup>242</sup>. Enfin, comme l'a souligné le *Guardian*, la liste « *inclut la minuscule île polynésienne de Niue, où vivent 1400 personnes en semi-subsistance – mais n'inclut pas le Luxembourg, riche plaque tournante de l'évasion fiscale au sein de l'UE* ». Le journal *The Guardian* a également souligné que « *Jersey et la Suisse, par exemple, ne sont pas mentionnés* »<sup>243</sup>.

### Régimes fiscaux favorables aux brevets (patent boxes)

Une étude publiée par la Commission en novembre 2014 a sérieusement remis en cause l'efficacité des régimes fiscaux favorables sur les brevets, en montrant qu'ils étaient utilisés à des fins de planification fiscale agressive et qu'au lieu de stimuler l'innovation, ils « *semblent davantage favoriser les transferts de bénéfices des entreprises* »<sup>244</sup>. En réponse à ces préoccupations, la Commission a cherché à remettre en cause le régime fiscal favorable sur les brevets du Royaume-Uni, et a mené des enquêtes sur la manière dont les Etats Membres utilisent ces régimes. Mais à la suite d'un accord passé entre l'Allemagne et le Royaume-Uni concernant la manière dont ces régimes fiscaux favorables aux brevets allaient désormais être utilisés au sein de l'UE, un fonctionnaire de la Commission a indiqué, en février 2015, que ces enquêtes avaient été annulées<sup>245</sup> ; Le plan d'action sur la fiscalité des entreprises présenté par la Commission au mois de juin reflète le compromis trouvé par l'Allemagne et le Royaume-Uni : il présente la manière dont ces régimes doivent être encadrés, en conformité avec les recommandations du plan BEPS. La Commission a également averti les Etats membres que, s'ils n'alignaient pas leurs « patent boxes » avec ces



recommandations, elle envisagerait une proposition législative visant à faire passer cette modification de force<sup>246</sup>. Alors que la Commission semble effectivement chercher une solution aux problèmes posés par ces régimes préférentiels, il est étrange qu'elle se réfère aux recommandations de l'OCDE. Ces dernières ont en effet été fortement critiquées : beaucoup pensent qu'elles ne permettront pas de limiter les opportunités de transfert de bénéfices inhérentes aux régimes fiscaux favorables aux brevets<sup>247</sup>.

### Rescrits fiscaux (ou tax rulings)

La Commission a utilisé ses enquêtes portant sur les aides d'Etat afin de remettre en cause plusieurs rescrits fiscaux des Etats Membres (voir ci-dessous pour davantage d'informations dans le chapitre concernant les solutions portées par l'UE). De plus, en mars 2015, elle a annoncé une proposition législative concernant l'échange automatique d'informations sur les rescrits fiscaux<sup>248</sup>. La nouvelle proposition, si elle est adoptée, permettrait à la Commission de superviser le nombre et le type de rescrits fiscaux émis par les Etats Membres. Cependant cette proposition pose deux types de problèmes : d'une part les rescrits fiscaux demeureront confidentiels, et d'autre part, les pays en développement ne pourront pas y avoir accès non plus. Il n'est pour l'instant prévu que seuls les pays de l'UE bénéficient de ces échanges de rescrits fiscaux, alors que ces rescrits peuvent avoir des impacts importants sur les assiettes fiscales des pays situés en dehors de l'UE.

Il existe également depuis 2007 des lignes directrices au niveau européen sur les APP (accords préalables en matière de prix de transfert), qui ont été élaborées par un groupe d'experts et validées par la Commission<sup>249</sup>. Selon la société civile, ces lignes directrices ne permettent pas d'apporter de réponses à l'utilisation potentiellement abusive de ces rescrits fiscaux à des fins de planification fiscale agressive<sup>250</sup>. La société civile a également critiqué le fait que le groupe qui a rédigé ces lignes directrices était dominé par des multinationales et des sociétés d'audit aux pratiques fiscales douteuses<sup>251</sup>. En réponse à ces critiques, la Commission a accepté en 2015 de modifier à la marge la composition de ce groupe : il est désormais un tout petit mieux équilibré et des organisations de la société civile ont été intégrées<sup>252</sup>. On ne sait pas si le groupe a prévu de mettre à jour les lignes directrices de la Commission concernant les APP. Une enquête a été lancée début 2015 par le médiateur européen afin de rendre les groupes d'experts plus équilibrés et transparents. Il s'agit là d'une avancée positive, qui pourrait mettre un terme aux vieilles pratiques, qui consistaient à demander à des entreprises et des conseillers impliqués dans des controverses fiscales leurs avis sur les politiques fiscales<sup>253</sup>.

### Transparence des entreprises et transparence financière

Dans son paquet sur la Transparence Fiscale de mars 2015, la Commission a identifié le manque de transparence comme l'une des causes principales de la planification fiscale agressive, indiquant que « *le manque de transparence est... une incitation pour les entreprises à mettre en œuvre une planification fiscale agressive* »<sup>254</sup>. Une fois le bon diagnostic posé, il est surprenant que la Commission ne soit pas parvenue à faire un seul pas vers plus de transparence, à savoir rendre plus d'informations publiques<sup>255</sup>.

### Reporting pays par pays public

Dans le cadre de son paquet pour la transparence fiscale de mars 2015, la Commission a annoncé qu'elle allait lancer une étude d'impact sur la mise en œuvre d'un reporting pays par pays public au sein de l'UE<sup>256</sup>. Alors que certains espéraient que ce reporting public serait proposé par la Commission à l'occasion du lancement de sa deuxième série de mesures en juin 2015, la Commission a à nouveau annoncé son intention de réaliser cette étude d'impact, en précisant qu'elle contiendrait une consultation publique. Cette étude a finalement été lancée, et selon la Commission, les résultats devraient être disponibles au plus

tard au premier trimestre de 2016<sup>257</sup>. Les raisons qui ont poussé la Commission à lancer une nouvelle consultation et une nouvelle étude d'impact ne sont pas claires, dans la mesure où cela avait déjà été fait fin 2014 pour le secteur financier. Cette évaluation avait permis de montrer que le reporting pays par pays n'aurait « *pas d'effets négatifs significatifs* » sur l'économie, et pourrait au contraire entraîner « *certain impacts positifs limités* »<sup>258</sup>. Pour cette raison, certains considèrent que la nouvelle étude d'impact n'est qu'un moyen de retarder l'adoption de mesures concrètes<sup>259</sup>.

Par ailleurs, la Commission a exprimé son scepticisme vis-à-vis de la tentative du Parlement européen d'introduire le reporting pays par pays public dans la directive sur les droits des actionnaires. Par exemple, la Commissaire à la Justice, aux Consommateurs et à l'Égalité des genres a déclaré clairement que la directive sur les droits des actionnaires n'était pas le bon processus pour débattre de ce type d'obligations de reporting pour les entreprises multinationales<sup>260</sup>.

De manière plus positive, le Commissaire chargé de la fiscalité a ouvertement exprimé son soutien au reporting pays par pays public en déclarant : « *personnellement, je suis en faveur de la transparence fiscale totale* »<sup>261</sup>. Cependant, il reste à voir si la Commission soutiendra dans son ensemble le reporting pays par pays public.

### Bénéficiaires effectifs et propriétaires réels

Dans le cadre des négociations autour de la directive anti-blanchiment, le Parlement européen était en faveur de la mise en place de registres publics des bénéficiaires effectifs et des propriétaires réels des entreprises. La proposition initiale de la Commission ne comprenait quant à elle aucun accès public à ces registres<sup>262</sup>. Fin 2014, soumise à une forte pression dans le cadre des négociations sur la directive, la Commission a proposé un compromis étrange, qui a été accepté : les registres ne seront pas publics mais mis à disposition des personnes pouvant démontrer un « intérêt légitime ». Les critères permettant de qualifier cette notion d'« intérêt légitime » n'ont pas été définis<sup>263</sup>.

### Echange automatique d'informations

L'initiative phare de la Commission pour lutter contre la fraude fiscale reste la mise en place d'un système d'échange automatique de données bancaires entre les autorités fiscales, qui porte un coup sévère au secret bancaire. Fin 2014, une proposition de la Commission à ce sujet a reçu le soutien de l'ensemble des États membres<sup>264</sup>. Depuis, des pays non membres de l'UE, particulièrement importants, comme la Suisse, ont également accepté l'initiative<sup>265</sup>. Bien que cette avancée soit majeure pour les pays européens, les pays en développement ne pourront pas en bénéficier, car leur intégration dans le système n'est actuellement pas envisagée. Un groupe d'experts sur l'échange automatique d'informations a présenté un rapport à la Commission en mars 2015, recommandant à la Commission d'adopter une approche progressive pour les pays en développement : l'idée était de leur permettre d'accéder aux informations concernant les comptes bancaires détenus par leurs citoyens à l'étranger, en allégeant les exigences de réciprocité de l'échange d'informations<sup>266</sup>. Mais il n'y a à l'heure actuelle aucun signe qui pourrait laisser penser que la Commission va tenir compte de cette recommandation : les pays en développement risquent donc de ne pas bénéficier de cette victoire européenne face au secret bancaire.

### Les solutions de l'UE

La Commission a récemment tenté de réactiver l'utilisation des enquêtes sur les aides d'État, qui n'avaient pas servi depuis plusieurs années, afin de remettre en cause certaines pratiques fiscales dommageables des États Membres. Les enquêtes actuellement en cours font suite à une décision prise par la Commission en juin 2013 : l'objectif était alors d'examiner les pratiques concernant les rescrits fiscaux de sept États membres<sup>267</sup>. En décembre 2014, l'enquête a été étendue à l'ensemble des États Membres<sup>268</sup>. A la suite de



ces travaux, six enquêtes officielles ont été ouvertes<sup>269</sup>. Mais certaines ont déjà subi d'importants retards, ce qui s'explique en partie par l'absence de coopération des Etats membres visés<sup>270</sup>, mais aussi par le fait qu'il n'y aurait que neuf agents de la Commission en charge de ces enquêtes hautement techniques<sup>271</sup>. Le Commissaire responsable des enquêtes a également tenté de prévenir « *qu'il existe des limites à ce que les outils des aides d'Etat peuvent faire* »<sup>272</sup>. Le Commissaire indique qu'il n'est pas possible d'examiner tous les cas problématiques, qu'il n'est pas possible de reprendre tous les rescrits fiscaux, et qu'au mieux les enquêtes peuvent « *inciter les Etats Membres à modifier leur législation* »<sup>273</sup>. Toutefois, à ce jour, ces changements de législation ont été extrêmement rares.

Selon les informations que le comité spécial du Parlement Européen sur les rescrits fiscaux a obtenues de la Commission, entre 1994 et 2012, 65 enquêtes pour aides d'Etat liées à des questions fiscales ont été ouvertes par la Commission. Entre 2007 et 2012 seules deux enquêtes ont été ouvertes.<sup>274</sup> Ce chiffre est à comparer avec les 45 enquêtes ouvertes entre 1998 à 2002, les cinq années les plus actives de la période<sup>275</sup>. Dans ce contexte, il est évident que l'ouverture récente de six enquêtes sur les aides d'Etat et la fiscalité constitue une amélioration bienvenue. Mais lorsque l'on compare ce chiffre à ce qui a pu se faire au début des années 2000, on réalise que ce n'est pas particulièrement ambitieux.

La Commission a toujours particulièrement poussé la directive ACCIS, qui vise à établir une approche plus coordonnée de la manière dont sont imposées les entreprises multinationales au sein de l'Union européenne. Mais, comme expliqué plus en amont, le fait qu'elle envisage aujourd'hui de relancer une version édulcorée de la directive ACCIS amène certains à se demander si cette proposition ne risque pas, au final, de permettre aux entreprises de payer encore moins d'impôts<sup>276</sup>.

## Des solutions mondiales

En ce qui concerne la mise en place d'un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations Unies, la Commission ne s'est pas positionnée publiquement. Elle a en revanche publié un communiqué<sup>277</sup> sur les questions de financement du développement, qui inclue la dimension fiscale. Mais plutôt que de se prononcer sur l'inclusion des pays en développement dans les processus de décision quand il s'agit de réformer les normes fiscales internationales, ce communiqué invite tous les pays à mettre en œuvre les normes élaborées par l'OCDE et le G20. Les Ministres de l'UE, n'ont heureusement pas suivi cet avis, très régressif, lorsqu'ils ont adopté leur position sur la question en mai 2015<sup>278</sup>. Il faut noter cependant que les Etats membres de l'UE et la Commission, qui ont parlé d'une seule voix pendant les négociations sur le financement du développement en 2015, se sont fortement opposés à la proposition de créer un organisme fiscal intergouvernemental, qui aurait permis aux pays en développement de participer au processus de décisions.

## Conclusion

Immédiatement après le scandale Luxleaks, les Ministres des Finances allemand, français et italien ont adressé un courrier à la Commission, lui demandant d'élaborer une directive « *globale* » pour traiter les problèmes d'évasion fiscale. Ils demandaient également que cette directive puisse être adoptée par les Etats membres d'ici à la fin 2015. Mais, même si la Commission a été active dans le domaine des enquêtes sur les aides d'Etat, il apparaît aujourd'hui clairement, alors que la date butoir fixée par les trois Ministres des Finances se rapproche, qu'elle n'est pas parvenue à fournir une réponse législative complète aux problèmes de l'évasion fiscale. La Commission justifie ce manque de progrès par la nécessité de parvenir à un consensus au sein du Conseil. Mais cette approche basée sur le plus petit dénominateur commun semble cruellement manquer d'ambition pour une commission que Juncker a lui-même définie comme étant celle de « *la dernière chance* ». D'autant que les citoyens sont aujourd'hui véritablement exaspérés par ces pratiques d'évasion fiscale et sont en attente de réponses fortes.

A ce stade les mesures de transparence envisagées par la Commission sont pour le moins décevantes. Toutefois, les négociations à venir autour de la directive sur les droits des actionnaires vont fournir à la Commission une occasion majeure de répondre à ces attentes : le Parlement européen, dans le cadre de cette directive, a en effet introduit une proposition visant à mettre en place un reporting pays par pays public pour les entreprises multinationales ainsi qu'à rendre public les rescrits fiscaux.

Une récente analyse technique de la Commission souligne « *qu'il existe des preuves montrant que les impacts négatifs sur les assiettes fiscales sont particulièrement marqués s'agissant des pays en développement* »<sup>279</sup>. Or, que ce soit dans ses propositions d'échange de données bancaires, de rescrits fiscaux ou ses travaux concernant la nécessaire publicité de certaines informations, la Commission n'a malheureusement quasiment rien fait pour intégrer cette analyse ; elle semble au contraire ignorer systématiquement les intérêts des pays en développement.

Pour autant, malgré ces lacunes importantes, c'est toujours dans la Commission que réside le plus grand espoir de voir l'Europe mettre un terme au scandale de l'évasion fiscale et à la course vers le moins disant fiscal. C'est elle qui, par sa force de proposition législative et son pouvoir de coordination des politiques des Etats membres, peut impulser le changement. Les citoyens européens mais aussi ceux des pays étrangers sont aujourd'hui plus que jamais dans l'attente d'une Commission qui prenne à pleines mains cette responsabilité.

## **Annexe 1 : Méthodologie du système de notation des pays**

### **Catégorie 1 – Les conventions fiscales :**

- **Feu vert** : Le gouvernement applique le modèle des Nations Unies lors de la négociation des conventions fiscales avec les pays de développement, afin de garantir une juste répartition des droits d'imposition entre les deux pays. Les conventions contiennent des clauses anti-abus. La réduction moyenne<sup>280</sup> des taux de retenue à la source prévue par les conventions signées avec les pays en développement est inférieure à 1 point de pourcentage.
- **Feu orange** : La position du gouvernement n'est pas claire ou le pays n'applique pas systématiquement les clauses anti-abus ou un modèle spécifique (celui des Nations Unies ou de l'OCDE). La réduction moyenne des taux de retenue à la source prévue dans les conventions signées avec les pays en développement est supérieure à 1 point de pourcentage, mais inférieure ou égale à la réduction moyenne pratiquée par les 15 pays objets du présent rapport (2,99 points de pourcentage).
- **Feu rouge** : Le gouvernement applique le modèle de l'OCDE lors de la négociation des conventions fiscales avec les pays en développement et ne garantit aucune clause anti-abus efficace. La réduction moyenne des taux de retenue à la source prévue dans les conventions signées avec les pays en développement est supérieure à la moyenne des 15 pays objets du présent rapport.

### **Catégorie 2 – transparence sur les bénéficiaires effectifs :**

- **Feu vert** : le gouvernement a joué un rôle actif et constructif dans le cadre des négociations de l'UE autour de la quatrième directive anti-blanchiment d'argent, et a plaidé en faveur de l'intégration dans la directive de l'accès du public aux informations relatives à la propriété effective. Le gouvernement prévoit d'aller au-delà des exigences minimales de la directive et de mettre en œuvre un registre des bénéficiaires effectifs, qui sera accessible au public sans critères de qualification. Le gouvernement a mis en place des mesures appropriées pour identifier les propriétaires effectifs des entreprises, trusts et autres entités juridiques. Le gouvernement affiche une notation bien meilleure à l'indice de Bâle anti-blanchiment d'argent par rapport aux 15 pays concernés par ce rapport (4,47)<sup>281</sup> et a obtenu de bons résultats dans le cadre des études récemment menées par l'OCDE ou la mission pour l'action financière contre le blanchiment d'argent et pour la transparence des entreprises.
- **Feu orange** : le gouvernement est neutre au niveau de l'UE, et n'a pas mis en place de législation nationale notoire. Le feu orange permet de classer les pays dont le gouvernement a adopté une position à la fois négative et positive au regard des progrès effectués au niveau de l'UE. Le pays a une notation proche de la moyenne au regard de l'indice de Bâle anti-blanchiment d'argent.
- **Feu rouge** : le gouvernement a soit activement bloqué les progrès au niveau de l'UE dans le cadre de la directive anti-blanchiment d'argent, ou maintient en place des législations nationales particulièrement dommageables pour la transparence de la propriété, telles que des législations sur les trusts, les actions au porteur ou autres législations similaires. Le gouvernement ne prévoit pas d'aller au-delà des exigences minimales de la directive anti-blanchiment d'argent de l'UE et présente un risque beaucoup plus élevé de blanchiment d'argent que les 15 pays concernés par ce rapport, selon les mesures de l'indice de Bâle anti-blanchiment d'argent. Les récentes études menées par l'OCDE ou la mission pour l'action financière montrent qu'il existe des problématiques liées à la lutte contre le blanchiment d'argent et pour la transparence des entreprises.

## Catégorie 2 – reporting pays par pays des multinationales :

- **Feu vert** : le gouvernement soutient l'extension du reporting pays par pays à un nombre d'entreprises plus vaste que celui permis par le seuil de l'OCDE, et affiche son soutien à l'accès public aux informations. Le gouvernement a soit promu activement les décisions de l'UE à cet égard, ou a déjà été au-delà (ou le prévoit) de ce que prévoit sa législation nationale. Le gouvernement a transposé le chapitre de la directive de l'UE sur les exigences de fonds propres concernant le reporting pays par pays pour le secteur financier.
- **Feu orange** : le gouvernement est neutre au niveau de l'UE et ne dispose pas d'une législation notoire au niveau national. Le feu orange est également utilisé pour classer les pays où le gouvernement a adopté une position à la fois négative et positive en ce qui concerne les réformes en cours au niveau de l'UE.
- **Feu rouge** : le gouvernement a activement bloqué les progrès relatifs au reporting pays par pays public au niveau de l'UE. Au niveau national, le gouvernement affiche ouvertement son opposition au reporting pays par pays public ou a mis en place ou prévoit de mettre en place un reporting pays par pays confidentiel, par exemple selon le modèle des recommandations BEPS de l'OCDE. Le gouvernement soutient les recommandations BEPS de l'OCDE consistant à appliquer le reporting pays par pays uniquement aux très grandes entreprises.

## Catégorie 4 – Solutions internationales

- **Feu Vert** : Le gouvernement soutient l'instauration d'un organisme fiscal intergouvernemental sous les auspices des Nations Unies, afin de garantir la participation égale de tous les pays à la définition des normes fiscales internationales.
- **Feu Jaune** : La position du gouvernement n'est pas claire ou le gouvernement adopte une position neutre.
- **Feu Rouge** : Le gouvernement s'oppose à l'instauration d'un organisme fiscal intergouvernemental sous les auspices des Nations Unies et n'entend donc pas garantir la participation égale de l'ensemble des pays à la définition des normes fiscales internationales.

## Symboles

- **Flèche** : les flèches indiquent que le pays semble être en passe de changer de catégorie.
- **Personnage aux yeux bandés** : le bandeau sur les yeux indique que la position du gouvernement n'est pas rendue publique, raison pour laquelle le pays s'est vu assigner la couleur jaune pour son manque d'information au public.

## **Glossaire**

**Accord Préalable en matière de Prix de transfert (APP)** voir rescrit fiscal

**Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS)**

ACCIS est une directive que la Commission européenne a présentée pour la première fois en 2011. Elle comporte une proposition de mise en place d'un système commun à l'UE permettant de calculer au niveau européen les bénéfices des multinationales qui exercent leurs activités au sein de l'UE et de répartir ensuite ces bénéfices parmi les Etats membres sur la base d'une formule qui évaluerait le niveau d'activité dans chaque pays. Cette proposition ne spécifie pas le taux d'imposition des bénéfices que les Etats Membres appliqueraient, une fois les bénéfices divisés. Les Etats Membres restent libre de définir le taux qu'ils souhaitent appliquer.

**Bénéficiaire effectif**

Terme juridique employé pour décrire toute personne qui a le bénéfice de la propriété d'un actif (que ce soit un compte bancaire ou un trust ou une propriété) mais qui pourtant ne détient pas nominalement l'actif car celui-ci est enregistré sous un autre nom.

**Convention fiscale**

Accord juridique entre deux pays, permettant de déterminer les réglementations fiscales transfrontalières et les moyens de coopération entre les deux juridictions. Les conventions fiscales permettent souvent de définir laquelle des deux juridictions a le droit de taxer les activités transfrontalières et à quel taux. Les conventions fiscales comprennent également des dispositions permettant d'échanger des informations fiscales entre les juridictions, mais dans le cadre du présent rapport, les conventions qui ont uniquement trait à l'échange d'informations (appelés les Accords d'échange de renseignements fiscaux AERI) sont considérées comme différentes des conventions fiscales qui permettent de réguler la fiscalité transfrontalière. Les accords d'échange de renseignements fiscaux ne sont donc pas inclus dans le terme « convention fiscale ».

**Directive anti-blanchiment**

Directive européenne réglementant les questions liées au blanchiment d'argent et au financement du terrorisme, y compris par l'accès public à l'information sur les propriétaires effectifs des sociétés, des trusts et des structures juridiques similaires. La 4<sup>e</sup> Directive anti-blanchiment (Directive 2015/849) a été adoptée en mai 2015.

**Echange automatique d'informations**

Système en vertu duquel les informations pertinentes concernant la richesse et les revenus d'un contribuable – qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une entreprise – sont automatiquement transmises par le pays où les revenus sont générés au pays de résidence du contribuable. Par conséquent, l'administration fiscale du pays de résidence du contribuable peut avoir accès à ses données fiscales et vérifier qu'il a correctement déclaré ses revenus étrangers.

**Entités ad-hoc (special purpose entities SPE en anglais)**

Les entités ad-hoc, connues dans certains pays sous le nom de véhicules ad-hoc ou de véhicules à vocation spéciale sont des entités juridiques mises en place afin de répondre à un objectif spécifique et ciblé. Les

entités ad-hoc sont utilisées afin de faire transiter des fonds à destination ou en provenance d'autres pays. Elles sont établies dans des pays où la législation fiscale leur est favorable.

### **Erosion de la base fiscale et transfert de bénéfices (en anglais BEPS Base erosion and profit shifting)**

Ce terme est utilisé pour décrire le transfert de bénéfices imposables depuis le pays où les revenus ont été générés vers des pays à fiscalité avantageuse, voire nulle, ce qui provoque « l'érosion » de l'assiette d'imposition des pays impactés, et réduit de ce fait leurs revenus (voir également « Manipulation des prix de transfert »).

#### **Evasion fiscale :**

Activité techniquement légale, permettant de réduire les contributions fiscales

#### **Flux financiers illicites**

Il existe deux définitions des flux financiers illicites. Ils peuvent faire référence à des flux privés sortants non comptabilisés, de capitaux générés, transférés ou utilisés de manière illégale. Dans un sens plus large, les flux financiers illicites peuvent également définir des dispositions artificielles mises en place dans le but de circonvenir à la loi ou à l'esprit de la loi.

#### **Fraude fiscale :**

Activité illégale, permettant de ne pas payer d'impôt, ou d'en payer moins.

#### **Fuite des capitaux liée à la fiscalité**

Dans le cadre du présent rapport, la fuite de capitaux liée à la fiscalité est définie comme étant un processus permettant aux détenteurs de richesses, qu'ils soient des particuliers ou des entreprises, de transférer leurs fonds et autres actifs dans des territoires à fiscalité faible, plutôt que dans les banques du pays où cette richesse est générée. Il en résulte que les actifs et revenus ne sont pas déclarés, pour des raisons fiscales, dans le pays où la personne réside ou dans le pays où l'entreprise a généré cette richesse. Le présent rapport ne se penche pas uniquement sur les activités illégales liées à la fraude fiscale, mais aussi sur les activités légales qui permettent d'éviter de payer des impôts. Il s'attache à montrer l'obligation morale de payer des impôts et la responsabilité des gouvernements à émettre des réglementations qui garantissent le paiement de ces impôts. Ainsi, cette définition large des fuites de capitaux liées à la fiscalité s'applique à l'ensemble du rapport.

#### **Juridictions ou centres offshore**

Ces juridictions sont connues sous le nom de juridictions à faible fiscalité, spécialisées dans la fourniture de services professionnel et commerciaux aux entreprises et particuliers non-résidents, et dans l'investissement de fonds offshore. Souvent, ces services sont associés à un certain degré d'opacité. Le terme « offshore » peut être utilisé comme synonyme de paradis fiscal ou de juridictions secrètes.

#### **Lanceur d'alerte**

Un lanceur d'alerte est une personne qui publie ou révèle des informations confidentielles mais qui concernent des activités ayant nui ou menacé l'intérêt public.

#### **Luxleaks**

Le scandale Luxleaks (ou Luxembourg Leaks) a éclaté en novembre 2014, lorsque le Consortium International des Journalistes d'Investigation (ICIJ) a rendu public plusieurs centaines de rescrits fiscaux secrets du Luxembourg. Ces informations ont été révélées par Antoine Deltour, ex-employé de PricewaterhouseCoopers (PwC). Le dossier Luxleaks fournit des documents permettant de comprendre comment des centaines de multinationales ont utilisé le système du Luxembourg afin de réduire leurs impôts, parfois jusqu'à moins de 1 pourcent.

### **Pratiques fiscales dommageables**

Les pratiques fiscales dommageables sont des pratiques qui ont des effets négatifs sur les bases fiscales d'autres pays, comme par exemple l'érosion de l'assiette fiscale ou la distorsion des décisions d'investissement.

### **Régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle ou patent boxes**

Un régime fiscal préférentiel pour les revenus issus de la propriété intellectuelle est un régime fiscal spécifique qui inclue des exemptions fiscales pour les activités ayant trait à la recherche et à l'innovation. Ces régimes ont souvent été identifiés comme faisant partie des « pratiques fiscales dommageables », étant donné qu'ils ont été utilisés par les multinationales afin d'éviter l'impôt, en transférant les bénéfices des pays où les activités sont exercées vers des régimes fiscaux favorables aux brevets dans un pays étranger, où les bénéfices sont très faiblement taxés, voire pas du tout.

### **Règles sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC) (CFC rules en anglais)**

Les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées permettent aux pays de limiter le transfert de bénéfices pratiqué par les multinationales en leur demandant de déclarer les bénéfices réalisés dans d'autres juridictions, où elles ont le « contrôle » d'une autre structure d'entreprise. Il existe de nombreux types de règles SEC, qui comprennent différentes définitions du type de juridictions et des revenus concernés.

### **Règle générale anti-évitement (RGAE) (GAAR en anglais)**

La RGAE fait référence à une vaste gamme de types de règles visant à limiter l'évasion fiscale par les multinationales dans les cas où des détournements de règles fiscales ont été détectés. Alors que cette règle peut, dans certains cas, être utilisée afin de prévenir l'évasion fiscale, en permettant aux administrations fiscales de refuser des exemptions fiscales aux multinationales, elle ne s'attaque pas au problème généralisé de réduction des retenues à la source dans les conventions fiscales, ni à la question de la répartition générale des droits d'imposition entre les nations.

### **Reporting public pays par pays public (CBCR)**

Le reporting public pays par pays est une mesure qui exige des multinationales qu'elles fournissent des informations concernant leur activité économique, les bénéfices qu'elles réalisent, leurs impôts dus et leurs impôts payés, dans chacun des pays où elles détiennent des filiales, y compris les juridictions offshore. A minima, chaque entreprises multinationale devrait être tenue de rendre publique, dans son rapport annuel, les informations suivantes:

- une vue d'ensemble de l'entreprise (ou du groupe) : nom de chaque pays où elle exerce des activités et noms de toutes ses filiales actives dans chacun des pays d'activités.

- des données sur la performance financière du groupe dans chaque pays d'activité (comprenant les bénéfiques, les ventes et achats), en distinguant les transactions intragroupes et celles qui ont été réalisées avec d'autres pays,
- le nombre de salariés dans chaque pays où l'entreprise exerce des activités.
- les actifs : tout patrimoine détenu par l'entreprise dans ce pays, y compris sa valeur et son coût d'entretien.
- les informations fiscales, c.-à-d. l'ensemble des détails relatifs aux montants dus et réellement payés pour chaque impôt auquel l'entreprise est soumise

### **Rescrit fiscal (en anglais tax rulings)**

Un rescrit fiscal est une interprétation écrite de la loi, émise par une administration fiscale à destination d'un contribuable. Ces rescrits peuvent être soit contraignants, soit non-contraignants. Les rescrits fiscaux concernent un vaste éventail de déclarations écrites, nombre d'entre elles ne donnant pas lieu à controverse. Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) sont un type de rescrit, utilisé par les multinationales afin d'obtenir la validation de leurs méthodes de prix de transfert. Les rescrits fiscaux ont attiré de plus en plus l'attention, car ils sont utilisés par les multinationales pour obtenir une *approbation juridique de leurs pratiques d'évasion fiscale*. Les documents divulgués lors du scandale Luxleaks sont des APP.

### **Swissleaks**

Le scandale Swissleaks a éclaté en 2015 lorsque le Consortium International des Journalistes d'Investigation (ICIJ) a révélé 60 000 dossiers comprenant l'identité de plus 100 000 clients de la banque HSBC en Suisse. Ces informations ont été obtenues grâce à Hervé Falciani, ex-ingénieur informatique employé par la banque. Ces données ont permis, entre autres, de révéler comment HSBC aidait ses clients à créer des comptes bancaires secrets afin de dissimuler leur argent et d'échapper aux autorités fiscales partout dans le monde, et comment elle aidait des individus impliqués dans des affaires de trafic d'armes, de diamants de sang ou de corruption à dissimuler leurs actifs acquis illégalement.

### **Manipulation des prix de transfert**

Ce terme fait référence à des échanges commerciaux (de biens et de services) entre les filiales de la même multinationale à des prix qui ne sont pas ceux du marché, dans l'intention de transférer les bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité. Les échanges commerciaux entre les filiales d'une même multinationale sont supposés avoir lieu selon le principe « de pleine concurrence », à savoir sur la base des prix que couvrirait cette transaction si elle avait lieu entre deux parties sans lien de dépendance. Les prix de marché peuvent être difficiles à établir, en particulier ceux qui concernent les actifs intangibles comme les services ou des droits de propriété intellectuelle.

**Transfert de bénéfices** voir « érosion de la base fiscale et transfert de bénéfices ».

### **Transparence**

La transparence est une méthode permettant de garantir l'accès au public à des données qui sont, ou peuvent être, d'intérêt public.



## **Remerciements**

Le présent rapport a été coordonné par Eurodad, avec des contributions d'organisations de la société civile situées partout en Europe, y compris :

11.11.11 (Belgique); Centre national de coopération au développement (CNCD-11.11.11) (Belgique); CCFD-Terre Solidaire (France); Christian Aid (Royaume-Uni); Debt and Development Coalition Ireland (DDCI) (Irlande); Demnet (Hongrie); Ekvilib Institute (Slovénie); Forum Syd (Suède); Global Policy Forum (Allemagne); Glopolis (République Tchèque); IBIS (Danemark); InspirAction (Espagne); Instytut Globalnej Odpowiedzialnosci (IGO); Oxfam France (France); Oxfam Intermón (Espagne); Re:Common (Italie); Centre for Research on Multinational Corporations (SOMO) (Pays-Bas) et World Economy, Ecology & Development (WEED) (Allemagne).

Nous exprimons des remerciements tout particuliers au chercheur doctorant Martin Hearson, de la London School of Economics and Political Science (LSE), pour avoir fourni des données et apporté sa précieuse contribution aux chapitres portant sur les conventions fiscales.

Chaque chapitre a été rédigé sous la responsabilité de – et par les partenaires nationaux du projet, et ne reflète pas les opinions des autres partenaires du projet. Le chapitre concernant le Luxembourg a été rédigé sous la responsabilité de - et par Eurodad.

Pour de plus amples informations, merci de contacter Eurodad :

Rue d'Edimbourg,

18 – 26 Mundo B building (3rd floor)

1050 Ixelles,

Brussels Belgium

Tél. : +32 (0) 2 894 46 40

e-fax: +32 (0) 2 791 98 09

[www.eurodad.org](http://www.eurodad.org)

Mise en page et illustration: James Adams

Révision : Vicky Anninget Julia Ravenscroft

Les auteurs considèrent que tous les détails de ce rapport sont factuellement exacts, à la date du 5 octobre 2015.

<sup>1</sup> Pour un bon exemple de taxation inégale, voir Christian Aid. (2014). *Tax for the common good – a study of tax and morality*, p.32.

<sup>2</sup> Pour une bonne introduction au concept de répercussions, ou 'spill-over' en taxation internationale, voir FMI. (2014). *Spillovers in international corporate taxation*. IMF Policy Paper. Publié le 9 Mai 2014: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>

<sup>3</sup> Estimation de chiffres basée sur des données des World Value Surveys, de 2010-2014 (<http://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>). 1ère question: les répondants devaient noter leur niveau d'accord ou de désaccord sur le fait que le "gouvernement taxant les riches et subventionnant les pauvres" soit une caractéristique essentielle de la démocratie, 10 signifiant que c'est une caractéristique essentielle, et 1 pas du tout essentielle. Les 50.4% comprennent les répondants dont les réponses étaient comprises entre 7 et 10. Les répondants interrogés viennent des pays suivants Chypre, Estonie, Allemagne, Pays-Bas, Pologne Roumanie, Slovénie, Espagne et Suède. Le second pourcentage de 87.4% concerne les répondants ayant choisi de 0 à 4 à la question: « Il n'est jamais légitime de tricher sur les impôts » sur une échelle de 0 à 10 où 0-4 signifie "Jamais légitime". Les pays membres concernés pour cette seconde question sont: Chypre, Estonie, Pays-Bas, Pologne, Roumanie, Slovénie, Espagne et Suède.

<sup>4</sup> Ce rapport porte sur les définitions de fraude fiscale, par évasion 'tax evasion' / 'tax avoidance', de respect des obligations fiscales 'tax compliance' et de planification fiscale 'tax planning' utilisées par Tax Research UK. (2010). *Tax avoidance, evasion, compliance and planning*, Tax Briefing, consulté le 3 Septembre 2015: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxLanguage.pdf>

<sup>5</sup> Ainsi, un sondage britannique de Décembre 2014 montre que 85% des adultes interrogés estiment le fait que de grosses entreprises échappent à l'impôt moralement inacceptable, quand bien même légal, et de même, un sondage de Septembre 2015 en Irlande montre que 70% des adultes irlandais interrogés considèrent le fait que les entreprises multinationales échappent à l'impôt, même légalement, moralement inacceptable. Cf. Christian Aid. (2014). Communiqué de presse datant du 1 Décembre 2014. Consulté le 3 Septembre 2015:

<http://www.christianaid.org.uk/pressoffice/pressreleases/Décembre-2014/85-per-cent-british-adults-say-tax-avoidance-by-large-companies-is-morally-wrong.aspx> & Christian Aid (2015). *Vast majority believe tax avoidance by multinationals to be morally wrong*. Papier de presse du 17 Septembre 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://linkis.com/www.christianaid.ie/jLNdv>

<sup>6</sup> Voir par ex. G20. (2015). *Communiqué – G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting 16-17 April 2015, Washington D.C., USA*. Consulté le 3 Septembre 2015, p.3: <https://g20.org/wp-content/uploads/2015/04/April-G20-FMFCBG-Communique-Final.pdf>

<sup>7</sup> Voir OCDE. (2015). *BEPS – Frequently Asked Questions*. Consulté le 3 Septembre 2015: <http://www.OCDE.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

<sup>8</sup> Voir Commission Européenne. (2015). *Combating corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Package*. Communiqué de presse en date du 18 Mars 2015. Consulté le 3 Septembre 2015:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4610\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_en.htm); et Commission Européenne. (2015). *Commission presents Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU*. Communiqué de presse en date du 17 Juin 2015. Consulté le 3 Septembre 2015: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5188\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_en.htm)

<sup>9</sup> VVA & ZEW. (2015). *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. European Commission CIP Programme 186/PP/CIP/12/F/S01C24, p.111: <http://ec.europa.eu/transparency/regexpert/index.cfm?do=groupDetail.groupDetailDoc&id=11838&no=3>

<sup>10</sup> Ibid. Le calcul de la différence moyenne du taux d'imposition est basé sur la comparaison d'Eurodad des chiffres du tableau 7.3, colonne (1) et (5) de la p.111.

<sup>11</sup> Ibid, p.116.

<sup>12</sup> Africa Research Institute. (2014). *Financing Sustainable Development*. Photo credit: Accra, Ghana, 2001; Walt Jabsco (CC BY-NC-ND 2.0). <http://www.africaresearchinstitute.org/blog/financing-sustainable-development>

<sup>13</sup> Sources: EY. (2014). *Bridging the Divide*, p. 2; and Deloitte. (2014). *European Tax Survey 2014: Rising to the challenge*, p.11.

<sup>14</sup> Voir International Consortium of Investigative Journalists. (2014). *Luxembourg Leaks: global companies' secrets exposed*: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>

<sup>15</sup> Bloomberg Business. (2015). *The quiet man who made big trouble for little Luxembourg*. Publié le 23 Février 2015. Consulté le 3 Septembre 2015: <http://www.bloomberg.com/news/articles/2015-02-23/the-quiet-man-who-made-big-trouble-for-little-luxembourg>

<sup>16</sup> Swissinfo. (2015). *Falciani court date set over bank data theft charges*. Publié le 13 Août 2015. Consulté le 3 Septembre 2015: [http://www.swissinfo.ch/eng/banking-privacy\\_falciani-court-date-set-over-bank-data-theft-charges/41602064](http://www.swissinfo.ch/eng/banking-privacy_falciani-court-date-set-over-bank-data-theft-charges/41602064)

- <sup>17</sup> Ortiz, I., Burke, S., Berrada, M. and Cortés, H. (2013). *World Protests 2006–2013, Working Paper*. Initiative for Policy Dialogue, Columbia University and Friedrich-Ebert-Stiftung New York. Publié le Septembre 2013: [http://policydialogue.org/files/publications/World\\_Protests\\_2006-2013-Complete\\_and\\_Final\\_4282014.pdf](http://policydialogue.org/files/publications/World_Protests_2006-2013-Complete_and_Final_4282014.pdf)
- <sup>18</sup> Voir International Consortium of Investigative Journalists. (2014). *Luxembourg Leaks: global companies' secrets exposed, op. cit.*
- <sup>19</sup> Voir International Consortium of Investigative Journalists. (2014). *Swiss Leaks: Murky cash sheltered by bank secrecy*: <http://www.icij.org/project/swiss-leaks>
- <sup>20</sup> EPSU et al. (2015). *Unhappy meal: €1 billion in tax avoidance on the menu at McDonald's*, p.11. Publié le 24 Février 2015: [http://www.notaxfraud.eu/sites/default/files/reports/enUNHAPPYMEAL\\_final.pdf](http://www.notaxfraud.eu/sites/default/files/reports/enUNHAPPYMEAL_final.pdf)
- <sup>21</sup> Americans for Tax Fairness. (2015). *The Walmart Web: How the world's biggest corporation secretly uses tax havens to dodge taxes*, p.2. Publié en Juin 2015: <http://www.americansfortaxfairness.org/files/TheWalmartWeb-Juin-2015-FINAL.pdf>
- <sup>22</sup> Voir SOMO. (2015). *Fool's Gold: How Canadian firm Eldorado Gold destroys the Greek environment and dodges tax through Dutch mailbox companies*, p.39–63. Publié en Mars 2015: [http://www.somo.nl/publications-en/Publication\\_4177/at\\_download/fullfile](http://www.somo.nl/publications-en/Publication_4177/at_download/fullfile); and ActionAid. (2015). *An Extractive Affair: How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions*, [http://www.actionaid.se/sites/files/actionaid/malawi\\_tax\\_report\\_updated\\_table\\_16\\_Juin.pdf](http://www.actionaid.se/sites/files/actionaid/malawi_tax_report_updated_table_16_Juin.pdf)
- <sup>23</sup> Voir OCDE. (2015). *BEPS – frequently asked questions*: <http://www.OCDE.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>
- <sup>24</sup> Voir Lennard, M. (2009). *The UN Model Tax Convention as Compared with the OCDE Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments*. Asia-Pacific Tax Bulletin: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard\\_0902\\_UN\\_Vs\\_OCDE.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OCDE.pdf)
- <sup>25</sup> Voir Picciotto, S. (2014). *Briefing on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) implications for developing countries*. Réseau pour la Justice Fiscale, p.2: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN-Briefing-BEPS-for-Developing-Countries-Feb-2014-v2.pdf>
- <sup>26</sup> Voir OCDE (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, p.11: <http://www.OCDE.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
- <sup>27</sup> Ibid, p.11.
- <sup>28</sup> Voir BEPS Monitoring Group. (2014). *OCDE BEPS scorecard*, p.2: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2014/10/OCDE-beps-scorecard.pdf>
- <sup>29</sup> Voir OCDE (2014). *Part 1 of a report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries*, p.4: <http://www.OCDE.org/tax/tax-global/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>
- <sup>30</sup> G20. (2015). *Communiqué – G20 finance ministers and central bank governors meeting, 4-5 Septembre 2015, Ankara, Turkey*: <https://g20.org/wp-content/uploads/2015/09/Septembre-FMFCBG-Communique.pdf>
- <sup>31</sup> EY. (2014). *Bridging the Divide – Highlights from the 2014 tax risk and controversy survey*, p.9. Consulté le 25 Septembre 2015: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2014-tax-risk-and-controversy-survey-highlights/\\$FILE/EY-2014-tax-risk-and-controversy-survey-highlights.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2014-tax-risk-and-controversy-survey-highlights/$FILE/EY-2014-tax-risk-and-controversy-survey-highlights.pdf)
- <sup>32</sup> KPMG. (2014). *Tackling Tax Transparency*, p.16. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/taxwatch/pdf/2014/kpmg-tax-transparency-survey-report-2014.pdf>
- <sup>33</sup> <http://www.OCDE.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>
- <sup>34</sup> OCDE. (2015). *Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5 – 2015 Final Report*: <http://www.OCDE.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>
- <sup>35</sup> BEPS Monitoring Group. (2015). *Response to action 5: Harmful tax practices- agreement on the modified nexus approach*. Consulté le 25 Septembre 2015: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/02/ap5-https-modified-substance.pdf>
- <sup>36</sup> OCDE. (2015). *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, action 6 – 2015 final report*: <http://www.OCDE.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>
- <sup>37</sup> BEPS Monitoring Group. (2015). *Overall evaluation of the G20/OCDE Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project*, p.10: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>
- <sup>38</sup> Ibid, p.3.
- <sup>39</sup> Ibid, p.3.
- <sup>40</sup> Eurodad. (2015). *An assessment of the G20/OCDE BEPS outcomes: Failing to reach its objectives*. Publié le 2 Octobre 2015: <http://eurodad.org/BEPSfacts>

<sup>41</sup> OCDE. (2015). *Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5 – 2015 Final Report*, op. cit.

<sup>42</sup> OCDE. (2015). *Action 13: Guidance on the implementation of transfer pricing documentation and country-by-country reporting*, p.4: <http://www.OECD.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

<sup>43</sup> En 2013, d'après une présentation d'investisseurs pour la Sierra Leone en 2015: Sierra Rutile Limited. (2015). *Indaba Presentation*. Publié le 11 Février 2015: [http://www.sierra-rutile.com/uploads/presentation\\_Fevrier2015.pdf](http://www.sierra-rutile.com/uploads/presentation_Fevrier2015.pdf) & PWC. (2014). *London Mining plc in administration – UPDATE ("London Mining" or "the Company")*. Publié le 3 Novembre 2014: [http://pwc.blogs.com/press\\_room/2014/11/london-mining-plc-in-administration-update-london-mining-or-the-company.html](http://pwc.blogs.com/press_room/2014/11/london-mining-plc-in-administration-update-london-mining-or-the-company.html)

<sup>44</sup> Voir London Mining. (2013). *Annual Report 2013: Producing high quality iron ore for the global steel industry*: [http://www.rns-pdf.londonstockexchange.com/rns/2423E\\_-2014-4-7.pdf](http://www.rns-pdf.londonstockexchange.com/rns/2423E_-2014-4-7.pdf) & Sierra Rutile Limited. (2013). *Working together for the future: Annual Report 2013*: <http://www.sierra-rutile.com/uploads/sierrarutileannualreport2013forwebsite.pdf>. Conversions en euro selon le taux moyen 2013 calculé par oando.com.

<sup>45</sup> Voir OCDE. (2015). *Action 13: Guidance on the implementation of transfer pricing documentation and country-by-country reporting*, op. cit., p.5.

<sup>46</sup> Voir Commission Européenne. (2015). *Capital requirements regulation and directive – CRR/CRD IV*: [http://ec.europa.eu/finance/bank/regcapital/legislation-in-force/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/finance/bank/regcapital/legislation-in-force/index_en.htm)

<sup>47</sup> Voir OCDE. (2015). *Action 13: Guidance on the implementation of transfer pricing documentation and country-by-country reporting*, op. cit., p.15.

<sup>48</sup> Voir Tax Research UK. (2014). *The good and bad news from HMRC on country-by-country reporting*. Publié le 1 Décembre 2014: <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2014/12/11/the-good-and-bad-news-from-hmrc-on-country-by-country-reporting/>

<sup>49</sup> UN. (2001). Lettre en date du 25 Juin 2001 du Secrétaire-Général au Président de l'Assemblée Générale, p. 27. Consulté le 31 Août 2015: [http://www.un.org/en/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/55/1000](http://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/55/1000)

<sup>50</sup> Voir, par exemple, *Statement on behalf of the Group of 77 and China by Mr. Eliesa Tuiloma, Counsellor, Permanent Mission of Fiji to the United Nations, at the Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters*. [Déclaration au nom du Groupe des 77 et de la Chine par Mme Eliesa Tuiloma, conseillère, Mission Permanente des îles Fidji aux Nations Unies, lors de la session extraordinaire sur la coopération internationale en matière fiscale] New York, 29 Mai 2013. Consulté le 2 Septembre 2015: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/ICTM2013\\_G77ChinaStatement.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/ICTM2013_G77ChinaStatement.pdf); ou soumission de la Mission Permanente aux Nations Unies, New York, 28 Janvier 2015. Consulté le 2 Septembre 2015: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/04/20110426\\_Brazil.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/04/20110426_Brazil.pdf)

<sup>51</sup> Voir, par exemple, la déclaration de Jill Derderian, Conseillère aux Affaires Economiques et sociales, lors de la session extraordinaire sur la coopération internationale en matière fiscale, 5 Juin 2014. Consulté le 2 Septembre 2015: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/ICTM2014\\_StatementUSA.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/ICTM2014_StatementUSA.pdf); ou position de l'union européenne et de ses Etats-membres sur le renforcement des arrangements internationaux pour promouvoir la coopération internationale en matière fiscale, y compris le comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale. New York, 25 Janvier 2011. Consulté le 2 Septembre 2015: [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/04/20110426\\_EuropeanUnion.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/04/20110426_EuropeanUnion.pdf)

<sup>52</sup> CESE. (2004). *Resolution 2004/69 Comité d'Experts sur la coopération internationale en matière fiscale*. Consulté le 31 Août 2015: <http://www.un.org/en/ecosoc/docs/2004/resolution%202004-69.pdf>

<sup>53</sup> Déclaration au nom du Groupe des 77 et de la Chine par Mme Pamela Luna Tudela, Ministre conseillère de l'Etat pluinational de Bolivie, au second tour de sessions de fond informelles du processus préparatoire pour la Troisième Conférence Internationale sur le fond pour le développement, sur le contexte législatif porteur et propice] *Second Round of Substantive Informal Session of the preparatory process for the Third International Conference on Financing for Development, on enabling and conducive policy environment*. (New York, 9 Décembre 2014). Consulté le 31 Août 2015: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/12/9Dec14-statement-g77.pdf>

<sup>54</sup> ONU. (2014). *The road to dignity by 2030: ending poverty, transforming all lives and protecting the planet*. Synthèse du Secrétaire-Général sur l'agenda en matière de développement durable post-2015, p. 25. Consulté le 31 Août 2015: [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=A/69/700&Lang=E](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/69/700&Lang=E)

<sup>55</sup> ONU. (2015). *Addis Ababa Action Agenda*. Consulté le on 31 Août 2015: <http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/07/Addis-Ababa-Action-Agenda-Draft-Outcome-Document-7-July-2015.pdf>

<sup>56</sup> Stiglitz, Joseph E. (2015). *America is on the wrong side of history*. Publié dans le *Guardian*, 6 Août 2015. Consulté le 31 Août 2015: <http://www.theguardian.com/business/2015/aug/06/joseph-stiglitz-america-wrong-side-of-history>

<sup>57</sup> Ocampo, José Antonio. (2015). *A Defeat for International Tax Cooperation*. Consulté le 31 Août 2015: <http://www.project-syndicate.org/commentary/addis-ababa-international-tax-cooperation-initiative-failure-by-jose-antonio-ocampo-2015-08#DIIufrOsAiJoiJdG.99>

<sup>58</sup> Séance de clôture au nom du Groupe des 77 et de la Chine par S.E l'ambassadeur Kingsley Mamabolo, Représentant Permanent de la République d'Afrique du Sud aux Nations Unies, Président du Groupe des 77 et de la Chine, à la Troisième Conférence Internationale sur le Fond au Développement (2015). Consulté le 31 Août 2015: <http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/07/South-Africa-on-Behalf-of-G77-Closing.pdf>

<sup>59</sup> Voir par exemple OCDE. (2014). *Strengthening tax systems to mobilise domestic resources in the post-2015 development agenda*: <http://www.OCDE.org/dac/Post%202015%20Domestic%20Resource%20Mobilisation.pdf> & World Bank. (2015). *World Bank and the IMF launch joint initiative to support developing countries in strengthening tax systems*. Publié le 10 Juillet 2015: <http://www.worldbank.org/en/news/press-release/2015/07/10/world-bank-and-the-imf-launch-joint-initiative-to-support-developing-countries-in-strengthening-tax-systems>

<sup>60</sup> Voir CENUA. (2014). *Illicit Financial Flows: report of the high level panel on illicit financial flows from Africa*: [http://www.uneca.org/sites/default/files/publications/iff\\_main\\_report\\_english.pdf](http://www.uneca.org/sites/default/files/publications/iff_main_report_english.pdf)

<sup>61</sup> Ibid., p.3.

<sup>62</sup> CNUCED (2015). *World Investment Report 2015: Reforming international investment governance*: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf)

<sup>63</sup> Le chiffre donné par le CNUCED est 215 milliards de \$. Conversion en Euros selon le taux de change USD/EUR du 1 Janvier au 31 Août 2015 (1=0.8977€).

<sup>64</sup> Chiffre des paiements de l'impôt sur les sociétés par des entreprises étrangères au bénéfice d'états en développement. Calculé par le CNUCED (2015). *World Investment Report 2015 – Reforming international investment governance, op. cit.*, p.185: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf)

<sup>65</sup> A long terme, où la perte de revenu fiscal pour les pays de l'OCDE est d'environ 1 % du PIB contre 1.30% pour les pays en développement. Considérant le pourcentage du revenu fiscal total, la différence est vraisemblablement bien plus grande puisque le revenu fiscal total moyen dans les pays de l'OCDE est d'environ 35% du PIB contre env. 15% dans les pays en développement. Voir Crivelli, E., De Moij, R., et Keen, M. (2015). *IMF Working Paper: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>

<sup>66</sup> <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>

<sup>67</sup> La catégorie de 'paradis fiscaux' utilisée dans l'étude du CNUCED est basé sur une liste de l'OCDE comprenant les 38 juridictions suivantes: Anguilla, Antigua et Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrein, Belize, Bermudes, les Îles Vierges britanniques, les îles Caïman, les Îles Cook, Chypre, la Dominique, Gibraltar, Grenade, Guernsey, l'Île de Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Malte, les Îles Marshall, Maurice, Monaco, Montserrat, Nauru, Netherlands Antilles, Niue, Panama, Saint Kitts et Nevis, Sainte Lucie, Saint Vincent et les Grenadines, Samoa, San Marino, Seychelles, les Îles Turks et Caïques, les Îles Vierges des U.S et le Vanuatu. Voir CNUCED. (2015). *World Investment Report 2015 – Reforming international investment governance, op.cit.*, p.214 note finale 9:

[http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf)

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> Zucman, G. (2014). *Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*. *Journal of Economic Perspectives*, Vol.28, No.4, pp.121-48.

<sup>70</sup> Ceci concerne l'ajustement de plus de 50 vérifications de prix de transfert sur des sociétés multinationales depuis 2009, Voir Kenya Revenue Authority. (2014). *KRA CG Mr. Njiraini Speech AIBUMA Conference*, p.5. Publié le 11 Juillet 2014: <http://www.revenue.go.ke/index.php/notices/kra-news/1034-kra-cg-mr-njiraini-speech-aibuma-conference-11-july-2014>

<sup>71</sup> Voir Financial Express. (2015). *Watchdogs to nose out sneaky cross-border money transaction*. Publié le 12 Avril 2015: <http://www.thefinancialexpress-bd.com/2015/04/12/88556>

<sup>72</sup> Converti de 137 millions \$. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier au 31 Décembre 2015 (1=0.7533€).

<sup>73</sup> Voir Forbes. (2015). *China's thousand shades of grey: a new campaign against multinationals*. Publié le 22 Mars 2015: <http://www.forbes.com/sites/gordonchang/2015/03/22/chinas-thousand-shades-of-grey-a-new-campaign-against-multinationals/> & South China Morning Post. (2015). *China's tax officials vow 'shock and awe' campaign in ar against cross-border tax cheats*. Publié le 6 Mars 2015: <http://www.scmp.com/business/china-business/article/1731364/chinas-tax-officials-vow-shock-and-awe-campaign-war-against>

<sup>74</sup> Wiener, Raúl; Torres, Juan. (2014). *Large scale mining: do they pay the taxes they should? The Yanacocha case*, p.8. Publié en Septembre-Octobre 2014: <http://www.latindadd.org/wp-content/uploads/2015/02/The-YANACOCHA-Case.pdf>

<sup>75</sup> Converti de 1,186 milliard \$. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier au 31 Décembre 2015 (1=0.7533€).

<sup>76</sup> Ibid., p.73



<sup>77</sup> Voir Action Aid. (2015). *An Extractive Affair: How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions*. Publié le 17 Juin 2015:

[http://www.actionaid.se/sites/files/actionaid/malawi\\_tax\\_report\\_updated\\_table\\_16\\_Juin.pdf](http://www.actionaid.se/sites/files/actionaid/malawi_tax_report_updated_table_16_Juin.pdf)

<sup>78</sup> Converti de 183.5 millions \$. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier au 31 Décembre 2015 (1=0.7533€).

<sup>79</sup> ActionAid. (2015). *An Extractive Affair: How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions*, *op. cit.*, p.3.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p.9

<sup>81</sup> Converti from \$27.5 million. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier au 31 Décembre 2015 (1=0.7533€).

<sup>82</sup> *Ibid.*, p.3

<sup>83</sup> Voir Nyasa Times (2015), Paladin rejects Action Aid Malawi report as "fundamentally unsound" Published 21 June 2015 <http://www.nyasatimes.com/2015/06/21/paladin-rejects-action-aid-malawi-report-as-fundamentally-unsound/>

<sup>84</sup> Gouvernement des Pays-Bas. (2015). *Netherlands concludes new tax treaty with Malawi*. Publié le 23 Avril 2015:

<https://www.government.nl/latest/news/2015/04/20/netherlands-concludes-new-tax-treaty-with-malawi>

<sup>85</sup> BEPS Monitoring Group. (2015). *Overall evaluation of the G20/OCDE Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project*, *op. cit.*, p.10.

<sup>86</sup> Hartlief, I.; McGauran, K.; van Os, R.; Römgens, I. (2015). *Fool's Gold: How Canadian firm Eldorado Gold destroys the Greek environment and doges tax through Dutch mailbox companies*, p.48: [http://www.somo.nl/publications-en/Publication\\_4177](http://www.somo.nl/publications-en/Publication_4177)

<sup>87</sup> *Ibid.*, p.53

<sup>88</sup> EUR-Lex. (2015). *Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union*, Journal Officiel de l'U.E, C 326, 26 Octobre 2012, p.141: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>

<sup>89</sup> Converti from \$67 bn. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2006 to 31 Décembre 2007 (1=0.7637€).

<sup>90</sup> Voir IPS. (2015). *The hidden billions behind economic inequality in Africa*. Publié le 21 Février 2015:

<http://www.ipsnews.net/2015/02/the-hidden-billions-behind-economic-inequality-in-africa/>

<sup>91</sup> Converti de 67.531 milliards de \$. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2006 to 31 Décembre 2007 (1=0.7637€).

<sup>92</sup> ICIJ. (2015). *Explore the Swiss Leaks data*. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.icij.org/project/swiss-leaks/explore-swiss-leaks-data>

<sup>93</sup> Zucman, Gabriel (2014). *Taxing across borders: Tracking personal wealth and corporate profits*, *op. cit.*, p.26. Converti 500 milliards \$. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2013 to 31 Décembre 2013 (1=0.7417€)

<sup>94</sup> Zucman, Gabriel. (2014). *Taxing across borders: Tracking personal wealth and corporate profits*, Publié le Août 2014, p.26. Converti from \$2,600 billion. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2013 to 31 Décembre 2013 (1=0.7417€)

<sup>95</sup> Converti from 2.5 mille milliards \$. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2013 au 31 Décembre 2013 (1=0.7417€).

<sup>96</sup> Calculé d'après Zucman, G. (2014). *Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4, p.121-148, <http://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2014JEP.pdf>. Converti de \$72 milliards. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2013 au 31 Décembre 2013 (1=0.7417€).

<sup>97</sup> Swiss Leaks Reviewed. (2015). *Viewing Swiss Leaks differently*: [www.swissleaksreviewed.org](http://www.swissleaksreviewed.org)

<sup>98</sup> Calculé d'après Zucman, G. (2014). *Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, *Journal of Economic Perspectives*, *op. cit.*, p.140.

<sup>99</sup> Sauf pour l'Autriche qui a négocié un allongement de délai et aura la possibilité de commencer à échanger les informations à partir de 2018. Voir Commission Européenne. (2014). *Automatic exchange of information: frequently asked questions*, Memo publié le 15 Octobre 2014. Consulté le 25 Septembre 2015: [http://europa.eu/rapid/press-release-MEMO-14-591\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release-MEMO-14-591_en.htm)

<sup>100</sup> OCDE. (2015). *Automatic exchange of information*. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.OCDE.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm>

<sup>101</sup> Zucman, Gabriel. (2014). *Taxing across borders: Tracking personal wealth and corporate profits*, *op. cit.*, p.26. Conversion en Euros selon le taux de change moyen USD/EUR du 1 Janvier 2013 au 31 Décembre 2013 (1=0.7417€).

<sup>102</sup> Knobel, A. and Meinzer, M. (2014). *Automatic Exchange of Information: an opportunity for developing countries to tackle tax evasion and corruption*: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/AIE-An-opportunity-for-developing-countries.pdf>

<sup>103</sup> Voir OCDE. (2014). *Automatic exchange of information: a roadmap for developing country participation. Final report to the G20 development working group*. Publié le 5 Août 2014: <http://www.OCDE.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf> & Ibid.

<sup>104</sup> Voir secrétariat d'Etat Suisse pour les questions fiscales Internationales. (2014). *Questions and answers on the automatic exchange of information*. Publié le 8 Octobre 2014: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36827.pdf>

<sup>105</sup> Voir le rapport Afrique. (2015). *Kenya gets Qatari help for financial centre plan*. Publié le 24 April 2015: <http://www.theafricareport.com/East-Horn-Africa/kenya-gets-qatari-help-for-financial-centre-plan.html>

<sup>106</sup> Voir EPSU et al. (2015). *Unhappy meal: €1 billion in tax avoidance on the menu at McDonald's, op. cit.*

<sup>107</sup> Voir le rapport annuel 2014 ici : [http://www.aboutmcdonalds.com/mcd/investors/annual\\_reports.html](http://www.aboutmcdonalds.com/mcd/investors/annual_reports.html)

<sup>108</sup> Coca-Cola Company. (2015). *Annual report pursuant to section 13 or 15(d) of the securities exchange act of 1934 for the fiscal year ended December 31 2014*, p.132: <http://assets.coca-colacompany.com/d2/78/7d7cad454f3fbd033d55d786b890/2014-annual-report-on-form-10-k.pdf>

<sup>109</sup> Voir Eurodad. (2014). *Hidden profits: the EU's role in supporting an unjust global tax system 2014*, p.-24-29: <http://www.eurodad.org/files/pdf/54819867f1726.pdf>

<sup>110</sup> EUR-Lex. (2013). *Directive 2013/36/EU de la Commission Européenne et du Conseil du 26 Juin 2013 sur l'accès aux activités des institutions de crédit et la supervision prudentielle des institutions de crédit et des firmes d'investissement, Directive modificatrice 2002/87/EC et abrogeant les Directives 2006/48/EC et 2006/49/EC Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE*. Publié le 26 Juin 2013: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013L0036>

<sup>111</sup> Richard Murphy. (2015). *European Banks' Country-by-Country Reporting. A review of CRD IV Data*, Report for the Greens/EFA MEPs in the European Parliament. Publié le July 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.taxresearch.org.uk/Documents/CRDivCBCR2015.pdf>.

<sup>112</sup> Richard Murphy, *op. cit.*, p.3.

<sup>113</sup> Ibid. p.2.

<sup>114</sup> Converti de 600 millions de livres anglaises. Conversion en Euros selon le taux de change moyen GBP/EUR du 1 Janvier to 31 Décembre 2015 (1=1.2406€).

<sup>115</sup> Converti de 9.4 millions de livres anglaises. Conversion en Euros selon le taux de change moyen GBP/EUR du 1 Janvier to 31 Décembre 2015 (1=1.2406€).

<sup>116</sup> Conversion de 30 millions de livres anglaises. Conversion en Euros selon le taux de change moyen GBP/EUR du 1 Janvier to 31 Décembre 2015 (1=1.2406€).

<sup>117</sup> Voir Barclays. (2014). *Country Snapshot*:

[http://www.barclays.com/content/dam/barclayspublic/docs/Citizenship/Reports-Publications/2014\\_country\\_snapshot.pdf](http://www.barclays.com/content/dam/barclayspublic/docs/Citizenship/Reports-Publications/2014_country_snapshot.pdf)

<sup>118</sup> Proposition avancée en relation avec le réexamen du Parlement Européen de la Directive sur les Droits des Actionnaires, Voir Parlement Européen. (2015). *Corporate governance: MEPs vote to enforce tax transparency*. Communiqué de presse en date du 8 Juillet 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150703IPR73902/html/Corporate-governance-MEPs-vote-to-enforce-tax-transparency>

<sup>119</sup> La proposition du Parlement Européen est d'inclure les 'large undertakings', les grandes entreprises telles que définies dans l'Article 3, section 4 de la Directive comptable 2013/34/eu (Voir <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>). Les 'grandes entreprises' sont des entités qui répondent à au moins deux des trois critères suivants: i) bilan total d'au moins €20 millions, ii) chiffre d'affaires net de €40,000,000, iii) nombre moyen d'employés d'au moins 250 personnes pendant l'année comptable.

<sup>120</sup> Calculs basés sur les données de revenus annuels, total des actifs, et le nombre d'employés du top 5,000 des sociétés inscrites en bourse dans 28 états membres de l'UE. Données tirées de Thomson Reuters Eikon et compilées par SOMO, 20 Juillet 2015. SVP à noter: les données ne couvrent que les sociétés inscrites en bourse et donc ne doivent pas être considérées comme représentatives de toutes les sociétés devant communiquer leurs données si elles répondent à au moins deux critères différents. The EU 28 total

<sup>121</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. (2013). *Peer Review Report Phase 2 – Implementation of the Standard in Practice*. Luxembourg, OCDE, p31-32.

<sup>122</sup> CNUCED. (2015). *World Investment Report 2015: Reforming international investment governance, op. cit.*

<sup>123</sup> GAFI. (2010). *Money Laundering Using Trust and Company Service Providers*: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Money%20Laundering%20Using%20Trust%20and%20Company%20Service%20Providers..pdf>

<sup>124</sup> BBC News. (2012). *Tax evasion flourishing with help from UK firms*. Publié le 22 Novembre 2012: <http://www.bbc.com/news/uk-20451176>

<sup>125</sup> GAFI. (2010). *Money Laundering Using Trust and Company Service Providers, op. cit.*

<sup>126</sup> De Nederlandsche Bank. (2015). *Nieuwsbrief Trustkantoren: Slechte beheersing risico's buitenlandse branches*. Publié le 19 Mars 2015: <http://www.dnb.nl/nieuws/dnb-nieuwsbrieven/nieuwsbrief-trustkantoren/nieuwsbrief-trustkantoren-maart-2015/index.jsp> and De Nederlandsche Bank. (2014). *Nieuwsbrief Trustkantoren: functies onvoldoende gescheiden bij trustkantoren*. Publié le 25 April 2014: <http://www.dnb.nl/publicatie/publicaties-dnb/nieuwsbrieven/nieuwsbrief-trustkantoren/nieuwsbrief-trustkantoren-april-2014/dnb306898.jsp>

<sup>127</sup> Eurodad. (2014). *Hidden Profits, op. cit.*, p.15 and Eurostat. (2014). *Foreign direct investment statistics*: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Foreign\\_direct\\_investment\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Foreign_direct_investment_statistics)

<sup>128</sup> Pour un aperçu de la quantité de flux d'IDE à travers les SPE de ces pays et d'autres. Voir OCDE. (2015). *Implementing the latest international standards for compiling foreign direct investment statistics: How multinational enterprises channel investments through multiple countries*. Publié le Février 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.OCDE.org/daf/inv/How-MNEs-channel-investments.pdf>

<sup>129</sup> Exclut les pays développés de la région asiatique tels le Japon, Hong Kong, Singapour, la République de Corée, etc.

<sup>130</sup> Inclut les pays suivants: Albanie, Bosnie-Herzégovine, Montenegro, Serbie, Macédoine, Arménie, Azerbaïdjan, Belarus, Kazakhstan, Kirgizstan, la République de Moldavie, la fédération de Russie, Ukraine et Georgie.

<sup>131</sup> CNUCED. (2015). *World Investment Report – Reforming International Investment Governance, op. cit.*, p.199: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf)

<sup>132</sup> Ibid.

<sup>133</sup> Voir par exemple Demeré, Paul et al. (2015). *The economic effects of special purpose entities on corporate tax avoidance*. Publié Janvier 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://ssrn.com/abstract=2557752>

<sup>134</sup> CNUCED. (2015). *World Investment Report – Reforming International Investment Governance, op. cit.*, p.199: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf). Les pourcentages reflètent la proportion des actions d'investissement des entreprises. Pour une liste des juridictions tombant dans la catégorie des paradis fiscaux, voir *ibid.*, note de fin 9, page 214.

<sup>135</sup> Commission Européenne. (2015). *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*, Taxation Papers, Working Paper No.57, p.30; DLA Piper. (2015). *Introducing the new Italian patent box*. Publié le 28 Janvier 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <https://www.dlapiper.com/en/belgium/insights/publications/2015/01/global-news-jan-2015/introducing-italy-patent-box/> et KPMG. (2015). *Knowledge development box*. Publié le 14 Janvier 2015. Consulté le 25 Septembre: <http://www.kpmg.com/ie/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/knowledge-development-box.aspx>

<sup>136</sup> Commission Européenne. (2015). *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D, op. cit.*, p.3.

<sup>137</sup> Ibid., p.30. Parmi ces pays, seule la France dispose de son régime des brevets depuis plus de 15 ans.

<sup>138</sup> Commission Européenne. (2015). *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D, op. cit.*, p.24.

<sup>139</sup> Commission Européenne. (2014). *A Study on R&D Tax Incentives*, p.45–46: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_52.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf)

<sup>140</sup> Voir Forbes. (2014). *Patent boxes come to Ireland; UK, Why not U.S.?*. Publié le 16 Octobre 2014:

<http://www.forbes.com/sites/robertwood/2014/10/16/patent-boxes-come-to-ireland-uk-why-not-u-s/>

<sup>141</sup> Wall Street Journal. (2015). *Lawmakers embrace patent tax breaks*. Publié le 5 May 2015. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.wsj.com/articles/lawmakers-embrace-patent-tax-breaks-1430850214>

<sup>142</sup> Les taux effectifs de l'impôt sur le revenu des brevets du régime de fiscalité des brevets proviennent de la Commission Européenne. (2015). *Patent boxes design, patent location and local R&D, op. cit.*, p.30 et les taux maximum d'impôts sur le revenu des sociétés pour 2014 viennent de la Commission Européenne. (2014). *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Eurostat Statistical Books, p.36.

<sup>143</sup> PwC. (2014). *Proposed legislation for Italian patent box regime*, Tax Insight. Publié le Décembre 2014. Consulté le 11 Septembre: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/italy-patent-box-legislation.jhtml>

<sup>144</sup> Commission Européenne. (2015). *Patent boxes design, patent location and local R&D, op. cit.*, p.8. and The Irish Times. (2015). *'Knowledge box' rate likely to be 5%*. Publié le 14 Janvier 2015:

<http://www.irishtimes.com/business/economy/knowledge-box-tax-rate-likely-to-be-5-1.2064954>

<sup>145</sup> BEPS Monitoring Group. (2015). *Response to action 5: Harmful tax practices- agreement on the modified nexus approach*. Consulté le 25 Septembre 2015: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/02/ap5-https-modified-substance.pdf>

<sup>146</sup> CNUCED. (2015). *World Investment Report – Reforming International Investment Governance, op. cit.*, p.212: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf)

<sup>147</sup> ActionAid. (2015). *An extractive affair: How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions, op. cit.*

<sup>148</sup> Voir CNUCED. (2015). *World Investment Report – Reforming International Investment Governance, op. cit.*, p.212. & ActionAid. (2015). *Taxation rights slipping through the cracks: How developing countries can get a better deal on their*



*tax treaties*, Publié le Septembre 2015, p.12, Consulté le 25 Septembre 2015:

[http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/advocacy\\_brief\\_final.pdf](http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/advocacy_brief_final.pdf)

<sup>149</sup> ActionAid. (2015). *Taxation rights slipping through the cracks: How developing countries can get a better deal on their tax treaties*, op. cit., p.4.

<sup>150</sup> Ibid.

<sup>151</sup> Tax Justice Network-Africa. (2015). *Tax treaties in sub-Saharan Africa – a critical review*. Publié le Mars 2015, p.14.

<sup>152</sup> Ibid.

<sup>153</sup> ActionAid. (2015). *Levelling Up – Ensuring a fairer share of corporate tax for developing countries*, p.13:

[http://actionaid.org/sites/files/actionaid/levelling\\_up\\_final.pdf](http://actionaid.org/sites/files/actionaid/levelling_up_final.pdf)

<sup>154</sup> L'analyse a été menée selon une combinaison de données provenant d'Action Aid International, de Martin Hearson de la London School of Economics and Political Science, du BIDE (Bureau International de la Documentation Fiscale), de Tax Research Platform (<http://online.ibfd.org/kbase/>), et des sites Internet de 15 gouvernements européens contenant leurs conventions fiscales (voir ci-après les liens vers ces sites<sup>©</sup>

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/individuals/treaties\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/treaties_en.htm)). Les données ne portent que sur les conventions entrées en vigueur à partir de 1970. Les données reflètent les informations disponibles jusqu'au 20 Septembre 2015. Pour quelques organismes il n'a pas été possible de déterminer d'information pertinente concernant le taux légal de retenues d'impôts ou les taux appliqués par les conventions, à cause du manque d'information publiquement consultable, ou de barrière de la langue. Dans ces cas, soit les conventions n'ont pas été incluses dans le calcul du taux moyen de réduction (comme par exemple une convention entre la France et le Malawi) soit des données supplémentaires ont été tirées des deux sources suivantes, i.e. sites Internet: <http://www.treatypro.com/> et <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates-2015.pdf>. La catégorie 'pays en développement' suit le classement par la Banque Mondiale en termes de pays à 'revenu bas à moyen' et 'moyen supérieur' (soit le PIB par habitant de \$0 à \$12,735. Références ici:

<http://data.worldbank.org/about/country-and-lending-groups>).

<sup>155</sup> BEPS Monitoring Group. (2015). *Overall evaluation of the G20/OCDE Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project*, op. cit., p.3.

<sup>156</sup> ICIJ. (2014). *Leaked documents expose global companies' secret tax deals in Luxembourg*. Publié le 5 Novembre 2014. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg>

<sup>157</sup> Ibid.

<sup>158</sup> Voir ICIJ. (2014). *New leak reveals Luxembourg tax deals for Disney, Koch Brothers Empire*. Publié le 9 Décembre 2014: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/new-leak-reveals-luxembourg-tax-deals-disney-koch-brothers-empire>

<sup>159</sup> Voir Parlement britannique. (2015). *Tax avoidance: the role of large accountancy firms report publié le*. Publié le 6 Février 2015: <http://www.parliament.uk/business/committees/committees-a-z/commons-select/public-accounts-committee/news/report-tax-avoidance-the-role-of-large-accountancy-firms-follow-up/>

<sup>160</sup> Voir BBC. (2015). *PwC promoted tax avoidance 'on industrial scale'*. Publié le 6 Février 2015:

<http://www.bbc.com/news/business-31147276> & The Guardian. (2015). *McDonald's under EU scrutiny for tax rulings in Luxembourg*. Publié le 31 Mars 2015: <http://www.theguardian.com/business/2015/mar/31/mcdonalds-luxembourg-european-union-tax>

& Commission Européenne. (2014). *Press release: State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Amazon in Luxembourg*. Publié le 7 Octobre 2014:

[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-1105\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_en.htm)

<sup>161</sup> Commission Européenne. (2015). *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal accompanying the document proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, Document de travail des services (SWD) 2015 60 final. Publié le 18 Mars 2015. Consulté le 25 Septembre 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/swd\\_2015\\_60.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf)

<sup>162</sup> Ibid.

<sup>163</sup> Eurodad. (2015). *Press statement on EU Economic and Financial Affairs Council negotiation about cross-border rulings*. Publié le 6 Octobre 2015: <http://eurodad.org/Entries/view/1546487/2015/10/06/Eurodad-press-statement-on-EU-Economic-and-Financial-Affairs-Council-negotiation-about-cross-border-rulings>

<sup>164</sup> Calcul de la Commission Européenne (2014). *Statistics on APAs at the end of 2013*, JTPF/007/2014/EN, Publié le Octobre 2014. Consulté le 25 Septembre 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/final\\_ap\\_a\\_statistics\\_2013\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_ap_a_statistics_2013_en.pdf)

<sup>165</sup> Ibid.

<sup>166</sup> Conseil d'Europe, Secrétariat Général (29 Janvier 2015). MD no: 009/1/15 REV 1 CONUN, 010/1/15 REV 1 DEVGEN: 'Speaking points for thematic sessions'.

<sup>167</sup> Délégation Européenne aux Nations-Unies. (2015). *EU Statement – United Nations ECOSOC: International cooperation in tax matters*. Publié le 20 Avril 2015. Consulté le 31 Août 2015: [http://europa.eu/articles/en/article\\_16349\\_en.htm](http://europa.eu/articles/en/article_16349_en.htm)

<sup>168</sup> US. (2015). *Statement to ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters*. Publié le 22 Avril 2015. Consulté le 31 Août 2015: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015esm-usa.pdf> & Osuga, T. (2015). *Statement by Mr. Takeshi Osuga, Ambassador, Deputy Director-General for International Cooperation and Global Issues*. Publié le 13 Avril 2015. Consulté le 31 Août 2015: [http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/05/Japan\\_general\\_specific\\_20APR2015.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/05/Japan_general_specific_20APR2015.pdf)

<sup>169</sup> Voir CENUA. (2014). *Illicit Financial Flows: report of the high level panel on illicit financial flows from Africa, op. cit.*, p.60.

<sup>170</sup> Christian Aid. (2015). *Information for the nations – how developing countries are being excluded from automatic information exchange, and how to change it*, p.6. Consulté le 25 Septembre 2015:

<http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/information-for-the-nations.pdf>

<sup>171</sup> Voir par exemple le Réseau pour la Justice Fiscale -Afrique. (2015). *Transfer mispricing in Africa: Contextual issues*. Policy Briefing Paper, p.7-8 & OCDE. (2014). *Transfer Pricing comparability data and developing countries*. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.OCDE.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-comparability-data-developing-countries.pdf>

<sup>172</sup> OCDE. (2014): *Part 2 of a report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries*, p.28. Publié le 13 Août 2014.

<sup>173</sup> OCDE. (2014). *Tax Inspectors Without Borders. Moving forward with implementation*, p.1.

<sup>174</sup> Lee Corrick. (2015). *Capacity Development Lessons on BEPS-related issues in Developing Countries*. Présentation at the OCDE. Publié le 18 Mars 2015: OCDE Task Force on Tax and Development Meeting on BEPS and Developing Countries.

<sup>175</sup> ICIJ. (2014). *Luxembourg Leaks: global companies' secrets exposed, op. cit.*

<sup>176</sup> Par exemple Royal Dutch Shell. (2015). *Ghana*: <http://www.shell.com/global/aboutshell/contact-us/contact/contact-ghana.html>; Vodafone. (2015). *Vodafone Ghana*: <http://www.vodafone.com.gh/>; et African Energy. (2015). *Shell to supply LNG for Ghana 1000 scheme*: <http://www.africa-energy.com/shell-to-supply-lng-for-ghana-1000-scheme>

<sup>177</sup> OCDE. (2015). *Tax Inspectors Without Borders: OCDE and UNDP to work with developing countries to make tax audits more effective*. Publié le 13 July. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.OCDE.org/tax/tax-inspectors-without-borders-OCDE-and-undp-to-work-with-developing-countries-to-make-tax-audits-more-effective.htm>

<sup>178</sup> Zucman, G. (2014). *Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4, p.141: <http://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2014JEP.pdf>

<sup>179</sup> Ibid.

<sup>180</sup> Voir ICIJ. (2015). *Explore the Swiss Leaks data, op. cit.*

<sup>181</sup> The Guardian. (2015). *HSBC files: Swiss bank aggressively pushed way for clients to avoid new tax*. Publié le 10 Février 2015. Consulté le 2 Septembre 2015: <http://www.theguardian.com/business/2015/feb/10/hsbc-files-swiss-bank-aggressive-marketing-clients-avoid-new-tax>

<sup>182</sup> Banque Mondiale. (2011). *The puppet master: How the corrupt use legal structures to hide stolen assets and what to do about it*. Consulté le 25 Septembre 2015: <https://star.worldbank.org/star/sites/star/files/puppetmastersv1.pdf>

<sup>183</sup> L'indicateur ALM de Bâle est composé de 14 indicateurs et sa source d'informations provient de l'OCDE, du Groupe d'Action Financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI), Transparency International, Réseau pour la Justice Fiscale et autres. L'indicateur comporte cinq catégories: Risques de Corruption risk, risques Politiques & Juridiques, transparence & normes Financières, Blanchiment d'argent /financement du terrorisme, transparence & responsabilité publiques. Les informations utilisées pour calculer la moyenne sur 15 pays dans ce rapport, et les notations individuelles par pays sont consultables auprès du Basel Institute of Governance. (2015). *Basel AML Index 2015 – report*, International Centre for Asset Recovery, p.2. Publié le 18 Août 2015. Consulté le 31 Août 2015: [https://index2015.baselgovernance.org/sites/default/files/aml-index/Basel\\_AML\\_Index\\_Report\\_2015.pdf](https://index2015.baselgovernance.org/sites/default/files/aml-index/Basel_AML_Index_Report_2015.pdf)

<sup>184</sup> Voir le Journal Officiel de l'Union Européenne. (2015). *Directive (EU) 2015/849 du Parlement Européen ET DU Conseil du 20 Mai 2015*. Publié le 20 Mai 2015: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&from=EN>, Article 30.

<sup>185</sup> Les personnes interrogées devaient indiquer dans quelle mesure ils pensaient que “le gouvernement devrait exiger des sociétés qu’elles publient les noms véritables de tous leurs actionnaires et propriétaires”. Les 78 % comprennent les catégories “plutôt d’accord” and “tout à fait d’accord”. Les pays concernés sont: l’Autriche, la Belgique, la Bulgarie, la République Tchèque, la Finlande, la France, l’Allemagne, la Grèce, l’Irlande, l’Italie, la Letonie, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la Roumanie, l’Espagne, la Suède et le Royaume-Uni. Voir Transparency International (2015). *New data shows EU citizens back crackdown on dirty money*. Publié le 20 Mai 2015. Consulté le 22 Septembre 2015:

[http://www.transparency.org/news/pressrelease/new\\_data\\_shows\\_eu\\_citizens\\_back\\_crackdown\\_on\\_dirty\\_money](http://www.transparency.org/news/pressrelease/new_data_shows_eu_citizens_back_crackdown_on_dirty_money)

<sup>186</sup> OCDE. (2014). *Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays* *Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reporting – Action 13: 2014 deliverables*, p.35-37. Consulté le 25 Septembre 2015: <http://www.OCDE-ilibrary.org/docserver/download/2314301e.pdf?expires=1443173878&id=id&acname=guest&checksum=39DD2063821EFDAD7A034988AFFA53B9>

<sup>187</sup> Parlement Européen. (2014). *Martin Schulz s'exprime sur les éléments publiés dans la presse sur l'évasion et la fraude fiscale* [http://www.europarl.europa.eu/the-president/fr/press/press\\_release\\_speeches/press\\_release/press\\_release-2014/press\\_release-2014-Novembre/html/martin-schulz-s-exprime-sur-les-elements-publies-dans-la-presse-sur-l-evasion-et-la-fraude-fiscale](http://www.europarl.europa.eu/the-president/fr/press/press_release_speeches/press_release/press_release-2014/press_release-2014-Novembre/html/martin-schulz-s-exprime-sur-les-elements-publies-dans-la-presse-sur-l-evasion-et-la-fraude-fiscale)

<sup>188</sup> EurActiv. (2014). *Les eurodéputés font peu de cas de la motion de censure des eurosceptiques*.

<http://www.euractiv.fr/sections/elections-2014/les-eurodeputes-font-peu-de-cas-de-la-motion-de-censure-des-eurosceptiques>. *Juncker emerges stronger from LuxLeaks censure motion*. Publié le 27 Novembre 2014. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.euractiv.com/sections/eu-priorities-2020/juncker-emerges-stronger-luxleaks-censure-motion-310401>

<sup>189</sup> Parlement Européen. (2015). *Tougher rules on money laundering to fight tax evasion and terrorist financing*. Communiqué de presse en date du 20 Mai 2015. Consulté le 25 Août 2015:

[http://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/infopress/20150513IPR55319/20150513IPR55319\\_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/infopress/20150513IPR55319/20150513IPR55319_en.pdf)

<sup>190</sup> Il s’agit de:

Parlement Européen. (2015). *Résolution du Parlement européen du 25 mars 2015 sur le rapport annuel sur la fiscalité*, ECON, Procédure 2014/2144(INI). Accès le 25 août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0089+0+DOC+XML+V0//FR> European Parliament. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, ECON, Procédure 2014/2144 (INI). Consulté le 25 Août 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0089>;

Parlement européen. (2015). *“Sur l'évasion fiscale et la fraude fiscale: des défis pour la gouvernance, la protection sociale et le développement dans les pays en développement”* DEVE, Procédure 2015/2058(INI). Accès le 25 août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0184+0+DOC+XML+V0//FR>

Parlement Européen. (2015). *“Rapport de la commission special sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet”* TAXE, Procédure 2015/2066 (INI):

[http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/2066\(INI\)&l=FR](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/2066(INI)&l=FR)

et Parlement européen (2015). *Favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôts sur les sociétés au sein de l'Union*, ECON, Procédure 2015/2010 (INL):

[http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/2010\(INL\)&l=FR](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/2010(INL)&l=FR)

<sup>191</sup> Parlement européen (2015). *Gouvernance d'entreprise: les députés en faveur de la transparence fiscal*.

Communiqué de presse daté du 8 juillet 2015. Accès le 25 août 2015:

[http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/2010\(INL\)&l=FR](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/2010(INL)&l=FR)

European Parliament. (2015). *Corporate Governance: MEPs vote to enforce tax transparency*. Communiqué de presse en date du 8 July 2015. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150703IPR73902/html/Corporate-governance-MEPs-vote-to-enforce-tax-transparency>

<sup>192</sup> Parlement européen (2015). *Commissions – TAXE: Rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet*. Accès le 25 août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/committees/fr/taxe/home.html>

<sup>193</sup> Voir EurActiv. (2015). *Le Parlement européen refuse l'ouverture d'une commission d'enquête sur les Luxleaks*. Publié le 9 février 2015. [http://www.euractiv.fr/sections/euro-finances/le-parlement-europeen-refuse-louverture-dune-commission-denquête-sur-les-utma=1.1840970525.1444625144.1444625144.1444640035.2&utmb=1.2.10.1444640035&utmc=1&utm\\_x=-&utmz=1.1444625144.1.1.utmcsrc=\(direct\)|utmccn=\(direct\)|utmcmd=\(none\)&utmv=-&utmk=253080585](http://www.euractiv.fr/sections/euro-finances/le-parlement-europeen-refuse-louverture-dune-commission-denquête-sur-les-utma=1.1840970525.1444625144.1444625144.1444640035.2&utmb=1.2.10.1444640035&utmc=1&utm_x=-&utmz=1.1444625144.1.1.utmcsrc=(direct)|utmccn=(direct)|utmcmd=(none)&utmv=-&utmk=253080585)

*Parliament shuns committee of inquiry into LuxLeaks*. Publié le 9 Février 2015:

<http://www.euractiv.com/sections/euro-finance/parliament-shuns-committee-inquiry-luxleaks-311886>

<sup>194</sup> Parlement européen. (2015). *Sur l'évasion fiscale et la fraude fiscale : des défis pour la gouvernance, la protection sociale et le développement dans les pays en développement*, DEVE, Procédure 2015/2058 (INI). Accès le 25 août 2015. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0184+0+DOC+XML+V0//FR>.

<sup>195</sup> Parlement européen. (2015). *Résolution du Parlement européen du 25 mars 2015 sur le rapport annuel sur la fiscalité*, ECON, Procédure 2014/2144(INI), ligne 53. Accès le 25 août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0089+0+DOC+XML+V0//FR>

<sup>196</sup> Ibid.

<sup>197</sup> European Parliament. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, ECON, Procédure 2014/2144(INI), Line 38. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0089>

<sup>198</sup> European Parliament. (2013). *On Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*”, ECON, Procédure 2013/2060(INI), Line 62. Consulté le 26 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//EN>

<sup>199</sup> European Parliament. (2015). *Texts adopted – Corporate governance: Long-term shareholder engagement and transparency*. Article 16b (1). Consulté le 26 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0257>

<sup>200</sup> Voir le projet de recommandations du Comité du Parlement Européen. (2015). *Draft report – on tax rulings and other measures similar in nature or effect*, TAXE, Procédure 2015/2066(INI), Line 104: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-564.938+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

<sup>201</sup> Voir le projet de recommandations du Comité du Parlement Européen. (2015). *Draft report – on tax rulings and other measures similar in nature or effect*, TAXE, Procédure 2015/2066(INI), Line 104: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-564.938+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

<sup>202</sup> Parlement Européen. (2015). *On Tax Avoidance and Tax Evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries*, DEVE, Procédure 2015/2058(INI). Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA8-2015-0184%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

<sup>203</sup> Parlement Européen. (2015). *On Tax Avoidance and Tax Evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries*, DEVE, Procédure 2015/2058(INI), Line 11. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA8-2015-0184%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

<sup>204</sup> Ibid.

<sup>205</sup> Parlement Européen. (2013). *On Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*”, ECON, Procédure 2013/2060(INI), Line 12. Consulté le 26 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//EN>

<sup>206</sup> Parlement Européen. (2015). *Draft report – on tax rulings and other measures similar in nature or effect*”, TAXE, Procédure 2015/2066(INI), Line 104: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-564.938+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

<sup>207</sup> Parlement Européen. (2015). *On Tax Avoidance and Tax Evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries*”, DEVE, Procédure 2015/2058(INI), Line 15. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA8-2015-0184%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

<sup>208</sup> Parlement Européen. (2014). *Parliament toughens up anti-money laundering rules*. Communiqué de presse en date du 11 Mars 2014. Consulté le 26 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20140307ipr38110/html/Parliament-toughens-up-anti-money-laundering-rules>

<sup>209</sup> Parlement Européen. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, ECON, Procédure 2014/2144(INI), Line 17. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0089>

<sup>210</sup> Parlement Européen. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, ECON, Procédure 2014/2144(INI), Line 37. Consulté le 25 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0089>; & Parlement Européen. (2015). *On Tax Avoidance and Tax Evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries*”, DEVE, Procédure 2015/2058(INI), Line 7. Consulté le 25 Août 2015:



<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA8-2015-0184%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

<sup>211</sup> Parlement Européen. (2015). *Give shareholders more say on directors' pay, urge Legal Affairs Committee MEPs*. Communiqué de presse en date du 7 Mai 2015. Consulté le 26 Août 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150504IPR49621/html/Give-shareholders-more-say-on-directors%E2%80%99-pay-urge-Legal-Affairs-Committee-MEPs>

<sup>212</sup> Parlement Européen. (2015). *Corporate governance: MEPs vote to enforce tax transparency*. Communiqué de presse en date du 8 July 2015. Consulté le 26 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150703IPR73902/html/Corporate-governance-MEPs-vote-to-enforce-tax-transparency>

<sup>213</sup> Eurodad. (2015). *European Parliament sets the stage for Europe to embrace more corporate transparency*. Communiqué de presse en date du 8 July 2015. Consulté le 26 Août 2015:

<http://eurodad.org/Entries/view/1546446/2015/07/08/European-Parliament-sets-the-stage-for-Europe-to-embrace-more-corporate-fiscal-transparency>

<sup>214</sup> Parlement Européen. (2015). *Corporate governance: MEPs vote to enforce tax transparency*. Communiqué de presse en date du 8 July 2015. Consulté le 26 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150703IPR73902/html/Corporate-governance-MEPs-vote-to-enforce-tax-transparency>

<sup>215</sup> Parlement Européen. (2015). *Opinion of the Committee on Economic and Monetary Affairs for the Committee on Development on tax evasion and tax fraud: challenges for governance, social protection and development in developing countries*, line 3. Publié le 8 Mai 2015:

[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/documents/econ/ad/1058/1058010/1058010en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/econ/ad/1058/1058010/1058010en.pdf)

<sup>216</sup> Parlement Européen. (2015). *On Tax Avoidance and Tax Evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries*, DEVE, Procedure 2015/2058(INI), Line 12. Consulté le 25 Août 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA8-2015-0184%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

<sup>217</sup> Ibid., Line 9.

<sup>218</sup> Par exemple, voir le Parlement Européen. (2015). *Hearing of the Special Committee on tax rulings and other measures similar in nature or effect (TAXE) with Moscovici*. Publié le 30 Mars 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/ep-live/en/committees/video?event=20150330-1500-SPECIAL-TAXE-OMEE> &

Parlement Européen. (2015). *Hearing of the Special Committee on tax rulings and other measures similar in nature or effect (TAXE) with Commissioner Vestager*. Publié le 5 Mai 2015: <http://www.europarl.europa.eu/ep-live/en/committees/video?event=20150505-0900-SPECIAL-TAXE-OMEE>

<sup>219</sup> Ibid., Line 37.

<sup>220</sup> Parlement Européen. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, ECON, Procedure 2014/2144(INI), Line 4. Consulté le 25 Août 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0089>

<sup>221</sup> Parlement Européen. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, ECON, Procedure 2014/2144(INI), Line 61. Consulté le 25 Août 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0089>

<sup>222</sup> Parlement Européen. (2015). *European Parliament resolution of 25 Mars on the Annual Tax Report*, op. cit., Line 3. & Parlement Européen. (2015). *Report on tax avoidance and tax evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries (2015/2058(INI))*, Line 11. Publié le 9 Juin 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0184+0+DOC+XML+V0//EN>

<sup>223</sup> Parlement Européen. (2015). *On Tax Avoidance and Tax Evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries*, DEVE, Procedure 2015/2058(INI), Line 24. Consulté le 25 Août 2015:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA8-2015-0184%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

<sup>224</sup> Pour plus de contexte sur la procédure de codécision (dans le traité de Lisbonne re-nommée "procédure législative ordinaire") et sur la procédure de consultation utilisée pour les questions fiscales, voir: Parlement Européen. (2015). *Legislative powers*: <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/en/20150201PVL00004/Legislative-powers>

<sup>225</sup> Commission Européenne. (2015). *Combatting corporate tax avoidance: Commission presents tax transparency package*. Communiqué de presse en date du 18 Mars 2015. Consulté le 27 Août 2015: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4610\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_en.htm)

<sup>226</sup> Voir Euractiv. (2014). *Juncker: This will be the 'last chance Commission'*. Publié le 22 Octobre 2014: <http://www.euractiv.com/video/juncker-will-be-last-chance-commission-309405>

<sup>227</sup> Voir The Guardian. (2014). *Luxembourg tax files: Juncker admits position weakened by scandal*. Publié le 11 Décembre 2014: <http://www.theguardian.com/world/2014/dec/11/luxembourg-tax-files-juncker-weakened-scandal>

<sup>228</sup> Voir Commission Européenne. (2015). *Parent companies and their subsidiaries in the European Union*. Consulté le 27 Août 2015: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/parents-subsidiary\\_directive/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm); Commission Européenne. (2015). *Taxation of cross-border interests and royalty payments in the European Union*. Consulté le 27 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/interests\\_redevances/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_redevances/index_en.htm)

<sup>229</sup> Par exemple, la Commission prend note que s'agissant de la Directive Mères-Filiales, "certaines companies ont exploité des termes de la Directive et des non-concordances avec les lois fiscales nationales pour échapper totalement à l'impôt quel que soit le pays membre". Voir Commission Européenne. (2015). *Commissioner Moscovici welcomes the adoption of measures against tax evasion and aggressive tax planning*. En date du 27 Janvier 2015. Consulté le 26 Août 2015: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_STATEMENT-15-3720\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-3720_en.htm)

<sup>230</sup> EY. (2015). *European Council formally adopts binding general anti-abuse rule in Parent-Subsidiary Directive*. En date du 27 Janvier 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--European-Council-formally-adopts-binding-general-anti-abuse-rule-in-Parent-Subsidiary-Directive>

<sup>231</sup> Conseil d'Europe. (2015). *Outcome of the Council meeting – 3399<sup>th</sup> Council meeting – Economic and Financial Affairs, Luxembourg 19 Juin 2015*, p.7. Consulté le 28 Août 2015:

[http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/06/st10089\\_en15\\_pdf/](http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/06/st10089_en15_pdf/)

<sup>232</sup> EY. (2015). *European Council formally adopts binding general anti-abuse rule in Parent-Subsidiary Directive*. En date du 27 Janvier 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--European-Council-formally-adopts-binding-general-anti-abuse-rule-in-Parent-Subsidiary-Directive>

<sup>233</sup> Commission Européenne. (2015). *A fair and efficient corporate tax system in the European Union: 5 key areas for action*. SWD. (2015). 121. Publié le 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf)

<sup>234</sup> Ibid., p.7.

<sup>235</sup> Commission Européenne. (2015). *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. Consulté le 28 Août 2015: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)

<sup>236</sup> Commission Européenne. (2015). *Questions and Answers on the re-launch of the CCCTB*. Fiche d'information datée du 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-15-5174\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm)

<sup>237</sup> Voir, par exemple, Eurodad. (2015). *Disappointment as European Commission fails to address tax dodging*.

Communiqué de presse en date du 17 Juin 2015. Consulté le 27 Août 2015:

<http://eurodad.org/Entries/view/1546429/2015/06/17/Disappointment-as-European-Commission-fails-to-address-tax-dodging>;

Tax Justice Network. (2015). *European Commission half measures will exacerbate profit shifting*.

Communiqué de presse en date du 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

<http://www.taxjustice.net/2015/06/17/european-commission-half-measures-will-exacerbate-profit-shifting/>. Pour un aperçu de quelques possibilités d'optimisation fiscale agressive transfrontalière, grâce au recours aux pertes, voir, par

exemple, OCDE. (2011). *Corporate loss utilization through aggressive tax planning*. Publication de l'OCDE:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>

<sup>238</sup> Commission Européenne. (2015). *A fair and efficient corporate tax system in the European Union: 5 key areas for action*, SWD document de travail des services (2015) 121, p.8. Publié le 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf)

<sup>239</sup> Voir la liste de la Commission Européenne. (2015). *Tax good governance in the world as Voirm by EU countries*. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/lists\\_of\\_countries/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_en.htm)

<sup>240</sup> Commission Européenne. (2015). *A fair and efficient corporate tax system in the European Union: 5 key areas for action*, SWD document de travail des services (2015) 121, p.13. Publié le 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf)

<sup>241</sup> Ibid.

<sup>242</sup> D'après l'indice d'opacité financière, "le Libéria ne représente que moins de 1% du marché mondial des services financiers offshore, soit un acteur minuscule en comparaison avec d'autres juridictions de l'opacité". Voir le Réseau pour la Justice Fiscale. (2013). *Financial Secrecy Index – Narrative report on Liberia*. Consulté le 30 Août 2015:

<http://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Liberia.pdf>

<sup>243</sup> The Guardian. (2015). *Tax haven blacklist omits Luxembourg as Brussels announces reform plans*. Publié le 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://www.theguardian.com/world/2015/jun/17/luxembourg-tax-haven-blacklist-brussels-european-commission> Les juridictions sur la liste sont: l'Andorre, Anguilla, Antigua et Barbuda, les Bahamas, les Barbades, Belize, Bermuda, les Îles Vierges Britanniques, le Brunei, les Îles Cayman, Grenade, Guernsey, Hong

[Kong, le Liberia, le Liechtenstein, les Maldives, les îles Marshall, l'île Maurice, Monaco, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Saint Christophe-et-Nevis, Saint Vincent et les Grenadines, les Seychelles, les Îles Turques et Caïques, les Îles Vierges US, LE Vanuatu.](#)

<sup>244</sup> Commission Européenne. (2015). *A study on R&D tax incentives*. Taxation Papers, Working Paper N. 52, p.22 & 46, Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_52.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf)

<sup>245</sup> King & Wood Mallesons. (2015). *EU ends patent box scrutiny*. Publié le 16 Février 2015. Consulté le 30 Août 2015:

<http://www.kwm.com/en/uk/knowledge/insights/eu-ends-patent-box-scrutiny-20150216#>

<sup>246</sup> Commission Européenne. (2015). *A fair and efficient corporate tax system in the European Union: 5 key areas for action*. SWD(2015) 121, p.10. Publié le 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf)

<sup>247</sup> Alex Cobham. (2015). *Will the patent box break BEPS?* Publié le 20 July 2015. Consulté le 28 Août 2015:

<http://uncounted.org/2015/07/20/will-the-patent-box-break-beps/>

<sup>248</sup> Commission Européenne. (2015). *Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation*, SWD(2015) 60 final. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_135\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_135_en.pdf)

<sup>249</sup> Commission Européenne. (2007). *Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité Economique et Social Européen sur le travail du Forum Conjoint de l'UE sur les prix de transfert, sur les questions de conciliation et de procédures de résolution et sur les guidelines pour les accords de prix préalables dans l'Union Européenne*, COM(2007) 71. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/com\(2007\)71\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com(2007)71_en.pdf)

<sup>250</sup> Eurodad. (2015). *Getting the EU response to the tax dodging scandal right*. Publié le 27 Mars 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://www.eurodad.org/Entries/view/1546370/2015/03/27/Getting-the-EU-response-to-the-tax-dodging-scandal-right>

<sup>251</sup> Ibid. Pour une critique similaire du Groupe expert de la Commission sur l'échange automatique des informations financières voirle Corporate Europe Observatory. (2015). *Commission continues to ask tax offenders for advice on tax regulation*. Publié le 29 Avril 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://corporateeurope.org/expert-groups/2015/04/commission-continues-ask-tax-offenders-advice-tax-regulation>

<sup>252</sup> Ces groupes sont: Eurodad, la Financial Transparency Coalition et le BEPS Monitoring Group. Voir Corporate Europe Observatory. (2015). *Groundhog day: Commission asks tax dodgers for tax advice (again)*. Publié le 25 Juin 2015.

Consulté le 28 Août 2015: <http://corporateeurope.org/expert-groups/2015/06/groundhog-day-commission-asks-tax-dodgers-tax-advice-again>

<sup>253</sup> Médiateur européen. (2015). *Ombudsman: How to make the Commission's expert groups more balanced and transparent*. Communiqué de presse en date du 30 Janvier 2015. Consulté le 28 Août 2015:

<http://www.ombudsman.europa.eu/en/press/release.faces/en/58870/html.bookmark>

<sup>254</sup> Commission Européenne. (2015) *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, COM(2015) 135, p.15-16:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/swd\\_2015\\_60.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf)

<sup>255</sup> Eurodad. (2015). *European Commission's Tax Transparency Package keeps tax deals secret*. Communiqué de presse en date du 18 Mars 2015: <http://www.eurodad.org/Entries/view/1546360/2015/03/17/European-Commission-s-Tax-Transparency-Package-keeps-tax-deals-secret>

<sup>256</sup> Commission Européenne. (2015). *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, COM(2015) 136, p.5:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_136\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf)

<sup>257</sup> Commission Européenne. (2015). *A fair and efficient corporate tax system in the European Union: 5 key areas for action*, SWD(2015) 121, p.13. Publié le 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/fairer\\_corporate\\_taxation/com\\_2015\\_302\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf)

<sup>258</sup> Commission Européenne. (2014). *General assessment of economic consequences of country-by-country disclosure requirements set out in Article 89 of Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 Juin 2013*, COM(2014) 676, p.9. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/modern/141030-cbcr-crd-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-crd-report_en.pdf)

<sup>259</sup> Sven Giegold. (2015). *EU tax policy Commission continues softly, softly approach to corporate tax avoidance*. Publié le 27 May 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://www.sven-giegold.de/2015/eu-tax-policy-commission-continues-softly-softly-approach-to-corporate-tax-avoidance/>

<sup>260</sup> Voir les déclarations de la Commissaire Věra Jourová lors du vote plénier du Parlement Européen sur la Directive des droits des actionnaires (à 16h57) sur European Parliament TV. (2015). *Long-term shareholder engagement and corporate governance statement*. Débat plénier du 7 Juillet 2015 à Strasbourg. Consulté le 30 Août 2015: <http://www.europarl.europa.eu/ep-live/en/plenary/video?debate=1436276935760#>

<sup>261</sup> Commission Européenne. (2015). *Commissioner Moscovici's speech: The future of tax policy: A matter for society as a whole – closing address – 'the way forward'*. Discours du 29 Mai 2015. Consulté le 28 Août 2015: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-15-4900\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-15-4900_en.htm)

<sup>262</sup> Commission Européenne. (2013). *Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing, 2013/0025 (COD), Article 29 & 30*. Consulté le 28 Août 2015: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0045&from=EN>

<sup>263</sup> Conseil d'Europe. (2015). *Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing, 2013/0025(COD), Article 29*. Consulté le 28 Août 2015: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/documents/cj12/dv/draft\\_compromisetext\\_20150112\\_/draft\\_compromisetext\\_20150112\\_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/cj12/dv/draft_compromisetext_20150112_/draft_compromisetext_20150112_en.pdf)

<sup>264</sup> L'Autriche était la seule exception majeure à cet accord, ayant insisté sur un calendrier différent des autres pays membres, qui ne prévoit l'échange des informations qu'à partir de 2018 au lieu de 2017. Voir Conseil d'Europe. (2014). *Combating tax evasion: Council agrees to extend automatic exchange of information*. Communiqué de presse en date du 14 Octobre 2014. Consulté le 28 Août 2015: [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/145103.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/145103.pdf)

<sup>265</sup> Conseil d'Europe. (2015). *EU-Switzerland taxation agreement signed in joint effort to improve tax compliance*. Communiqué de presse en date du 27 Mai 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/05/27-eu-switzerland-taxation-agreement/>

<sup>266</sup> Voir Commission Européenne. (2015). *First report of the commission AEFI expert group on the implementation of Directive 2014/107/EU for the automatic exchange of financial account information*, p.21. Consulté le 28 Août 2015: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/mutual\\_assistance/financial\\_account/first\\_report\\_expert\\_group\\_automatic\\_exchange\\_financial\\_information.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/financial_account/first_report_expert_group_automatic_exchange_financial_information.pdf); Financial Transparency Coalition. (2015). *The world can't afford to exclude developing countries from new anti-tax evasion system*. Communiqué de presse en date du 16 Mars 2015. Consulté le 28 Août 2015: <http://financialtransparency.org/news/the-world-cant-afford-to-exclude-developing-countries-from-new-anti-tax-evasion-system/>

<sup>267</sup> Il s'agissait de la Belgique, des Pays-Bas, de l'Irlande, du Royaume-Uni, de Malte, Chypre et du Luxembourg. Voir Commission Européenne. (2015). *Response to the TAXE committee from Margrethe Vestager, DG Competition*. Letter dated 29 Avril 2015. Consulté le 27 Août 2015, p. 9: <http://www.sven-giegold.de/wp-content/uploads/2015/03/Reply-from-Commissioner-Vestager.pdf>

<sup>268</sup> Ibid.

<sup>269</sup> Ibid. Ces cas concernent les rescrits fiscaux accordés aux sociétés au Luxembourg, Pays-Bas et Irlande, ainsi qu'une enquête générale sur le système de rescrit fiscal à Gibraltar et le système dit « système de rescrits pour les profits exceptionnels » en Belgique.

<sup>270</sup> Le Magazine du parlement. (2015). *Competition Commissioner warns MEPs of state aid investigation delay*. Publié le 5 Mai 2015. Consulté le 27 Août 2015: <https://www.theparliamentmagazine.eu/articles/news/competition-commissioner-warns-meps-state-aid-investigation-delay>

<sup>271</sup> Ceci d'après Sven Giegold. (2015). *EU regards Amazon-Deal as illegal state aid: breakthrough against tax dumping in Europe*. Publié le 16 Janvier 2015. Consulté le 27 Août 2015: <http://www.sven-giegold.de/2015/amazon-deal-illegal-state-aid-breakthrough-against-tax-dumping/>. Selon le même article, 20 fonctionnaires publics travaillent aux investigations, dans un sens plus général.

<sup>272</sup> Le Magazine du Parlement. (2015). *Competition commissioner warns MEPs of state aid investigation delay*. Publié le 5 Mai 2015. Consulté le 27 Août 2015: <https://www.theparliamentmagazine.eu/articles/news/competition-commissioner-warns-meps-state-aid-investigation-delay>

<sup>273</sup> Ibid.

<sup>274</sup> Ibid., Annex: "Overview State Aid cases concerning tax rulings and other measures similar in nature or effect since 01.01.1991", p.10-21.

<sup>275</sup> Ibid.

<sup>276</sup> Voir Eurodad. (2015). *Disappointment as European Commission fails to address tax dodging*. Communiqué de presse en date du 17 Juin 2015. Consulté le 27 Août 2015:



<http://eurodad.org/Entries/view/1546429/2015/06/17/Disappointment-as-European-Commission-fails-to-address-tax-dodging>; Réseau pour la Justice Fiscale. (2015). *European Commission half measures will exacerbate profit shifting*. Communiqué de presse en date du 17 Juin 2015. Consulté le 28 Août 2015:

<http://www.taxjustice.net/2015/06/17/european-commission-half-measures-will-exacerbate-profit-shifting/>

<sup>277</sup> Commission Européenne. (2015). *Communication: A global partnership for poverty eradication and sustainable development after 2015*. Publié le 5 Février 2015. Consulté le 28 Août 2015:

[http://ec.europa.eu/europeaid/communication-global-partnership-poverty-eradication-and-sustainable-development-after-2015\\_en](http://ec.europa.eu/europeaid/communication-global-partnership-poverty-eradication-and-sustainable-development-after-2015_en)

<sup>278</sup> Conseil d'Europe.(2015). *A new global partnership for poverty eradication and sustainable development after 2015*. Consulté le 28 Août 2015: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9241-2015-INIT/en/pdf>

<sup>279</sup> Commission Européenne. (2015). *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation*, COM(2015) 135, p.5 & 18:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/swd\\_2015\\_60.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd_2015_60.pdf)

<sup>280</sup> La réduction moyenne du taux inclut les retenues à la source de quatre catégories de revenu : les redevances, les intérêts, les dividendes sur les entreprises et sur les entreprises qualifiées. Elle ne comprend pas les taux d'imposition liés aux services ou les frais de gestion, en raison du manque de données. Les réductions de taux moyennes entre les pays européens concernés par ce rapport et les pays en développement font référence à la différence entre les taux contenus dans les conventions, et les taux officiels dans les pays en développement pour les quatre catégories de revenus. Le chiffre concernant la réduction moyenne totale est une moyenne non pondérée pour l'ensemble des 15 pays européens concernés par ce rapport. La catégorie 'pays en développement' suit le classement par la Banque Mondiale en termes de pays à 'revenu bas à moyen' et 'moyen supérieur' (soit le PIB par habitant de \$0 à \$12,735). Références : <http://data.worldbank.org/about/country-and-lending-groups>). L'analyse a été menée selon une combinaison de données provenant d'Action Aid International, de Martin Hearson de la London School of Economics and Political Science, du BIDF (Bureau International de la Documentation Fiscale), de Tax Research Platform (<http://online.ibfd.org/kbase/>), et des sites Internet de 15 gouvernements européens contenant leurs conventions fiscales (voir ci-après les liens vers ces sites<sup>©</sup>

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/individuals/treaties\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/treaties_en.htm)). Les données ne portent que sur les conventions entrées en vigueur à partir de 1970. Les données reflètent les informations disponibles jusqu'au 20 Septembre 2015. Pour quelques organismes il n'a pas été possible de déterminer d'information pertinente concernant le taux légal de retenues d'impôts ou les taux appliqués par les conventions, à cause du manque d'information publiquement consultable, ou de barrière de la langue. Dans ces cas, soit les conventions n'ont pas été incluses dans le calcul du taux moyen de réduction (comme par exemple une convention entre la France et le Malawi) soit des données supplémentaires ont été tirées des deux sources suivantes, i.e. sites Internet: <http://www.treatypro.com/> et <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates-2015.pdf>.

<sup>281</sup> Le Basel Institute on Governance est une organisation à but non-lucratif qui a créé l'indice de Bâle anti-blanchiment d'argent (Basel Anti-Money Laundering index) reflétant le risque de blanchiment d'argent et de financement du terrorisme. L'indice est composé de 14 indicateurs et sa source d'informations provient de l'OCDE, du Groupe d'Action Financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI), Transparency International, Réseau pour la Justice Fiscale et autres. L'indicateur comporte cinq catégories: Risques de Corruption risk, risques Politiques & Juridiques, transparence & normes Financières, Blanchiment d'argent /financement du terrorisme, transparence & responsabilité publiques. Les informations utilisées pour calculer la moyenne sur 15 pays dans ce rapport, et les notations individuelles par pays sont consultables auprès du Basel Institute of Governance :

[https://index2015.baselgovernance.org/sites/default/files/aml-index/Basel\\_AML\\_Index\\_Report\\_2015.pdf](https://index2015.baselgovernance.org/sites/default/files/aml-index/Basel_AML_Index_Report_2015.pdf)