OCDE

CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

Un problème mondial



CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

Un problème mondial

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

En vertu de l'article 1er de la Convention signée le 14 décembre 1960, à Paris, et entrée en vigueur le 30 septembre 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a pour objectif de promouvoir des politiques visant :

- à réaliser la plus forte expansion de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays Membres, tout en maintenant la stabilité financière, et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale ;
- à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que les pays non membres, en voie de développement économique ;
- à contribuer à l'expansion du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire conformément aux obligations internationales.

Les pays Membres originaires de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. Les pays suivants sont ultérieurement devenus Membres par adhésion aux dates indiquées ci-après : le Japon (28 avril 1964), la Finlande (28 janvier 1969), l'Australie (7 juin 1971), la Nouvelle-Zélande (29 mai 1973), le Mexique (18 mai 1994), la République tchèque (21 décembre 1995), la Hongrie (7 mai 1996), la Pologne (22 novembre 1996) et la Corée (12 décembre 1996). La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE (article 13 de la Convention de l'OCDE).

Also available in English under the title:

HARMFUL TAX COMPETITION
An Emerging Global Issue

© OCDE 1998
Les permissions de reproduction partielle à usage non commercial ou destinée à une formation doivent être adressées au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris, France, Tél. (33-1) 44 07 47 70, Fax (33-1) 46 34 67 19, pour tous les pays à l'exception des États-Unis. Aux États-Unis, l'autorisation doit être obtenue du Copyright Clearance Center, Service Client, (508)750-8400, 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923 USA, or CCC Online: http://www.copyright.com/. Toute autre demande d'autorisation de reproduction ou de traduction totale ou partielle de cette publication doit être adressée aux Éditions de l'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

AVANT-PROPOS

En mai 1996, les ministres ont demandé à l'OCDE de "mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national, et soumettre un rapport en 1998."

C'est en réponse à la demande formulée par les ministres que le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a lancé son projet sur la concurrence fiscale dommageable. Les résultats obtenus dans ce cadre sont maintenant disponibles.

Ce Rapport traite des pratiques fiscales dommageables qui prennent la forme de paradis fiscaux et de régimes fiscaux préférentiels dommageables dans les pays Membres de l'OCDE et les pays non membres, ainsi que dans leurs territoires dépendants. Il est centré sur les activités géographiques mobiles telles que les activités financières et autres prestations de services. Le Rapport définit les facteurs à utiliser pour identifier les pratiques fiscales dommageables et se poursuit par la formulation de 19 Recommandations de large portée destinées à lutter contre de telles pratiques.

Lors de l'approbation de ce Rapport le 9 avril 1998, le Conseil de l'OCDE a adopté une Recommandation aux gouvernements des pays Membres et a demandé au Comité de poursuivre ses travaux dans ce domaine et de développer un dialogue avec les pays non membres (voir annexe I). Le Luxembourg et la Suisse se sont abstenus au Conseil lors de l'approbation du Rapport et de l'adoption de la Recommandation (voir annexe II).

Le Rapport a également été soumis aux ministres lors de leur réunion à l'OCDE des 27 et 28 avril 1998.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION 7

CHAPITRE 1
LA CONCURRENCE FISCALE : UN PHÉNOMÈNE MONDIAL 13

CHAPITRE 2
FACTEURS D'IDENTIFICATION DES PARADIS FISCAUX ET DES RÉGIMES FISCAUX PRÉFÉRENTIELS DOMMAGEABLES 21

I. Introduction 21

II. Les paradis fiscaux 24

a) Introduction 24

b) Facteurs d'identification des paradis fiscaux 25

III. Les régimes fiscaux préférentiels dommageables dans les pays Membres de l'OCDE et dans les pays non membres 28

a) Caractéristiques des régimes fiscaux préférentiels 29

Facteurs essentiels 29

i) Taux d'imposition effectifs nuls ou peu élevés 29

ii) "Cantonnement" du régime 31

iii) Absence de transparence 31

iv) Absence de véritable échange de renseignements 33

Autres facteurs 34

v) Une définition artificielle de la base d'imposition 34

vi) Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert 35

vii) Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère 36

viii) Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition 36

ix) Existence de dispositions relatives au secret 37

x) Accès à un vaste réseau de conventions fiscales 37

xi) Promotion de régimes en tant qu'instruments de minimisation de l'impôt 38

xii) Le régime encourage les activités ou arrangements à motivations exclusivement fiscales 38

b) Évaluer l'effet économique d'un régime fiscal préférentiel en fonction des dommages qu'il peut produire 38
i) Le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ? 39
ii) La présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-elles en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ? 39
iii) Le privilège fiscal est-il la motivation première du choix de l'emplacement d'une activité ? 40

CHAPITRE 3
LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE .. 41
I. Introduction 41
II. Recommandations concernant la législation interne 45
III. Recommandations concernant les conventions fiscales 51
IV. Recommandations en vue d'intensifier la coopération internationale face à la concurrence fiscale dommageable 58
V. Domaines à approfondir 66
a) Limitation des déductions au titre des paiements effectués à des entités situées dans des paradis fiscaux 67
b) Perception d'une retenue à la source pour certains paiements effectués en faveur des résidents de pays pratiquant une concurrence fiscale dommageable 67
c) Règles concernant la résidence 68
d) Application des règles et principes en matière de prix de transfert . 69
e) Sous-capitalisation 69
f) Innovation financière 70
g) Mesures non fiscales 70

NOTES 71

ANNEXE I Recommandation du Conseil sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable 73

Appendice Recommandations et principes directeurs pour le traitement des pratiques fiscales dommageables 75

ANNEXE II Déclarations du Luxembourg et de la Suisse 81

ANNEXE III Rapports et principes directeurs de l'OCDE 87

INTRODUCTION

1. Dans le communiqué ministériel de mai 1996, il a été demandé à l'Organisation :

> *"de mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national, et soumettre un rapport en 1998."*

2. Cette demande a été entérinée par les pays du G7, le communiqué publié lors du Sommet de Lyon en 1996 comportant le paragraphe suivant :

> *"Enfin, la mondialisation crée de nouveaux défis dans le domaine de la fiscalité. Le développement de 'niches' fiscales destinées à attirer des activités financières et d'autres activités géographiquement mobiles peut produire une concurrence fiscale néfaste entre les États, en entraînant un risque de distorsion des échanges et des investissement et, à terme, d'effritement des assiettes fiscales nationales. Nous encourageons vivement l'OCDE à poursuivre avec détermination ses travaux dans ce domaine, en vue de mettre en place un cadre multilatéral dans lequel les pays pourront agir individuellement et collectivement afin de limiter la portée de ces pratiques. Nous suivrons attentivement les travaux de l'OCDE, qui doit présenter un rapport d'ici 1998".*

Lors de leur réunions de 1997, les Ministres de l'OCDE et les chefs d'État et de gouvernement du G7 ont réaffirmé l'importance de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

3. Le Comité des affaires fiscales (ci-après "le Comité") a instauré les "Sessions spéciales sur la concurrence fiscale" en réponse au Communiqué ministériel. Ce sont ces Sessions spéciales qui ont préparé le présent rapport,

sous la co-présidence de la France et du Japon. Le Comité a adopté ce rapport lors de sa réunion du 20 janvier 1998.

4. Ce rapport est destiné à mieux faire comprendre comment les paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels dommageables, qualifiés collectivement de pratiques fiscales dommageables, affectent la localisation des activités financières et des autres prestations de services, sapent la base d'imposition d'autres pays, faussent les schémas d'échanges et d'investissement et portent préjudice à l'équité et la neutralité des régimes fiscaux ainsi qu'à l'adhésion à ces régimes du grand public en général. Cette concurrence fiscale dommageable pèse sur la prospérité mondiale et sape la confiance des contribuables dans l'intégrité des régimes fiscaux. Ce Rapport admet qu'il faut distinguer entre régimes fiscaux préférentiels acceptables et dommageables et analyse soigneusement les caractéristiques des systèmes fiscaux du pays de résidence comme du pays de la source qui peuvent produire les effets dommageables des régimes fiscaux préférentiels. Ce Rapport reconnaît les limites des réponses unilatérales ou bilatérales apportées à un problème qui est, par essence, multilatéral et il indique les moyens permettant le mieux aux pouvoirs publics de tracer un cadre commun dans lequel ils puissent agir individuellement et collectivement pour limiter les problèmes que présentent des pays et territoires souverains se livrant à des pratiques fiscales dommageables. En décourageant la prolifération des paradis fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels dommageables et en encourageant les pays qui mettent en oeuvre des pratiques fiscales dommageables à réexaminer leurs régimes en vigueur, ce Rapport contribuera à renforcer et à améliorer les politiques fiscales à l'échelle internationale.

5. Le Rapport et les Recommandations concernent les pratiques fiscales dommageables aussi bien dans les pays Membres que dans les pays non membres et leurs dépendances.

6. Ce rapport s'est attaché surtout aux activités géographiquement mobiles, comme les activités financières et les autres prestations de services, y compris la fourniture de biens incorporels. Les incitations fiscales ayant pour but d'attirer l'investissement sous forme d'usines, de bâtiments et de biens d'équipement ont été exclues à ce stade, même s'il faut reconnaître que la distinction entre régimes axés sur les activités financières et les autres prestations de services d'une part et sur les branches manufacturières et autres activités analogues d'autre part, n'est pas toujours aisée à appliquer. Le Comité se propose d'étudier cette question à l'avenir. Le Comité admet en outre que plusieurs facteurs économiques, sociaux et institutionnels affectent la position

concurrentielle d'un pays et la localisation des activités économiques. Cette étude ne s'attachera cependant pas à l'examen de ces facteurs.

7. Ce Rapport examine les dispositions des régimes généraux d'imposition des revenus, ainsi que des impôts prélevés sur certains types de revenus. Le Comité entreprend des travaux distincts sur les questions posées par la concurrence fiscale dans le domaine des taxes sur la consommation.

8. Il convient d'apprécier ce rapport en songeant au rôle de l'OCDE dans un contexte d'accélération de la mondialisation. L'OCDE estime que la libéralisation progressive des échanges et des investissements transnationaux a été le plus puissant moteur de la croissance économique et de la progression du niveau de vie. L'Organisation s'efforce de préserver et de promouvoir un système multilatéral d'échanges ouvert et d'encourager les ajustements de ce système afin de tenir compte de l'évolution du commerce international et notamment de l'interface entre échanges, investissement et fiscalité. Le Comité estime que les propositions énoncées dans ce rapport, même si elles ne couvrent pas tous les aspects de la concurrence fiscale, vont promouvoir plus encore ces objectifs en limitant les distorsions induites par la fiscalité sur la localisation d'activités financières et d'autres prestations de service très mobiles et vont favoriser ainsi une concurrence loyale pour des activités économiques réelles. Si les pouvoirs publics peuvent convenir que ces décisions de localisation doivent être motivées par des considérations économiques et non au premier chef par des facteurs fiscaux, cela aidera à avancer vers cette "égalisation des conditions de jeu" qui est si essentielle à la poursuite de la croissance économique mondiale.

9. Le Comité considère que les problèmes étudiés dans le présent rapport posent déjà des difficultés aux pouvoirs publics et prendront de plus en plus d'importance. En conséquence, il faut à la fois prendre des mesures immédiates et engager un processus permanent pour intensifier l'action coordonnée à l'échelle internationale dans ce domaine.

10. Pour résoudre ces problèmes, le Rapport formule un certain nombre de propositions :

- l'établissement de Principes directeurs sur les régimes fiscaux préférentiels dommageables ;
- la création d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables ;
- l'établissement d'une liste de paradis fiscaux qui devra être achevée dans un délai d'un an à compter de la première réunion du Forum ;

- la formulation d'un certain nombre de Recommandations d'action au niveau de la législation nationale et des conventions fiscales ; enfin
- des domaines qui feront l'objet de travaux de suivi.

11. Ces propositions marquent une étape importante dans le traitement en cours du problème de la concurrence fiscale dommageable. Ces Recommandations abordent les aspects les plus urgents et les plus cruciaux du défi lancé aux pouvoirs publics par la mobilité géographique des activités financières et autres prestations de services. Le Comité admet qu'il faudra poursuivre les travaux pour appliquer certaines de ces Recommandations et qu'il y aura en outre d'autres domaines dans lesquels les problèmes de concurrence fiscale dommageable devront être examinés.

12. Le traitement fiscal des intérêts sur les instruments d'épargne transfrontières, en particulier les dépôts bancaires, n'est pas pris en considération dans cette première phase du projet du fait que le Comité étudie actuellement la possibilité d'établir des propositions concernant les flux d'intérêts transfrontières, notamment l'utilisation de retenues à la source et l'échange d'informations. Il a chargé son Groupe de travail sur la fraude et l'évasion fiscales d'examiner comment on pourrait utiliser l'échange de renseignements et les retenues à la source pour éviter que les flux d'intérêts transfrontières n'échappent à l'imposition. Le Comité attache une grande importance à cette question et un premier rapport sera présenté en 1999.

13. Les problèmes examinés dans le présent Rapport étant, par essence, de nature mondiale, le Comité reconnaît qu'il est essentiel que le plus grand nombre possible de pays participent au dialogue. Plus le groupement économique de pays prenant part à ce dialogue sera large, plus l'efficacité des solutions qui pourraient être proposées sera grande, car cela réduirait au minimum tout déplacement d'activités vers des juridictions caractérisées par des pratiques fiscales dommageables extérieures aux pays participants. Tout déplacement d'activités risque d'accentuer la difficulté de mise en oeuvre de mesures de lutte contre ces pratiques si ces activités sont implantées à nouveau dans des pays qui ont des régimes fiscaux dommageables non transparents. C'est pour ces raisons que le Comité a tenu tout particulièrement à associer des pays non membres à ses analyses et à ses discussions de politique fiscale sur la concurrence fiscale dommageable.

14. Au cours des 18 mois écoulés, le Comité s'est servi de son vaste programme d'activités vers l'extérieur pour engager un dialogue avec des pays non membres. Trois séminaires régionaux ont été organisés. Le premier a eu

lieu au Mexique et a regroupé des participants de l'Argentine, de la Bolivie, du Brésil, du Chili, de la Colombie, de la Jamaïque, du Pérou et du Venezuela. Un deuxième séminaire s'est tenu à Istanbul, avec la participation de l'Albanie, de l'Azerbaïdjan, de l'Estonie, de l'Ancienne République yougoslave de Macédoine, de la Géorgie, de la Lettonie, de la Lituanie, la Moldavie, de la Mongolie, de la Roumanie, de la République slovaque et de l'Ukraine. Le troisième séminaire régional s'est tenu en coopération avec la Banque asiatique de développement à Singapour, avec la participation de la Chine, de l'Inde, de l'Indonésie, de la Malaisie, des Philippines, de Singapour, de Sri Lanka, du Taipei chinois et de la Thaïlande.

15. Un aspect important des travaux du Forum proposé consistera à intensifier ce dialogue, en vue d'encourager les pays non membres intéressés à s'associer plus étroitement aux Recommandations formulées au chapitre 3. Le Comité reconnaît aussi que certains pays non membres peuvent ne pas souscrire à quelques-unes de ces Recommandations. Ces divergences potentielles de position entre les pays sont une autre raison d'engager un dialogue. Le Comité propose qu'une réunion de haut niveau soit organisée par le Forum au début de 1999 et ouverte à tous les pays non membres intéressés.

16. Le Comité note que, dans de nombreux paradis fiscaux, l'économie est fortement tributaire du régime fiscal. Dès lors que des paradis fiscaux font clairement savoir qu'ils souhaitent réduire leurs pratiques fiscales dommageables, le Comité est disposé à engager un dialogue avec eux, compte tenu de la nécessité de favoriser le développement à long terme de ces économies.

17. L'Union européenne (UE) a aussi effectué des travaux sur la concurrence fiscale dommageable. Le 1er décembre 1997, le Conseil de l'UE a adopté un train de mesures destinées à s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable afin de contribuer à atténuer les distorsions dans le marché unique, à éviter d'importantes pertes de recettes fiscales et à aider à l'établissement de structures fiscales plus favorables à l'emploi. Parmi ces mesures, on peut citer un Code de conduite sur la fiscalité des entreprises, la fiscalité des revenus de l'épargne et la question des retenues à la source sur les intérêts transfrontières et les paiements de redevances entre sociétés. Ce Code de conduite identifie les régimes potentiellement dommageables dans le domaine de l'imposition des entreprises et donne des éléments permettant d'évaluer les régimes dommageables. Il contient un engagement de ne pas introduire de nouveaux régimes fiscaux dommageables et de réduire les régimes existants.

18. S'il est vrai que le Code de l'UE et les Principes directeurs proposés par l'OCDE sont globalement compatibles, en particulier du point de vue des critères utilisés pour identifier les régimes fiscaux dommageables, et se renforcent mutuellement, leur champ d'application et leur fonctionnement diffèrent. Les Principes directeurs de l'OCDE sont clairement limités aux activités financières et autres prestations de services, alors que le Code intéresse les activités industrielles et commerciales, même s'il met l'accent sur les activités mobiles. La procédure d'examen reflète les différences dans le cadre institutionnel dans lequel chaque Organisation fonctionne et les Principes directeurs de l'OCDE visent expressément un groupement géographique beaucoup plus large. Les travaux de l'OCDE vont aussi au-delà des régimes préférentiels dommageables pour englober les paradis fiscaux et ils sont aussi centrés sur l'échange d'informations. En outre, comme indiqué plus haut, le Code de l'UE fait partie d'un train de mesures, alors que les Principes directeurs de l'OCDE sont accompagnés de 19 Recommandations détaillées relatives aux problèmes spécifiques de concurrence fiscale dommageable. Pour toutes ces raisons, le Comité considère que chaque organisation est indépendamment responsable de l'interprétation et de l'application de ses instruments respectifs.

19. Ce rapport comprend trois parties. Le chapitre 1 donne un aperçu des grands principes régissant les modalités actuelles d'imposition au niveau international et des répercussions du phénomène de mondialisation sur ces modalités. Le chapitre 2 analyse les éléments pouvant permettre de conclure que les paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels sont dommageables et expose les préoccupations des pays quant à l'impact de ces régimes sur l'intégrité de leurs systèmes fiscaux. Il prend en compte à cet égard aussi bien les régimes transparents que les régimes non transparents. Dans le chapitre 3 sont recommandées certaines mesures pouvant servir à lutter contre les paradis fiscaux et les régimes fiscaux dommageables. Ces mesures peuvent être prises dans le cadre de la législation nationale, de conventions fiscales ou dans le contexte d'une intensification de la coopération internationale. Ce chapitre énonce en outre les Principes directeurs sur les régimes fiscaux préférentiels dommageables, donne une procédure pour identifier les paradis fiscaux, et propose la création d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables sous les auspices du Comité.

CHAPITRE 1

LA CONCURRENCE FISCALE : UN PHÉNOMÈNE MONDIAL

20. Au départ, la politique fiscale répondait essentiellement à des préoccupations économiques et sociales nationales. Le niveau et les modalités de l'impôt étaient déterminés en fonction des biens et transferts collectifs souhaités, compte tenu également des objectifs de répartition, de stabilisation et de redistribution jugés adéquats pour le pays. Les systèmes fiscaux nationaux, dans le contexte d'économies essentiellement fermées, avaient certes une incidence internationale, étant donné qu'ils pouvaient influer sur l'imposition des revenus de source étrangère perçus par les résidents du pays et qu'ils prenaient généralement en compte dans la base d'imposition les revenus de source nationale perçus par les non-résidents, mais l'interaction des systèmes fiscaux nationaux était relativement peu importante du fait de la mobilité limitée du capital. Les décisions concernant le niveau des prélèvements et des dépenses publiques, le dosage de la fiscalité directe et indirecte ou le recours à des incitations fiscales à l'investissement se prenaient toutes principalement en fonction des préoccupations nationales et l'impact de ces décisions était principalement national. Même s'il y avait des retombées internationales sur les autres économies, elles étaient généralement limitées.

21. L'accélération de la mondialisation des échanges et de l'investissement a fondamentalement modifié les relations entre les systèmes fiscaux nationaux. Comme indiqué ci-dessus au paragraphe 8, du fait de la suppression d'obstacles non fiscaux aux échanges internationaux et à l'investissement international et de l'intégration des économies nationales qui en a résulté, les politiques fiscales nationales peuvent avoir des effets bien plus marqués sur le plan international. La mondialisation a aussi été l'une des forces motrices qui ont entraîné les réformes fiscales, centrées sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition, ce qui a eu pour effet de réduire au minimum les distorsions causées par la fiscalité. La mondialisation a également encouragé les pays à évaluer en permanence leurs régimes fiscaux et leurs dépenses publiques en vue de procéder le cas échéant à des ajustements et à améliorer le "climat fiscal" de l'investissement. La

mondialisation et la mobilité croissante du capital ont aussi stimulé le développement des marchés de capitaux en général et des marchés financiers en particulier et ont encouragé les pays à réduire les obstacles fiscaux aux mouvements de capitaux et à moderniser leurs régimes fiscaux pour répondre à ces phénomènes. Bon nombre de ces réformes ont aussi répondu à la nécessité d'adapter les systèmes fiscaux à ces nouvelles conditions mondiales.

22. La mondialisation a entraîné une intensification de la concurrence entre entreprises sur le marché mondial. Les entreprises multinationales (EMN) mettent en oeuvre des stratégies qui sont de plus en plus mondiales et elles ont de moins en moins d'attaches avec un pays précis. En outre, l'innovation technologique s'est répercutée sur les modalités de gestion des entreprises multinationales et a considérablement réduit l'importance pour les EMN du lieu physique où s'exerce cette gestion et d'autres activités de service. Les marchés de capitaux internationaux continuent de se développer, ce qui facilite les mouvements transnationaux de capitaux qui contribuent au développement de la prospérité mondiale. Ce processus a amélioré la prospérité et le niveau de vie dans le monde en permettant une répartition et une utilisation plus efficientes des ressources.

23. Comme indiqué aux paragraphes 8 et 21, la mondialisation a eu un effet positif sur l'évolution des systèmes fiscaux. Elle a cependant eu aussi pour effet négatif de procurer aux sociétés et aux particuliers de nouveaux moyens pour réduire au minimum leur cotisation fiscale ou pour échapper à l'impôt, des pays pouvant alors exploiter ces moyens en définissant des mesures fiscales visant principalement à détourner des capitaux, financiers notamment, géographiquement mobiles. De telles initiatives peuvent entraîner des distorsions dans les schémas d'échange et d'investissement et réduire la prospérité mondiale. Comme on le verra plus en détail par la suite, ces dispositifs peuvent saper les bases nationales d'imposition d'autres pays, altérer la structure de l'imposition (en déplaçant une partie de la charge fiscale des facteurs les plus mobiles vers des facteurs relativement immobiles et des revenus vers la consommation) de même qu'ils peuvent entraver l'application de barèmes d'imposition progressifs et la réalisation d'objectifs de redistribution. Des pressions de cette sorte peuvent aboutir à des modifications des structures d'imposition dans lesquelles tous les pays risquent d'être contraints par les retombées de ces dispositifs de modifier leur base d'imposition, quand bien même on aurait pu obtenir des effets plus souhaitables par une intensification de la coopération internationale. Plus généralement, les mesures fiscales adoptées par une économie sont désormais davantage susceptibles de se répercuter sur d'autres économies. Ces nouvelles pressions

sur les systèmes fiscaux concernent tant le revenu des entreprises que le revenu de l'investissement des particuliers.

24. Les pays ont des obligations et des contraintes en matière de dépenses publiques parce qu'ils ont à financer des dépenses au titre, par exemple, de la défense nationale, de l'éducation, de la sécurité sociale et d'autres services publics. Les investisseurs opérant dans des paradis fiscaux où la fiscalité est inexistante ou réduite au minimum et qui sont résidents de pays à fiscalité "normale" peuvent exploiter de diverses manières ces paradis fiscaux pour réduire les impôts qu'ils ont à acquitter dans leur pays d'origine. Ces contribuables sont en fait des "bénéficiaires sans contrepartie" qui profitent des dépenses publiques dans leur pays d'origine et évitent pourtant de contribuer à leur financement.

25. Dans un sens encore plus large, les gouvernements et les résidents des paradis fiscaux peuvent être des "bénéficiaires sans contrepartie" qui profitent des biens collectifs généraux créés par le pays à fiscalité "normale". La mondialisation et l'interaction accrues entre les systèmes fiscaux peuvent donc aussi avoir des retombées négatives sur les dépenses.

26. Le Comité admet qu'il n'y a pas de raison particulière pour laquelle deux pays doivent avoir le même niveau et la même structure d'imposition. Bien que des différences de niveaux et de structures d'imposition puissent avoir des répercussions sur d'autres pays, il s'agit pour l'essentiel de décisions politiques des gouvernements nationaux. Selon les décisions prises, les niveaux d'imposition peuvent être élevés ou faibles par rapport à d'autres États et la composition de la charge fiscale peut varier. Le fait qu'un pays ait modernisé son infrastructure fiscale avant les autres, par exemple en abaissant les taux d'imposition et en élargissant l'assiette de l'impôt pour obtenir une plus grande neutralité, est avant tout une question de politique intérieure. Chaque pays doit rester maître de la conception de son système fiscal, à condition de respecter ce faisant des normes admises sur le plan international. La présente étude vise, en partie, à aider à aller dans ce sens.

27. La concurrence fiscale et l'interaction des systèmes fiscaux peuvent avoir des effets que certains pays considèrent comme négatifs ou dommageables, mais que d'autres ne jugent pas comme tels. Par exemple, un pays estimera que des avantages fiscaux pour l'investissement favorisent de nouveaux investissements sur son territoire, alors qu'un autre pays verra dans ces avantages fiscaux un moyen de détourner des investissements réels d'un pays au profit d'un autre. A cet égard, les pays ayant certains désavantages structurels, notamment une situation géographique défavorable, des ressources

naturelles insuffisantes, etc., considèrent souvent que des avantages ou des régimes fiscaux spéciaux sont nécessaires pour compenser les inconvénients non fiscaux, notamment tout coût supplémentaire qu'entraîne l'implantation dans ces régions. De la même façon, au sein d'un même pays, il arrive souvent que des régions périphériques rencontrent des difficultés pour asseoir leur développement et peuvent, à certains stades de ce développement, bénéficier de régimes fiscaux plus intéressants ou d'incitations fiscales pour certaines activités. Ce résultat, en lui-même, ne fait que confirmer que de nombreux facteurs déterminent la position concurrentielle globale d'un pays. Bien que la communauté internationale puisse s'inquiéter des retombées internationales potentielles de ces décisions, elles peuvent être justifiables du point de vue du pays en question.

28. Il peut aussi se produire des effets dommageables en raison d'inadéquations involontaires entre les systèmes fiscaux existants, ce qui ne signifie pas qu'un pays exploite délibérément l'interaction des systèmes fiscaux pour éroder la base d'imposition d'un autre pays. Ces inadéquations fortuites peuvent être mises à profit par des contribuables au détriment de l'un des pays ou des deux. Les effets indésirables de ces inadéquations peuvent être neutralisés par des mesures unilatérales ou bilatérales. Si, cependant, un problème ne peut être résolu à ce niveau, il pourrait être examiné sur la base des critères énoncés au chapitre 2.

29. A la différence des cas d'inadéquation, lorsque l'interaction des régimes fiscaux est exploitée par la promulgation de mesures fiscales spéciales qui réduisent pour l'essentiel la base d'imposition d'autres pays, les retombées sur les autres pays ne sont pas qu'un simple effet secondaire, incident à l'application de la politique fiscale nationale. L'effet consiste ici, pour un pays, à détourner d'autres juridictions les flux de capitaux et les flux financiers, ainsi que les recettes correspondantes, en pratiquant une surenchère agressive pour s'attaquer à la base d'imposition d'autres pays. Cette pratique a été qualifiée par certains de "braconnage" dans la mesure où la base d'imposition appartiendrait "à juste titre" à l'autre pays. Des pratiques de cette sorte peuvent être qualifiées pertinemment de concurrence fiscale "dommageable", puisqu'elles ne traduisent pas des différences d'appréciation sur le niveau convenable des impôts et des dépenses publiques ou sur le dosage convenable des impôts dans une économie donnée, questions qui relèvent de la souveraineté fiscale de chaque pays, mais qu'elles sont en fait conçues pour attirer des investissements ou de l'épargne d'autre origine ou pour permettre d'échapper aux impôts d'autres pays.

30. Les paradis fiscaux ou régimes fiscaux préférentiels qui ont pour effet d'abaisser le taux effectif d'imposition des facteurs mobiles nettement au-dessous des taux pratiqués dans les autres pays sont susceptibles d'être dommageables :

- en faussant les flux financiers et, indirectement, les flux d'investissements réels ;
- en sapant l'intégrité et l'équité des structures fiscales ;
- en décourageant le respect des dispositions fiscales par tous les contribuables ;
- en remodelant le niveau et le dosage souhaités des impôts et dépenses publiques ;
- en transférant indûment une partie de la charge fiscale vers des bases d'imposition moins mobiles, notamment la main-d'oeuvre, les biens immobiliers et la consommation ;
- en alourdissant les coûts administratifs et la charge de la mise en oeuvre des dispositions fiscales par les autorités fiscales et les contribuables.

31. Il est évident que, lorsque ces pratiques fiscales produisent l'ensemble de ces effets négatifs, elles sont dommageables. Cela étant, dans d'autres cas, par exemple lorsqu'on n'observe que quelques-uns de ces effets, l'ampleur des dommages peut recouvrir tout un éventail, de sorte que la mise en évidence des pratiques fiscales dommageables suppose de bien peser les éléments en présence. Si les retombées des pratiques fiscales sont si substantielles que l'on peut dire que ces pratiques constituent du "braconnage" sur la base d'imposition d'autres pays, ces pratiques seront sans aucun doute cataloguées comme constituant de "la concurrence fiscale dommageable".

32. Le Comité est conscient que de nombreux régimes fiscaux préférentiels évoqués dans ce Rapport ont été mis en place en réaction aux pressions exercées par les milieux d'affaires sur les secteurs du gouvernement chargés du développement économique. On espère que les analyses figurant dans ce Rapport aideront les décideurs de politique fiscale dans leurs discussions avec leurs collègues des autres ministères et avec les milieux d'affaires.

33. Si, jusque-là, l'analyse a porté essentiellement sur l'imposition par le pays de la source, l'interaction entre la fiscalité du pays de la source et celle du pays de résidence est aussi concernée. Dans une certaine mesure, le pays de

résidence peut se protéger lui-même des effets négatifs et des comportements économiques provoqués par des pratiques fiscales dommageables d'autres pays en modifiant sa propre législation fiscale. Par exemple, certaines modifications des régimes existants d'imposition du revenu étranger sont possibles à titre de réponse ciblée à certains de ces problèmes. Ces questions font l'objet d'un examen plus approfondi au chapitre 3.

34. Le Comité reconnaît que certains investisseurs peuvent chercher à investir dans un lieu où les taux d'imposition sont plus faibles (et les rendements après impôt plus élevés), même si le niveau de services publics offerts est bas, tandis que d'autres chercheront à investir là où le niveau de services publics est plus élevé même s'ils doivent supporter une charge fiscale plus lourde pour les financer. Les investisseurs choisissent des lieux d'implantation différents pour ces raisons, mais ces véritables décisions concernant le lieu d'implantation sont à distinguer du type de comportement qui est au centre du présent Rapport.

35. Les données disponibles ne permettent pas une analyse comparative détaillée des effets des régimes à faible fiscalité du point de vue économique et des recettes fiscales. Il s'est aussi avéré difficile d'obtenir des données sur les activités liées aux régimes fiscaux préférentiels, en raison des problèmes rencontrés lorsqu'il s'agit d'isoler ces effets des données globales dans les pays qui ont par ailleurs des systèmes fiscaux normaux, et du fait que ces régimes manquent souvent de transparence. Toutefois, les données disponibles semblent clairement indiquer que le recours actuel aux paradis fiscaux est important et que la participation à des schémas utilisant des paradis fiscaux croît de manière exponentielle. A titre d'exemple, l'investissement direct étranger des pays du G7 dans un certain nombre de pays des Caraïbes et d'États insulaires d'Asie qui sont généralement considérés comme des pays à fiscalité peu élevée, a plus que quintuplé entre 1985 et 1994 pour s'établir à quelque 200 milliards de dollars, ce qui représente un accroissement bien supérieur à la croissance de l'encours actuel de l'IDE total. Le Comité continue d'attacher de l'importance à la collecte de données supplémentaires sur l'évolution dans les paradis fiscaux et sur le recours à des régimes fiscaux préférentiels.

36. Un régime peut être dommageable, même lorsqu'il est difficile de quantifier l'impact économique négatif qu'il fait subir. Par exemple, l'absence d'obligation de fournir des comptes annuels peut empêcher l'accès aux données nécessaires pour analyser les effets économiques d'un régime. Pourtant, malgré l'impossibilité de mesurer ces retombées économiques, les différents pays devraient convenir que ces régimes sont dommageables et qu'il convient de les décourager.

37. La mondialisation et l’intensification de la concurrence entre entreprises sur le marché mondial ont eu, et continuent d’avoir, de nombreux effets positifs. Toutefois, le fait que la concurrence fiscale puisse aboutir à une prolifération de pratiques fiscales dommageables et aux répercussions négatives correspondantes, comme on le voit, montre que les pouvoirs publics doivent prendre des mesures, notamment intensifier leur coopération internationale, pour protéger leur base d’imposition et éviter la réduction de la prospérité à l’échelle mondiale que provoquent des distorsions d’origine fiscale des mouvements de capitaux et flux financiers.

CHAPITRE 2

FACTEURS D'IDENTIFICATION DES PARADIS FISCAUX ET DES RÉGIMES FISCAUX PRÉFÉRENTIELS DOMMAGEABLES

I. Introduction

38. Le présent chapitre examine les facteurs d'identification, dans le cadre de ce Rapport, des paradis fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels dommageables appliqués hors des paradis fiscaux. Il s'attache à identifier les facteurs qui permettent aux paradis fiscaux et aux régimes fiscaux préférentiels dommageables, dans les pays Membres de l'OCDE et dans les pays non membres, d'attirer les activités extrêmement mobiles, notamment les activités financières et autres prestations de services. Ce chapitre donne des conseils pratiques pour aider les gouvernements à faire la distinction entre régimes fiscaux préférentiels acceptables et dommageables et à identifier les paradis fiscaux.

39. Conçu dans une optique pratique, ce chapitre aide à mieux expliquer pourquoi les pouvoirs publics sont préoccupés par la concurrence fiscale dommageable. Dans cette optique, il commence par recenser et examiner les facteurs qui caractérisent les paradis fiscaux. Il examine ensuite les caractéristiques des régimes fiscaux préférentiels qui peuvent être considérés comme induisant une concurrence fiscale dommageable.

40. En tout premier lieu, il faut établir une distinction entre trois grandes catégories de situations dans lesquelles l'impôt prélevé dans un pays sur le revenu d'activités géographiquement mobiles telles que les activités financières et autres prestations de services, est inférieur à l'impôt qui serait prélevé sur le même revenu par un autre pays :

i) le premier pays est un paradis fiscal et, en tant que tel, il ne prélève généralement aucun impôt ou qu'un impôt uniquement insignifiant sur ce revenu ;

ii) le premier pays tire des recettes importantes de l'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés mais son système fiscal présente des caractéristiques préférentielles qui permettent au revenu en question d'être imposé à un taux réduit ou de n'être pas imposé du tout ;

iii) le premier pays tire des recettes importantes de l'impôt sur le revenu des particuliers ou des sociétés mais le taux d'imposition effectif qui s'applique généralement à ce niveau dans ce pays est inférieur à celui qui s'applique dans le second pays.

41. Les trois catégories de situations peuvent avoir des effets indésirables du point de vue de l'autre pays. Cependant, comme déjà indiqué au paragraphe 21, la mondialisation a eu des conséquences positives sur le développement des systèmes fiscaux en étant, par exemple, l'une des forces motrices qui ont entraîné les réformes fiscales centrées sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition, ce qui a eu pour effet de réduire au minimum les distorsions causées par la fiscalité. En conséquence, et tant que les autres facteurs évoqués dans ce chapitre ne sont pas réunis, les problèmes relevant de la troisième catégorie n'appartiennent pas au champ couvert par le présent rapport. Toute retombée éventuelle sur les recettes de l'autre pays pourra être réglée par diverses méthodes au niveau unilatéral ou bilatéral (voir par exemple le paragraphe 98). Ceci ne saurait en aucun cas suggérer, implicitement ou explicitement, qu'il existerait un taux d'imposition effectif minimal applicable aux revenus en dessous duquel un pays serait considéré comme exerçant une concurrence fiscale dommageable.

42. Les deux premières catégories, qui sont au centre du présent Rapport, sont traitées différemment. Même si le concept de "paradis fiscal" n'a pas une signification technique précise, il est reconnu qu'il est utile de faire une distinction entre, d'une part, les pays qui sont en mesure de financer leurs services publics sans impôt sur le revenu ou avec un impôt insignifiant et qui offrent aux non-résidents la possibilité de se soustraire à l'impôt dans leur pays de résidence et, d'autre part, les pays qui tirent des recettes importantes de leur impôt sur le revenu mais dont le système présente des caractéristiques induisant une concurrence fiscale dommageable.

43. Dans le premier cas, le pays n'a pas intérêt à tenter de mettre fin à "l'alignement vers le bas" en matière d'impôt sur le revenu et il contribue activement à l'érosion des recettes tirées de cet impôt dans les autres pays. Pour cette raison, ces pays ne coopéreront sans doute pas à la lutte contre la

concurrence fiscale dommageable. Par contraste, dans le second cas, un pays obtient des recettes importantes qui sont compromises en cas de propagation de la concurrence fiscale dommageable et il est donc plus probable qu'il acceptera de participer à une action concertée.

44. En raison de ces différences, le présent Rapport fait une distinction entre les juridictions de la première catégorie, appelées "paradis fiscaux", et celles qui entrent dans la seconde catégorie, considérées comme ayant des régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables. Cette distinction est particulièrement importante pour l'application des Recommandations formulées au chapitre 3 du fait que, par exemple, la Recommandation 16 ne s'applique qu'aux paradis fiscaux, alors que les Principes directeurs ne s'appliquent qu'aux régimes fiscaux préférentiels dommageables. Les sections II et III ci-après présentent les facteurs permettant d'identifier chacune des catégories.

45. De nombreux facteurs peuvent contribuer à ce que les effets effectifs ou potentiels des pratiques fiscales soient considérés comme dommageables. Toute évaluation devrait être fondée sur un examen global de tous les facteurs en cause.

46. L'absence d'impôt ou un taux d'imposition effective peu élevé sur le revenu en question est le point de départ de toute évaluation. Un taux d'imposition nul ou uniquement insignifiant conjugué au fait qu'un pays offre, ou est perçu comme offrant, aux non-résidents la possibilité d'échapper à l'impôt dans leur pays de résidence, peut être un facteur suffisant pour classer ce pays comme paradis fiscal. De la même façon, un taux d'imposition nul ou uniquement insignifiant, conjugué à de graves limitations d'accès des autres pays aux renseignements fiscaux émanant de ce pays, permet généralement d'identifier un pays comme paradis fiscal. Pour ce qui concerne les régimes fiscaux préférentiels, les facteurs déterminants autres que l'absence d'imposition ou une faible imposition effective des revenus concernés sont les suivants : la question de savoir si le régime s'applique uniquement aux non-résidents et s'il est d'une autre manière déconnecté de l'économie nationale (cantonnement), la non-transparence et l'absence d'accès aux renseignements sur les contribuables qui bénéficient du régime fiscal préférentiel. D'autres facteurs pouvant aider à qualifier un régime fiscal préférentiel de dommageable sont identifiés dans la section III ci-après. Il s'agit de la conjugaison de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition effective et d'un ou plusieurs des autres facteurs évoqués dans l'Encadré II et, le cas échéant, dans la section III ci-après sur laquelle la classification est basée.

II. Les paradis fiscaux

a) Introduction

47. Un grand nombre de territoires fiscalement souverains et d'États utilisent des incitations fiscales et non fiscales pour attirer des activités financières et d'autres prestations de services. Ces territoires offrent généralement à l'investisseur étranger un environnement où une imposition nulle ou minime se double fréquemment d'un allégement des contraintes réglementaires ou administratives. Souvent, les activités en cause ne donnent pas lieu à un échange de renseignements avec d'autres pays en raison, par exemple, de dispositions strictes en matière de secret bancaire. Comme indiqué aux paragraphes 42 et 43, ces juridictions sont généralement qualifiées de paradis fiscaux.

48. Les paradis fiscaux s'appuient généralement sur les infrastructures financières mondiales existantes et ont traditionnellement facilité les mouvements de capitaux et amélioré la liquidité des marchés de capitaux. Maintenant que les pays qui ne sont pas des paradis fiscaux ont libéralisé et déréglementé leurs marchés de capitaux, les avantages potentiels qu'apportent les paradis fiscaux à cet égard sont largement compensés par leurs effets fiscaux défavorables. Comme les avantages fiscaux et non fiscaux qu'ils consentent ont tendance à détourner les ressources financières d'autres pays, les paradis fiscaux peuvent porter gravement préjudice à ces derniers en amputant leurs bases d'imposition. Cette section décrit les critères qui peuvent servir à mettre en évidence les paradis fiscaux aux fins de ce Rapport.

49. En permettant de réduire au minimum l'impôt et d'assurer la confidentialité des opérations financières, les paradis fiscaux sont très attrayants pour les investisseurs, qu'il s'agisse d'entreprises ou de particuliers. Les paradis fiscaux remplissent trois fonctions principales : ils offrent un lieu pour effectuer des investissements passifs (dépôts de fonds) ; un lieu pour attribuer des profits "purement comptables" ; et ils permettent de mettre les affaires des contribuables, notamment leurs comptes bancaires, bien à l'abri d'un examen par les autorités fiscales d'autres pays.

50. Toutes ces fonctions sont susceptibles de porter préjudice aux régimes fiscaux d'autres pays en facilitant l'évasion et la fraude fiscales de la part des personnes physiques et des personnes morales.

51. Un rapport de l'OCDE de 1987 a reconnu les difficultés rencontrées pour définir de façon objective un paradis fiscal[1]. Ce rapport concluait qu'un

bon indicateur révélant qu'un pays joue le rôle d'un paradis fiscal est le fait que le pays ou le territoire se présente ou est généralement reconnu comme un paradis fiscal. A l'inverse de ce "critère de réputation", le présent rapport définit différents critères permettant d'identifier les paradis fiscaux.

b) Facteurs d'identification des paradis fiscaux

52. Le point de départ pour identifier un paradis fiscal est nécessairement de se demander : *(a)* si une juridiction n'applique pas d'impôts ou prélève uniquement des impôts minimes (d'une façon générale ou dans des circonstances spéciales) et se présente, ou est perçue comme se présentant, comme un lieu utilisé par des non-résidents pour échapper à l'impôt dans leur pays de résidence. Les autres facteurs qui peuvent confirmer l'existence d'un paradis fiscal et qui sont repris dans l'Encadré I sont les suivants : *(b)* l'existence de dispositions législatives ou de pratiques administratives empêchant un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur les contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition dans cette juridiction ; *(c)* le manque de transparence ; et *(d)* l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle, car cela indique qu'une juridiction essaie peut-être d'attirer des investissements ou des opérations dont la motivation est exclusivement fiscale (des opérations peuvent y être comptabilisées sans qu'il soit nécessaire de créer une valeur ajoutée, de sorte qu'on a affaire essentiellement à des "centres comptables"). L'absence ou la faiblesse de l'imposition est une condition nécessaire à l'identification d'un paradis fiscal. Comme indiqué au paragraphe 46, si elle se conjugue à une situation dans laquelle la juridiction constitue, ou est perçue comme constituant un lieu où les non-résidents peuvent échapper à l'impôt dans leur pays de résidence, elle peut être suffisante pour signaler qu'il s'agit d'un paradis fiscal. D'une manière générale, l'importance de chacun des autres critères essentiels indiqués ci-dessus dépend fortement du contexte particulier. Même si le paradis fiscal perçoit effectivement un impôt, la définition du revenu de source nationale peut être si restrictive qu'elle aboutisse à n'imposer que très peu de revenus.

53. Au-delà de l'absence d'imposition ou d'une imposition uniquement insignifiante, les autres facteurs déterminants pour identifier un paradis fiscal sont le manque de transparence dans les pratiques fiscales du pays et l'existence de dispositions -- législatives, juridiques ou administratives -- qui empêchent (ou empêcheraient) un véritable échange de renseignements.

Encadré I

FACTEURS ESSENTIELS PERMETTANT D'IDENTIFIER LES PARADIS FISCAUX AUX FINS DU PRÉSENT RAPPORT

a) **Impôts inexistants ou insignifiants**

L'absence d'imposition ou une imposition uniquement insignifiante des revenus l'imposition considérés constitue le point de départ du classement d'une juridiction en tant que paradis fiscal.

b) **Absence d'un véritable échange de renseignements**

Les paradis fiscaux sont généralement dotés de législations ou de pratiques administratives en vertu desquelles les entreprises et les personnes physiques peuvent bénéficier de règles de confidentialité strictes et d'autres protections contre la surveillance des administrations fiscales, ce qui empêche un véritable échange de renseignements sur les contribuables bénéficiant de l'imposition réduite.

c) **Absence de transparence**

Une absence de transparence dans le fonctionnement des dispositions législatives, juridiques ou administratives constitue un autre facteur d'identification des paradis fiscaux.

d) **Absence d'activités substantielles**

L'absence de l'obligation d'exercer une activité substantielle est importante, dans la mesure où elle indique qu'une juridiction peut essayer d'attirer des investissements ou des transactions dont la motivation est exclusivement fiscale.

Comme des pratiques administratives non transparentes ainsi que l'impossibilité de fournir des renseignements ou la volonté de ne pas en donner ne permettent pas seulement à l'investisseur d'éluder l'impôt, mais facilitent également les activités illicites, notamment la fraude fiscale et le blanchiment d'argent, ces facteurs ont donc des effets extrêmement préoccupants. Certains paradis fiscaux ont mis en place des législations (autorisant, par exemple, l'ouverture de comptes anonymes) qui empêchent les institutions financières de communiquer aux autorités fiscales des renseignements sur les investisseurs.

Les administrations fiscales n'ont donc pas le pouvoir d'exiger ces renseignements des institutions financières par voie de contrainte et il n'y a pas d'échange de renseignements dans le cadre de conventions fiscales ou d'autres dispositifs d'entraide. La conséquence la plus visible de la non-communication de renseignements est qu'elle facilite la fraude fiscale ou le blanchiment de capitaux. Il s'agit donc de caractéristiques particulièrement dommageables d'un paradis fiscal et, comme on le verra plus loin, d'un régime fiscal préférentiel dommageable[2].

54. Il y a eu du progrès dans le domaine de l'accès à l'information, en ce sens que certains paradis fiscaux ont signé avec des pays, qui ne sont pas des paradis fiscaux, des conventions d'assistance juridique mutuelle en matière pénale qui permettent l'échange de renseignements sur les délits fiscaux liés à certains autres crimes (par exemple, le trafic de drogue) ou en cas de délit de fraude fiscale. Néanmoins, ces paradis fiscaux n'autorisent pas les administrations fiscales à accéder aux renseignements bancaires aux fins essentielles de détection et de prévention de l'évasion fiscale qui, du point de vue de la collecte de recettes fiscales et de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition par des activités financières ou d'autres activités de services, sont aussi importantes que la lutte contre la fraude fiscale. L'absence d'un véritable échange d'informations est donc l'un des facteurs clés qui permettent d'identifier un paradis fiscal du fait qu'il limite l'accès des autorités fiscales aux renseignements dont elles ont besoin pour faire appliquer correctement et en temps voulu les lois fiscales.

55. Par ailleurs, l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle joue un rôle de premier plan, car elle laisse penser qu'on s'efforce sans doute d'attirer des investissements et des opérations qui ont des motivations exclusivement fiscales. Elle peut aussi traduire le fait qu'on n'offre pas (ou qu'on ne peut offrir) un environnement juridique ou commercial ou des avantages économiques qui attireraient de véritables activités industrielles et commerciales en l'absence des possibilités de réduction au minimum de l'impôt. Il peut être difficile de définir une activité substantielle. Par exemple, des services financiers et des services de gestion peuvent, dans certaines circonstances, exiger une activité substantielle. Toutefois, il peut être facile de démontrer que certains services fournis par des sociétés "boîtes aux lettres" ne constituent pas une activité substantielle.

56. Outre les critères fiscaux qui viennent d'être mentionnés, un grand nombre d'éléments non fiscaux, notamment un cadre réglementaire internationalement assoupli et l'existence d'une solide infrastructure

commerciale peuvent contribuer au succès d'un paradis fiscal. L'attrait de ces caractéristiques peut être accentué par les liens étroits entre le paradis fiscal et des pays qui ne sont pas des paradis fiscaux (ce qui est une forme de "bénéfice sans contrepartie"). Par exemple, un paradis fiscal qui constitue un territoire dépendant d'un pays bénéficie en toute gratuité des mécanismes diplomatiques, financiers et des infrastructures que lui apporte le pays d'origine.

III. Les régimes fiscaux préférentiels dommageables dans les pays Membres de l'OCDE et dans les pays non membres

57. Un grand nombre de pays Membres de l'OCDE et de pays non membres ont mis en place ou envisagent de mettre en place des régimes fiscaux préférentiels pour attirer les activités financières et d'autres prestations de services très mobiles. Ces régimes permettent en général de localiser dans des conditions très favorables des investissements passifs et d'attribuer des bénéfices "purement comptables". Très souvent, ils sont conçus spécialement pour servir de relais à l'acheminement de capitaux à travers les frontières. Ces régimes peuvent résulter du code général des impôts, de pratiques administratives ou encore de lois spéciales, fiscales et non fiscales, se situant en dehors du système fiscal général. On examinera ci-après les critères pouvant servir à identifier un régime fiscal dommageable, sans pour autant viser tel ou tel pays.

58. Les régimes fiscaux préférentiels examinés dans cette partie du Rapport sont généralement ciblés précisément de manière à attirer les activités économiques les plus faciles à déplacer pour bénéficier des écarts de taux d'imposition, à savoir, généralement, les activités financières et autres services. Ces régimes fiscaux peuvent être particulièrement efficaces s'ils sont ciblés de façon à attirer des revenus provenant des activités de sociétés écran et d'investissements passifs plutôt que des revenus provenant d'investissements actifs. L'existence de ces régimes fiscaux préférentiels peut encourager le déplacement d'activités pour lesquelles il n'y a guère, ou pas, de demande ou d'offre sur le marché intérieur du pays d'accueil. Dans bien des cas, il s'agit simplement d'un canal de transmission et, en l'absence de ce régime, le flux d'investissement ne passerait sans doute pas par le pays en question.

59. Quatre facteurs essentiels aident à identifier les régimes fiscaux préférentiels dommageables : *(a)* le taux d'imposition effectif imposé par le régime sur les revenus considérés est faible ou nul ; *(b)* le régime est "cantonné" ; *(c)* le fonctionnement du régime n'est pas transparent ; *(d)* le pays qui applique ce régime ne procède pas à un véritable échange de

renseignements avec les autres pays (voir Encadré II ci-après). Bien qu'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul soit nécessairement le point de départ de l'examen d'un régime fiscal préférentiel, toute analyse doit s'appuyer sur une évaluation globale de chacun des facteurs essentiels identifiés dans l'Encadré II et, le cas échéant, des autres facteurs mentionnés à la section *(a)* ci-après. Une fois qu'un régime est identifié comme potentiellement dommageable, il faut aussi examiner les considérations économiques énoncées à la section *(b)*. Les régimes fiscaux préférentiels dommageables se caractérisent par la concomitance d'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul et d'un ou plusieurs autres facteurs mentionnés dans l'Encadré II ainsi que, le cas échéant, dans la présente section.

a) Caractéristiques des régimes fiscaux préférentiels

60. La présente section examine certaines caractéristiques des régimes fiscaux laissant penser qu'ils peuvent donner lieu à une concurrence fiscale dommageable. Tout d'abord, elle définit plus précisément les quatre facteurs essentiels identifiés dans l'Encadré II, puis examine les autres facteurs qui peuvent aider à identifier des régimes fiscaux préférentiels dommageables. Comme on l'a vu plus haut, pour déterminer si un régime fiscal particulier est dommageable, il faut évaluer l'ensemble des facteurs qui interviennent.

Facteurs essentiels

i) Taux d'imposition effectifs nuls ou peu élevés

61. Un taux effectif d'imposition nul ou peu élevé sur la catégorie de revenu en question constitue le point de départ pour examiner si un régime fiscal préférentiel est dommageable. De tels taux peuvent résulter du fait que le taux lui-même du barème est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué. Un régime fiscal préférentiel dommageable se caractérise par la conjonction d'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul et d'un ou plusieurs autres facteurs mentionnés dans l'Encadré II ainsi que, le cas échéant, dans la présente section.

Encadré II

FACTEURS ESSENTIELS PERMETTANT D'IDENTIFIER LES RÉGIMES FISCAUX PRÉFÉRENTIELS DOMMAGEABLES AUX FINS DU PRÉSENT RAPPORT

a) **Taux effectifs d'imposition nuls ou faibles**

Un taux effectif d'imposition nul ou faible sur la catégorie de revenu en question constitue le point de départ pour examiner si un régime fiscal préférentiel est dommageable. De tels taux peuvent résulter du fait que le barème lui-même est très bas ou de la façon dont le pays définit l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué. Un régime fiscal préférentiel dommageable se caractérise par le conjonction d'un taux d'imposition effective peu élevé ou nul et d'un ou plusieurs autres facteurs mentionnés dans cet Encadré ainsi que, le cas échéant, dans la présente section.

b) **Cantonnement des régimes**

Certains régimes fiscaux préférentiels sont partiellement ou totalement déconnectés des marchés intérieurs du pays mettant en place ces régimes. Si un pays ressent la nécessité de "cantonner" un régime, on peut y voir une indication très nette que ce régime peut avoir des retombées dommageables. Ce cantonnement peut revêtir un certain nombre de formes :

- un régime peut, explicitement ou implicitement, interdire aux contribuables résidents d'en bénéficier ;
- les entreprises qui bénéficient du régime peuvent se voir interdire, expressément ou non, d'opérer sur le marché national.

c) **Absence de transparence**

L'absence de transparence dans le fonctionnement d'un régime fait qu'il est plus difficile pour le pays d'origine du contribuable de prendre des mesures défensives. La non-transparence peut découler de la façon dont le régime est conçu et administré. La non-transparence est un concept large qui recouvre, entre autres, l'application favorable des textes législatifs et réglementaires, la possibilité de négocier des dispositions fiscales et le fait de ne pas faire connaître largement les pratiques administratives.

d) **Absence de véritable échange de renseignements**

L'absence de véritable échange de renseignements relatifs à des contribuables bénéficiant de la mise en oeuvre d'un régime fiscal préférentiel laisse fortement penser qu'un pays induit une concurrence fiscale dommageable.

ii) “Cantonnement” du régime

62. La communauté internationale a de bonnes raisons de s’inquiéter lorsque des régimes sont partiellement ou complètement déconnectés de l’économie nationale. Étant donné que le “cantonnement” du régime protège efficacement le pays qui l’applique des effets néfastes qui pourraient en résulter sur son propre système d’incitation, ce régime n’aura d’effet négatif que sur les bases d’imposition étrangères. Ainsi, le pays qui offre ce régime peut fort bien ne supporter nullement la charge financière de sa propre législation fiscale préférentielle. De même, les contribuables de ce régime peuvent bénéficier de l’infrastructure du pays qui offre le régime préférentiel sans en supporter le coût. Le cantonnement peut revêtir plusieurs formes.

a) Régimes dont les avantages sont limités aux non-résidents

Les régimes qui empêchent explicitement ou implicitement les entreprises résidentes de profiter des privilèges qu’ils proposent transfèrent les effets de réduction des recettes fiscales à d’autres pays et cela peut laisser fortement penser qu’un régime fiscal a des retombées dommageables.

b) Refus explicite ou implicite d’accès aux marchés nationaux pour les investisseurs qui bénéficient du régime fiscal

Cette caractéristique d’un régime fiscal préférentiel sert aussi à protéger l’économie nationale des effets négatifs d’un régime. Les entreprises établies sous ces régimes peuvent se voir expressément interdites d’activité sur le marché national. L’accès au marché peut être refusé *de facto* par la non-application des privilèges fiscaux ou par la neutralisation de ces privilèges dans la mesure où les entreprises exercent des activités sur le marché national du pays qui applique le régime.

Dans d’autres cas, le régime ne permet pas les transactions en monnaie nationale, de sorte que le système monétaire national n’est pas touché par le régime.

iii) Absence de transparence

63. Lorsqu’il n’y a pas de transparence dans le fonctionnement d’un régime, il est plus difficile pour le pays d’origine de prendre des mesures

défensives. Pour être réputée transparente en termes de pratiques administratives, l'administration d'un régime fiscal doit normalement satisfaire aux deux conditions suivantes : premièrement, elle doit énoncer clairement les conditions d'applicabilité aux contribuables, de sorte que ces conditions puissent être invoquées contre les autorités ; deuxièmement, les détails du régime, notamment son application dans le cas d'un contribuable particulier, doivent être disponibles pour les autorités fiscales des autres pays intéressés. Les régimes qui ne satisfont pas à ces critères renforcent sans doute la concurrence fiscale dommageable du fait que des régimes non transparents qui donnent à leurs bénéficiaires la possibilité de négocier avec les autorités fiscales peuvent entraîner une inégalité de traitement entre contribuables qui se trouvent dans des situations identiques. Il peut y avoir manque de transparence pour les raisons suivantes :

- Des décisions administratives favorables (par exemple, des décisions réglementaires, de fonds ou de procédure) permettent au secteur concerné d'opérer dans le cadre d'une imposition effective plus faible que d'autres secteurs. A titre d'exemple de décision administrative favorable, les autorités fiscales peuvent conclure un accord avec le contribuable ou accepter de prendre une décision préalable en matière fiscale lorsque cela leur est demandé. Toutefois, lorsque ces pratiques administratives sont conformes à la législation et ne l'infirment pas, on peut considérer qu'il s'agit d'un exercice légitime et nécessaire de prérogatives de l'autorité administrative. Afin d'assurer l'égalité de traitement, les critères de décision doivent être connus ou rendus publics par l'autorité prenant la décision et ils doivent être accessibles sans discrimination à tous les contribuables.

- Des pratiques administratives spéciales peuvent être contraires aux procédures fondamentales sur lesquelles sont fondées les lois. Cela peut encourager la corruption et le traitement discriminatoire, surtout si les pratiques ne sont pas divulguées. Ces pratiques peuvent aussi rendre plus difficile pour les autres pays le contrôle de l'application de leur législation fiscale. Ainsi, un régime où le taux et la base d'imposition ne sont pas négociables mais où les pratiques administratives et le contrôle de l'application ne sont pas conformes à la loi ou qui ne précise pas les conditions d'applicabilité peut être considéré comme potentiellement dommageable.

– Si le contexte fiscal général est tel que les textes ne sont pas appliqués conformément au droit national, cela peut conférer un caractère dommageable à un régime qui est, par ailleurs, légitime. Ainsi, même si, en général, le système fiscal national ne rend pas dommageable un régime qui est par ailleurs légitime, il peut s'agir d'un facteur à prendre en considération en même temps que d'autres facteurs. Un exemple précis de ce problème est le cas où les autorités fiscales adoptent délibérément une politique laxiste en matière de contrôle, ce qui incite implicitement les contribuables à ne pas respecter la législation fiscale. Ce comportement peut conférer à ces contribuables un avantage concurrentiel.

iv) Absence de véritable échange de renseignements

64. La capacité ou la volonté d'un pays de fournir des renseignements à d'autres pays est un facteur essentiel à prendre en considération pour décider si le régime en vigueur dans ce pays risque d'avoir des effets dommageables. Un pays peut être empêché d'échanger des informations, aux fins d'application d'une convention fiscale ainsi que pour l'application de la législation nationale, en raison d'une législation relative au secret, qui ne permet pas aux autorités fiscales d'obtenir pour d'autres pays des renseignements sur les contribuables qui bénéficient d'un régime préférentiel. En outre, même s'il n'existe pas officiellement de lois sur le secret, les politiques ou pratiques administratives peuvent entraver l'échange de renseignements. A titre d'exemple, le pays peut décider, sur le plan administratif, que certaines transactions ou relations entre une entreprise et ses clients sont un secret commercial qui n'a pas besoin d'être divulgué en vertu de l'article 26, paragraphe 2 (c) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ou le pays qui a ce régime fiscal peut simplement ne pas vouloir coopérer avec les autres pays en leur communiquant des informations. Ces lois et politiques ou pratiques administratives ou l'absence de coopération peuvent laisser penser que le régime fiscal préférentiel induit une concurrence fiscale dommageable.

65. L'accès limité que les autorités fiscales de certains pays ont aux renseignements bancaires (par exemple en raison de règles strictes en matière de secret bancaire) est un facteur de plus en plus inadéquat pour détecter et éviter le recours abusif à des régimes préférentiels dommageables par les contribuables. Le Comité a demandé une enquête sur les pratiques nationales concernant l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales.

66. L'échange d'informations peut être une contrainte lorsqu'un régime non transparent permet aux autorités fiscales de prendre une décision préalable vis-à-vis d'un contribuable et que cette autorité fiscale n'informe pas son homologue étrangère affectée par cette décision. Cette absence de notification à l'autorité fiscale étrangère peut restreindre la possibilité pour cette dernière de faire appliquer correctement sa réglementation.

67. Parmi les autres éléments reflétant la difficulté d'obtenir les renseignements nécessaires pour l'application de la loi et pouvant conférer à un régime fiscal un caractère dommageable, on retiendra l'absence d'obligation générale de contrôle annuel des sociétés, l'absence de registre public des actionnaires et le recours aux actions et instruments financiers au porteur.

Autres facteurs

68. Les paragraphes qui suivent décrivent les facteurs autres que les critères essentiels qui peuvent aider à identifier des régimes fiscaux préférentiels dommageables.

v) Une définition artificielle de la base d'imposition

69. Il existe dans la plupart des pays des dispositions fiscales qui diminuent la base d'imposition. Très souvent, ces dispositions ont un but légitime, comme compenser les effets de l'inflation ou atténuer la double imposition de certains types de revenus. Mais ces dispositions peuvent aller au-delà des mesures nécessaires pour mettre en oeuvre les objectifs affichés de la politique fiscale. Il peut s'agir de règles inconditionnelles permettant d'éviter la double imposition (avec la méthode de l'exemption ou la méthode du crédit d'impôt) qui sortent du champ ordinaire des instruments permettant d'éviter la double imposition, qu'ils soient économiques ou juridiques (par exemple règles inconditionnelles de participation-exemption ou règles relatives aux plus-values, imputation intégrale) ainsi que des autres règles permettant la déduction de charges alors même que le revenu correspondant n'est pas imposable, des règles permettant la déduction de dépenses réputées encourues mais qui ne le sont pas effectivement, et des règles qui autorisent des dotations aux réserves excessivement généreuses ou qui restreignent de toute autre manière la base d'imposition d'opérations données. Les dispositions appliquant une marge à certaines charges ou à certaines recettes tout en excluant une partie de ces charges ou de ces recettes lors du calcul de cette marge sont aussi visées dans ce contexte, notamment si elles sont non transparentes.

70. Les mesures qui modifient la base d'imposition peuvent soulever d'autres difficultés car, souvent, elle manquent de transparence. Du fait de l'absence de transparence dans l'application des textes législatifs et réglementaires, il est difficile de déterminer si toutes les entreprises investissant dans un pays se voient appliquer le même taux effectif d'imposition. Le système fiscal n'est plus neutre entre les contribuables lorsque les taux d'imposition peuvent varier de cette manière. En outre, l'absence de transparence rend un régime fiscal moins vulnérable aux mesures défensives, notamment les législations concernant les sociétés étrangères contrôlées, c'est pourquoi ces régimes sont d'autant plus préoccupants.

vi) Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert

71. Les principes régissant la fixation des prix de transfert dans les transactions intra-groupe jouent un rôle de premier plan pour déterminer la charge fiscale globale des entreprises multinationales et la répartition de la base d'imposition entre les pays. Les Principes applicables en matière de prix de transfert publiés en 1995 par l'OCDE[3] stipulent la façon dont les pays doivent appliquer le principe de pleine concurrence. Ils reconnaissent que la détermination des prix de transfert n'est pas une science exacte et que les pays doivent tenir compte des circonstances propres à chaque cas lorsqu'elles décident de la façon concrète d'appliquer ces Principes. Le jugement porté par les autorités fiscales sur les prix de pleine concurrence, qui sont à la base des principes en matière de prix de transfert, peut influer indirectement sur la position concurrentielle de l'entreprise. Si une administration fiscale n'applique pas de façon cohérente les Principes directeurs de 1995, elle court le risque d'influer sur la position concurrentielle d'une filiale d'une EMN. Une telle erreur d'application peut consister, par exemple, à déterminer un niveau de bénéfices qui ne correspond pas aux fonctions effectivement assumées par l'entité en question ou à l'inverse, une affectation excessive de bénéfices à une firme qui ne se livre à aucune activité ou qui se livre à une activité qui, si elle n'est pas entreprise par une société juridiquement indépendante, ne correspond pas à un établissement stable. Les entorses au principe de pleine concurrence peuvent prendre notamment la forme d'une modification directe de la base d'imposition, d'allégements d'impôt pour les revenus accumulés, d'une attribution excessive de revenus imposables à une entreprise qui ne joue pas un rôle actif dans le groupe et de certaines modalités de calcul des prix de transfert, comme la méthode du prix de revient majoré, avec lesquelles l'ajustement est négociable ou est calculé sur une assiette réduite. Ce risque de distorsion de la concurrence est particulièrement présent lorsque le traitement accordé au

contribuable est non transparent, lorsqu'un contribuable peut négocier un prix de transfert avec l'administration fiscale (lorsque, par exemple, les principes d'affectation de revenus ne sont pas clairement stipulés dans les textes législatifs et réglementaires de l'autorité fiscale compétente) et lorsque le principe d'égalité de traitement n'est pas énoncé dans le système juridique. De telles pratiques risquent de décourager une application cohérente et réelle des Principes de 1995 et de permettre à certains contribuables d'obtenir des avantages auxquels les autres n'ont pas accès.

72. Le mauvais usage des décisions préalables et d'accords du même genre négociés individuellement peut aussi fausser la position concurrentielle lorsque le traitement accordé au contribuable n'est pas transparent, n'est pas fondé sur un examen complet et approfondi des faits et circonstances et tente de donner au contribuable une totale certitude en déterminant les prix de transfert effectif au lieu d'appliquer une méthode appropriée de calcul des prix de transfert. De semblables distorsions peuvent également se produire si les autorités fiscales ne tiennent pas compte de la recommandation dirigée contre l'utilisation de "régimes de protection" figurant au paragraphe 4.123 des Principes et utilisent leur pouvoir discrétionnaire pour fixer des prix ou des marges correspondant à des "régimes de protection"[4]. Ces pratiques peuvent décourager une application conforme et correcte des Principes directeurs.

vii) Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère

73. Un pays exonérant d'impôt tous les revenus de source étrangère (autrement dit, un système fondé sur la territorialité) peut être particulièrement attrayant, puisque cette exonération réduit le taux effectif d'imposition des revenus et incite à l'implantation d'activités pour des raisons fiscales et non pour des raisons industrielles ou commerciales. Les entreprises qui bénéficient de ces régimes pouvant être utilisées comme relais ou pouvant se livrer au chalandage fiscal, il pourra en résulter pour les autres pays des effets dommageables.

viii) Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition

74. Les dispositions applicables à un régime fiscal peuvent lui conférer un caractère dommageable si le taux d'imposition est négociable ou s'il dépend du lieu de résidence de l'investisseur. Cette souplesse permet au contribuable et à l'autorité fiscale du pays appliquant le régime fiscal de négocier un impôt

"soak-up" qui sera compensé par un crédit d'impôt accordé par le pays d'origine pour les impôts acquittés à l'étranger, ou bien elle évite au contribuable d'être soumis à la législation du pays d'accueil sur les sociétés étrangères contrôlées lorsque l'application de cette législation est fonction du taux d'imposition dans le pays d'accueil. La possibilité de négocier le taux et/ou l'assiette d'imposition peut être particulièrement gênante dans un régime non transparent pour déterminer le revenu imposable du contribuable.

ix) Existence de dispositions relatives au secret

75. Le manque d'accès à l'information, en raison du secret bancaire, du caractère anonyme des instruments représentatifs d'une dette ou des actions au porteur, peut constituer l'une des caractéristiques les plus dommageables d'un régime. Offrir une protection contre les enquêtes des autorités fiscales constitue l'un des principaux attraits de nombreux régimes dommageables.

x) Accès à un vaste réseau de conventions fiscales

76. L'OCDE a encouragé les pays à développer leurs réseaux de conventions dans la mesure où de tels réseaux permettent d'éviter la double imposition et encouragent la coopération entre les autorités fiscales. Cela étant, l'existence d'un vaste réseau de conventions peut ouvrir la possibilité de bénéficier de régimes fiscaux préférentiels dommageables proposés par le pays signataire de la convention à un éventail plus large de pays que cela n'aurait été le cas autrement. L'une des motivations de l'extension du réseau de conventions peut, dans certains pays, être de renforcer les avantages de régimes fiscaux préférentiels dommageables. Un large réseau de conventions se prêtera moins à des abus si les conventions dont il se compose comportent des mesures d'auto-protection, comme une définition claire de la résidence, des dispositions complètes anti-abus et des mécanismes efficaces d'échange de renseignements.

77. Toutefois, l'ampleur des effets et leur caractère dommageable ou non sont fonction du type de régime et du texte de la convention. Par exemple, un grand nombre de régimes fiscaux sont clairement définis et peuvent donc ne pas être couverts par la convention par des dispositions générales ou particulières "d'exclusion" s'appuyant sur une comparaison des taux d'imposition ou faisant référence à des sections spécifiques de la loi fiscale. En outre, les dispositions de la convention concernant l'échange de renseignements peuvent permettre aux autorités fiscales, sous certaines conditions, de préserver si nécessaire la base d'imposition. Les pays n'ayant pas la même politique dans le domaine des

conventions fiscales, cette question sera plus importante pour certains pays que pour d'autres.

xi) Promotion de régimes en tant qu'instruments de minimisation de l'impôt

78. Certains des régimes fiscaux préférentiels les plus prisés sont ceux qui font l'objet d'une large promotion par le pays qui les offre ou, indirectement, avec son assentiment. S'il est vrai que la publicité n'est certainement pas un critère pour déterminer si un régime fiscal est ou non dommageable, il n'en reste pas moins que le contenu des actions promotionnelles pourra donner des indications utiles sur le point de savoir si un régime fiscal est essentiellement considéré comme un instrument de fraude et d'évasion fiscales internationales. Les actions promotionnelles peuvent également constituer une source de renseignements utiles pour les administrations fiscales.

xii) Le régime encourage les activités ou arrangements à motivations exclusivement fiscales

79. Un grand nombre de régimes fiscaux préférentiels dommageables sont conçus de manière à permettre aux contribuables de bénéficier du régime en s'engageant dans des opérations dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle.

b) Évaluer l'effet économique d'un régime fiscal préférentiel en fonction des dommages qu'il peut produire

80. Lorsqu'on étudie un régime, il est utile de se poser un certain nombre de questions sur ses effets économiques et les réponses apportées à ces questions peuvent influencer l'évaluation d'une régime dans le contexte de la présente étude. Il faut toutefois reconnaître qu'il est quelquefois difficile de recueillir les informations qui permettraient de répondre à ces questions, en partie à cause de la non-transparence des régimes préférentiels en question et parce que les juridictions dont ils relèvent ne fournissent pas les données nécessaires à la réalisation d'une telle analyse. En outre, bien que la fiscalité ne soit qu'un déterminant parmi d'autres des décisions d'investissement, les services mobiles sont très sensibles à la fiscalité, de sorte que les entreprises rechercheront sans doute des allégements d'impôt et inciteront les pays à offrir les mêmes dispositions préférentielles que les autres pays. Dès lors, les pays

peuvent se trouver confrontés à un dilemme : ils y gagneraient collectivement à ne pas offrir de mesures d'incitation, mais chacun s'estime obligé d'en offrir pour préserver un environnement compétitif.

i) Le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ?

81. Déterminer si un investissement constitue réellement une opération nouvelle ou un simple déplacement d'un lieu à l'autre principalement pour des raisons fiscales est difficile et s'apprécie au cas par cas. Pour répondre à cette question, il faut examiner non seulement le régime fiscal préférentiel, mais aussi le contexte commercial dans le ou les pays d'origine. Par exemple, en offrant des conditions propices à l'investissement abaissant son coût de financement, un pays peut attirer des investissements supplémentaires qui n'auraient pas, sinon, été réalisés sur son territoire.

82. Le Comité admet qu'une entreprise peut éprouver le besoin de quitter un environnement économique ou politique défavorable pour s'implanter dans un environnement plus favorable, indépendamment des mesures d'incitation fiscale qui lui sont offertes. Il reconnaît aussi que les dispositions fiscales dans certains pays peuvent avoir pour effet indirect de décourager l'investissement ou de le faire "émigrer", quelle que soit la politique fiscale des autres pays.

ii) La présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-elles en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ?

83. Répondre à cette question nécessite d'apprécier subjectivement si les créations d'emplois effectuées dans le pays offrant un régime fiscal préférentiel sont en rapport avec l'investissement ou les revenus qu'il génère, eu égard à la nature de l'activité. Lorsque les activités ne sont pas d'une quelconque manière proportionnelles à l'investissement engagé ou aux revenus générés, on peut y voir le signe d'une pratique fiscale dommageable. Cela étant, même lorsque cette proportionnalité existe, la communauté internationale peut légitimement être préoccupée par les conséquences dommageables qu'entraînent les régimes fiscaux préférentiels offerts par d'autres pays.

iii) Le privilège fiscal est-il la motivation première du choix de l'emplacement d'une activité ?

84. Si le régime fiscal préférentiel constitue la motivation première de la décision d'investir dans un endroit donné, cela peut indiquer que ce régime est potentiellement dommageable. Mais, dans la pratique, il est difficile de discerner les motivations des investisseurs internationaux, d'autant que des facteurs non fiscaux, par exemple la qualité de l'infrastructure, le cadre juridique et réglementaire, le coût de la main-d'oeuvre, etc. peuvent aussi influencer le choix des emplacements. Comme indiqué au paragraphe 27, il est également admis qu'il existe des circonstances dans lesquelles des incitations fiscales ou des régimes fiscaux particuliers peuvent être requis du point de vue du pays concerné afin de compenser des inconvénients de nature non fiscale.

CHAPITRE 3

LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

I. Introduction

85. Les gouvernements ne peuvent rester inactifs lorsqu'ils voient s'éroder leur base d'imposition sous l'effet de mesures prises par d'autres pays qui offrent aux contribuables des moyens d'exploiter des paradis fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels pour réduire l'impôt qu'ils auraient dû acquitter.

86. Un pays peut prendre tout un éventail de contre-mesures pour protéger sa base d'imposition contre la concurrence fiscale dommageable à laquelle se livrent d'autres pays. La façon dont ces mesures sont appliquées varie sensiblement d'un pays à l'autre.

87. Ces contre-mesures sont généralement mises en oeuvre de façon unilatérale ou bilatérale. Une application rigoureuse et cohérente des outils existants peut faire avancer considérablement le traitement du problème de la concurrence fiscale dommageable. Toutefois, l'approche unilatérale ou bilatérale comporte certaines limites, face à un problème qui est essentiellement de nature mondiale. Premièrement, la compétence des autorités fiscales d'un pays étant géographique limitée, certaines formes de concurrence fiscale dommageable leur échappent. Deuxièmement, un pays peut penser qu'en taxant ses résidents d'une manière qui neutralise les avantages résultant de certaines formes de concurrence fiscale dommageable, il risque de faire subir à ces contribuables un désavantage concurrentiel si les autres pays n'agissent pas de même. Troisièmement, la nécessité de surveiller toutes les formes que peut prendre cette concurrence et d'appliquer efficacement des contre-mesures fait peser sur les pays victimes de cette concurrence de lourdes charges administratives. Enfin quatrièmement, l'adoption de mesures unilatérales non coordonnées peut accroître les coûts de respect de la réglementation fiscale pour les contribuables.

88. Les pays de résidence peuvent annuler en partie les conséquences des régimes fiscaux préférentiels dommageables dans les pays de la source, mais même de telles actions sont susceptibles d'être plus efficaces si elles sont entreprises de manière coordonnée. Il convient toutefois de souligner que cette capacité à prendre des mesures défensives ne saurait justifier l'adoption de pratiques fiscales préférentielles dommageables, dans la mesure où il est difficile d'annuler totalement des conséquences dommageables à l'aide de mesures défensives de ce type, et où même si cela était possible, les pays de résidence seraient contraints de supporter les coûts de mise en oeuvre et les coûts administratifs liés à ces mesures défensives.

89. La nécessité d'une action coordonnée au niveau international découle également du fait que les activités auxquelles s'attache le présent Rapport sont très mobiles. A cet égard, et en l'absence de coopération internationale, un pays qui offre un régime fiscal préférentiel dommageable n'est guère incité à le supprimer, puisque cela pourrait simplement amener l'activité à se déplacer vers un autre pays continuant d'offrir un traitement préférentiel.

90. Ce chapitre étudie la façon de renforcer les mesures existantes et d'en élaborer de nouvelles de façon coordonnée, en tentant compte des approches des différents pays face à la fiscalité des opérations internationales. Le Comité des affaires fiscales a conclu que de très solides arguments peuvent être avancés en faveur d'une intensification de la coopération internationale lors de la formulation de réponses au problème de la concurrence fiscale dommageable, même s'il est clair que les contre-mesures continueront d'être prises essentiellement au niveau national plutôt qu'au niveau multilatéral. L'adoption des Principes directeurs évoqués ci-après constituera l'expression politique claire du fait que les pays de l'OCDE sont prêts à intensifier leur coopération pour contrer les pratiques fiscales dommageables. Ce chapitre expose de quelle manière les pays Membres entendent parvenir à ce résultat au moyen d'une série de Recommandations. Le Comité souligne que la totalité des Recommandations ainsi énoncées doivent être replacées dans le contexte des efforts déployés pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables. En décidant de quelle manière ils mettront en oeuvre des recommandations spécifiques pour un pays particulier, les pays devront tenir compte de l'adhésion de ce pays envers les Principes directeurs.

91. Les mesures unilatérales étant les plus faciles à adopter, dans la mesure où elles ne requièrent pas l'approbation d'autres pays, le présent Rapport commence par recommander de prendre des mesures dans cette direction, puis développe la question des approches bilatérales par le biais des conventions fiscales. Enfin, le Rapport aborde les réponses multilatérales dans

la lutte contre les pratiques fiscales dommageables. Ces mesures sont les plus difficiles à adopter, parce que les pays doivent coopérer les uns avec les autres pour élaborer et mettre en oeuvre les réponses voulues. Néanmoins, ces réponses multilatérales sont essentielles car, comme on l'explique dans ce Rapport, c'est par une action coordonnée que l'on peut le mieux réagir aux pressions suscitées par la nouvelle mobilité mondiale des capitaux. Même si les réponses unilatérales et bilatérales nécessitent une coordination minimale avec les autres pays, il n'en reste pas moins que ces mesures seront plus efficaces si elles se conforment à des pratiques adoptées au niveau international.

92. Sur cette base, les Recommandations se subdivisent en trois catégories :

- *Recommandations concernant la législation nationale* : en prenant comme point de départ les diverses contre-mesures qui existent actuellement en droit interne, ces Recommandations ont pour but d'accroître leur efficacité ;

- *Recommandations relatives aux conventions fiscales* : ces Recommandations visent à faire en sorte que les avantages résultant des conventions fiscales ne rendent pas involontairement plus attrayantes les mesures qui relèvent de la concurrence fiscale dommageable ou empêchent l'application de contre-mesures nationales ; elles tendent également à une utilisation plus efficace des dispositions des conventions fiscales qui ont trait à l'échange de renseignements ;

- *Recommandations d'intensification de la coopération internationale* : ces Recommandations, en particulier les Principes directeurs, mettent en avant de nouvelles formes d'action collective contre la concurrence fiscale dommageable.

93. En dehors de ces Recommandations, ce chapitre recense à sa dernière section une série de sujets pour lesquels des études plus approfondies pourraient déboucher sur d'autres recommandations destinées à lutter contre la concurrence fiscale dommageable. L'idée est que les pays Membres et le Comité aient recours au nouveau Forum pour examiner ces questions en vue d'élaborer de nouvelles propositions.

94. Les Recommandations qui figurent dans ce chapitre abordent sous des angles différents le problème de la concurrence fiscale. Certaines d'entre elles ont pour but d'inciter les pays à ne pas adopter de pratiques constituant une

concurrence fiscale dommageable. D'autres visent à neutraliser les avantages que les contribuables peuvent tirer de certaines formes de concurrence fiscale dommageable. D'autres encore abordent indirectement le problème en étant axées sur l'évasion et la fraude fiscales, l'hypothèse étant qu'un grand nombre de mesures constituant une concurrence fiscale dommageable s'adressent aux contribuables prêts à recourir à la fraude fiscale (par exemple en tirant parti des dispositions sur le secret bancaire pour ne pas payer d'impôt dans le pays de la source ou le pays de la résidence) ou à l'évasion fiscale (par exemple en utilisant certains régimes d'extra-territorialité). Il convient de concevoir que ces Recommandations se renforcent mutuellement et, ainsi qu'il est noté dans les Principes directeurs, les pays auront peut-être besoin d'une période de transition pour mettre en oeuvre certaines de ces Recommandations. Les mesures concernant les conventions fiscales ou la coopération multilatérale sont complémentaires des mesures prises au niveau national.

95. Il faut souligner que la concurrence fiscale dommageable peut prendre différentes formes et que, selon les circonstances, les contre-mesures adéquates pourront ne pas être les mêmes. Par exemple, un régime fiscal préférentiel qui a pour effet de faciliter la fraude à un impôt devant être légitimement perçu dans un autre pays, qui n'est pas transparent et pour lequel le pays qui l'a mis en place n'échange pas de renseignements a, de toute évidence, un caractère dommageable. Des contre-mesures sévères sont adéquates et, en fait, nécessaires pour faire face à ce type extrême de concurrence fiscale dommageable. Il n'en va pas de même d'un pays qui applique un taux réduit d'imposition à certaines activités, mais dont le régime fiscal est transparent et qui coopère avec d'autres pays pour l'échange de renseignements. Si un tel régime devait être considéré comme relevant de la concurrence fiscale dommageable, il conviendrait de lui appliquer des contre-mesures moins rigoureuses. Il faut procéder à une évaluation attentive et, dans de nombreux cas, équilibrée comme on l'a indiqué au chapitre 2, avant de définir la réaction convenable à un régime dommageable, en prenant en compte des critères non fiscaux et, si possible, les implications économiques et sociales plus générales du régime. Comme ce processus nécessite une évaluation en profondeur et continue, le Comité accorde une importance considérable à la nécessité de se doter de Principes directeurs et de créer un Forum où l'on pourra continuer de débattre de ces questions et évaluer l'impact des Recommandations énoncées dans ce Rapport.

96. Bien que de nombreuses mesures proposées soient destinées à contrer les effets à la fois des paradis fiscaux et des régimes fiscaux préférentiels dommageables, les ripostes adaptées n'auront pas nécessairement toutes le même accent. Dans le cas des paradis fiscaux, on mettra l'accent sur les

mesures défensives visant à limiter leurs effets dommageables, tout en admettant que l'existence de contre-mesures fermes et coordonnées aux activités menées dans les paradis fiscaux peuvent constituer un puissant facteur de dissuasion vis-à-vis de l'instauration de nouveaux paradis fiscaux. Lorsqu'un paradis fiscal est un territoire dépendant d'un pays Membres, il peut toutefois arriver que le pays de tutelle puisse exercer une influence modératrice. Dans le cas des régimes préférentiels dommageables, les contre-mesures s'attacheront à la fois à annuler les avantages de ces régimes pour les contribuables et à encourager les pays qui administrent de tels régimes (notamment ceux de la zone de l'OCDE) à les modifier ou à les éliminer.

II. Recommandations concernant la législation interne

1. Recommandation concernant les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ou règles équivalentes : les pays qui n'ont pas de règles de ce type devraient envisager d'en adopter et les pays qui ont adopté de telles règles devraient s'assurer que celles-ci s'appliquent de façon conforme à l'objectif de la réduction de la concurrence fiscale dommageable.

97. En vertu des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, certains revenus de ces sociétés sont attribués à leurs actionnaires résidents et imposés en conséquence. Ces règles ayant pour but de supprimer l'avantage résultant du report de l'impôt national pour une partie ou la totalité des revenus de source étrangère d'une société étrangère contrôlée, elles servent dans la plupart des pays ayant déjà mis en oeuvre des règles sur les SEC, à lutter contre l'évasion fiscale en dissuadant la migration légale de certains types de revenus, c'est-à-dire revenus de sociétés écrans et revenus passifs, vers des sociétés non résidentes. Un grand nombre de ces pays étendent l'application de ces règles aux fiducies étrangères qui servent les mêmes objectifs.

98. Les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ont été élaborées pour répondre à divers objectifs à la lumière des politiques fiscales internationales globales des pays Membres. Dans certains cas, les mesures prises par les pouvoirs publics visent essentiellement l'évasion fiscale, mais dans d'autres, elles visent à limiter plus largement les impôts différés sur les bénéficies réalisés par l'intermédiaire de filiales étrangères. Ces règles constituent un instrument efficace pour faire face aux pratiques fiscales dommageables. Cependant, le fait qu'elles ne soient pas appliquées par tous les pays et ne prennent pas en compte les mêmes revenus nuit à leur efficacité. Si la Recommandation ne s'applique que dans le contexte de la lutte contre les

pratiques fiscales dommageables, il n'en reste pas moins que des règles SEC peuvent s'appliquer à des situations n'impliquant pas de pratiques fiscales dommageables telles qu'elles sont définies dans le présent Rapport. Il est admis que les pays conservent le droit de recourir à des règles de ce type dans de telles situations.

99. Un Rapport de l'OCDE, publié en 1996, sur les sociétés étrangères contrôlées a montré que 14 pays de l'OCDE ont maintenant une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées.[5] Ces législations comportent des modalités techniques très variables, mais leurs objectifs présentent une analogie remarquable dans presque tous les pays et leurs caractéristiques structurelles sont très proches dans de nombreux pays.

100. Cette Recommandation est double. Premièrement, les pays qui n'ont pas de règles concernant les sociétés étrangères contrôlées sont invités à les adopter ou à adopter des règles similaires pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Qu'un pays éprouve la nécessité de se doter de telles règles dépend en partie de son appréciation de l'efficacité de son dispositif existant. Deuxièmement, il est demandé aux pays d'envisager l'application de leur législation sur les sociétés étrangères contrôlées aux revenus et entités bénéficiant des mesures en question, dès lors que, selon les critères exposés au chapitre 2, elles constituent une concurrence fiscale dommageable. Les particularismes des systèmes fiscaux nationaux ne permettent pas d'harmoniser les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, ni de mettre au point des règles types dans ce domaine, mais une coordination plus étroite du champ d'application de ces règles améliorera utilement la situation. En conséquence, les pays Membres sont instamment invités, dans le cadre de la coordination continue de l'OCDE, à s'efforcer de faire converger les résultats de leur législation respective sur les sociétés étrangères contrôlées avec les objectifs de ce rapport. L'approfondissement des travaux du Comité peut lui permettre d'étudier un certain nombre de normes minimales pour la conception de tels régimes quant à leur efficacité dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables. En outre, il serait également utile d'examiner de plus près l'interaction entre la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées, la législations sur les fonds d'investissement étrangers et la législation sur les fiducies étrangères afin d'accroître leur efficacité globale dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables. Cela ne devrait toutefois pas retarder les initiatives des pays qui ne sont pas encore dotés de règles sur les sociétés étrangères contrôlées ou de règles équivalentes.

2. Recommandation concernant la réglementation applicable aux fonds de placement étrangers ou des règles équivalentes : les pays

qui n'ont pas de règles de ce type devraient envisager d'en adopter et les pays qui ont de telles règles devraient envisager de les appliquer aux revenus et entités bénéficiant de mesures considérées comme donnant lieu à une concurrence fiscale dommageable.

101. En général, les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées qui assujettissent les bénéfices des SEC à l'impôt courant ne s'appliquent qu'aux sociétés étrangères qui sont contrôlées par des actionnaires résidents possédant une participation significative dans leur capital (par exemple 10 pour cent ou plus). En conséquence, les résidents peuvent acquérir des parts de fonds de placement étrangers pour différer l'impôt national. Si la propriété des parts de ces fonds est très dispersée, le contrôle ne sera pas exercé par un petit groupe d'actionnaires résidents et aucun actionnaire résident ne détiendra une forte proportion des parts du fonds. De ce fait, les détenteurs de parts de fonds communs de placement étrangers ne seront pas soumis aux protections anti-abus qu'offrent les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées des pays de résidence. Pour remédier à cette situation, plusieurs pays ont adopté des règles concernant les fonds de placement étrangers ou règles équivalentes, bien que ces règles ne soient pas encore très répandues dans les pays Membres. Dans certains pays, ces règles visent à compléter celles applicables aux sociétés étrangères contrôlées. Dans d'autres, l'objectif des règles concernant les fonds de placement étrangers est plus large ; il s'agit de supprimer l'avantage d'un report d'imposition pour pratiquement tous les investissements passifs dans des entités étrangères.

102. Les règles concernant les fonds de placement étrangers permettent de lutter efficacement contre les régimes offrant un traitement fiscal de faveur pour attirer les investissements étrangers passifs d'actionnaires résidents qui sont des particuliers plutôt que des entreprises. Il faut donc encourager leur adoption pour remédier à cette forme de concurrence fiscale dommageable.

103. Cette Recommandation est parallèle à celle qui a trait aux règles concernant les sociétés étrangères contrôlées. Premièrement, les pays qui n'ont pas adopté de règles concernant les fonds de placement étrangers ou de règles équivalentes sont invités à envisager leur adoption. Deuxièmement, il est demandé aux pays d'envisager d'appliquer ces règles aux revenus et entités bénéficiant des pratiques fiscales en question qui sont considérées, selon les critères exposés au chapitre 2, comme donnant lieu à une concurrence fiscale dommageable.

3. Recommandation concernant la limitation du régime de participation-exemption et des autres régimes d'exemption des revenus étranger dans le contexte de la concurrence fiscale dommageable : les pays qui appliquent la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition des revenus de source étrangère devraient envisager d'adopter des règles assurant que les revenus étrangers qui ont bénéficié de pratiques fiscales constituant une concurrence fiscale dommageable n'aient pas droit à l'application de la méthode de l'exemption.

104. La plupart des pays qui pratiquent la méthode de l'exemption, sinon tous, subordonnent l'application de cette méthode à certaines conditions. Ces conditions consistent notamment à limiter l'exemption aux revenus de véritables activités commerciales et à imposer les revenus passifs, indépendamment de leur source.

105. Compte tenu des restrictions actuellement applicables dans les pays Membres, on pourrait envisager des restrictions minimales qui seraient fonction des éléments suivants :

- *les pays dont proviennent les revenus étrangers* : par exemple, on pourrait décider que les revenus provenant d'un pays figurant dans la liste des paradis fiscaux classiques ou résultant de régimes fiscaux préférentiels dommageables, dont on dresserait la liste, ne bénéficieront pas de l'exemption ;

- *le type de revenu* : les revenus étrangers pouvant être manifestement attribués à des pratiques constituant un régime fiscal dommageable ne bénéficieraient pas de l'exemption ;

- *le taux effectif d'imposition auquel le revenu a été assujetti* : on trouve souvent dans les régimes de participation-exemption ce type de restrictions fondées sur un taux minimum de l'impôt étranger effectivement acquitté. Elles devraient toutefois être liées aux autres aspects des régimes fiscaux dommageables identifiés dans le chapitre 2.

4. ***<u>Recommandation concernant la communication d'informations sur les opérations étrangères</u> : les pays qui n'ont pas de règles concernant la communication d'informations sur les opérations internationales et les opérations étrangères des contribuables résidents devraient envisager l'adoption de telles règles et les pays devraient échanger les renseignements obtenus en application de ces règles.***

106. Cette Recommandation vise à introduire des mesures qui aideront les pays à obtenir sur les activités étrangères de leurs résidents des renseignements susceptibles de servir dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Les autorités fiscales ont besoin d'informations pour pouvoir appliquer correctement l'impôt sur le revenu. Or, il est très difficile d'obtenir des informations sur les activités étrangères des contribuables, car ces informations sont souvent situées en un lieu qui échappe à la compétence du pays et sont fréquemment détenues par une entité juridique distincte. C'est pourquoi certains pays ont édicté des obligations spéciales de communication d'informations pour les opérations internationales et les opérations étrangères des contribuables résidents.

107. Cette Recommandation vise à faire en sorte que les pays qui n'ont pas de telles règles envisagent d'en adopter, dans l'optique des régimes fiscaux dommageables, et que les renseignements obtenus dans le cadre des règles en question soient partagés avec les autres pays concernés par voie d'échange de renseignements en vertu des dispositions de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, en tenant dûment compte des charges administratives et des coûts d'application, ainsi que de la nécessité de respecter la confidentialité de ces renseignements.

5. ***<u>Recommandation concernant les décisions administratives</u> : les pays Membres dans lesquels des décisions administratives anticipées peuvent être prises quant à la situation particulière d'un contribuable dans la perspective de transactions prévues, sont invités à rendre publiques les conditions d'octroi, de refus ou de révocation de telles décisions.***

108. L'absence de précisions concernant certaines pratiques administratives consistant à déterminer la situation de contribuables, notamment dans des questions comme la valeur de pleine concurrence de certains services ou l'affectation de profits ou pertes entre entreprises associées ou entre sièges sociaux et établissements permanents, contribue à l'opacité d'un système fiscal. Cette opacité fausse les relations avec des États qui, de par leur système

juridique, sont tenus d'appliquer leur réglementation fiscale de la même façon à tous les contribuables.

109. L'ignorance de l'existence d'un régime pour obtenir des décisions administratives sur des opérations spécifiques prévues ou des conditions d'octroi ou de refus de telles décisions, peut aboutir à un traitement inégal des contribuables dans la mesure où l'absence d'informations publiques sur ce régime peut placer les contribuables dans des positions différentes lors de la détermination de leur situation fiscale. Le renforcement de la transparence en ce qui concerne les conditions d'éligibilité à un régime particulier favorisera donc une plus grande égalité de traitement de contribuables se trouvant dans la même situation.

110. La publication, d'une manière qui protège la confidentialité des informations relatives aux contribuables, des conditions de fond et de procédure pour l'octroi ou le refus de décisions fiscales particulières assure une plus grande transparence des mesures fiscales des différents pays concernant certaines activités susceptibles d'être re-localisées ; elle est essentielle à l'application de mesures empêchant la concurrence fiscale de se développer à partir d'initiatives individuelles ou collectives des pays. Faute de quoi, des mesures qui sont actuellement "transparentes" pourraient bien se transformer en régimes opaques.

6. <u>Recommandation concernant les règles applicables en matière de prix de transfert</u> : les pays sont invités à suivre les principes énoncés dans le rapport de l'OCDE Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales et s'abstenir par là même d'appliquer ou de ne pas appliquer leurs règles en matière de prix de transfert d'une manière qui donne lieu à une concurrence fiscale dommageable.

111. Un pays peut décider de s'écarter du principe de pleine concurrence tel qu'il figure dans les Principes de l'OCDE de 1995, afin de se transformer en intermédiaire accordant un régime fiscal favorable. Une telle initiative constitue une concurrence fiscale dommageable. Cette Recommandation vise de tels comportements et encourage tous les pays à appliquer de façon cohérente les principes énoncés dans le document de 1995 aux contribuables résidents comme non résidents. Elle s'applique en particulier aux régimes dans le cadre desquels la situation spécifique d'un contribuable est déterminée au moyen d'une décision administrative. Ces considérations seront prises en compte par le Comité lorsqu'il s'agira de contrôler la mise en oeuvre des Principes directeurs de 1995.

7. ***<u>Recommandation concernant l'accès aux informations bancaires</u> : dans le contexte de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, les pays devraient examiner leurs législations, règles et pratiques qui gouvernent l'accès aux renseignements bancaires dans le but de lever les obstacles à l'accès à ces informations par les administrations fiscales.***

112. Tout en reconnaissant le caractère confidentiel de la relation entre une banque et ses clients, les pays sont d'accord sur le fait que, dans le contexte de la concurrence fiscale dommageable, des dispositions de confidentialité qui limitent indûment l'accès des autorités fiscales aux renseignements bancaires nécessaires à la détermination des impôts constituent un obstacle sérieux à une application équitable et efficace des règles fiscales et peuvent avoir un effet de distorsion sur la répartition des flux financiers entre les pays en offrant un avantage concurrentiel injuste aux centres financiers qui appliquent de telles dispositions (voir, toutefois, le paragraphe 12 pour un examen de la manière dont les retenues à la source interfèrent avec l'échange de renseignements). Le nouveau Forum sera utilisé pour passer en revue les progrès réalisés dans la levée des dispositions qui empêchent l'accès aux informations bancaires dans le contexte de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables. Le Comité, qui achèvera en 1998 une étude des dispositions qui régissent l'accès aux renseignements bancaires en vigueur dans les pays Membres, a commencé à préparer un vaste ensemble de propositions sur la manière d'améliorer l'accès des administrations fiscales aux renseignements bancaires.

III. Recommandations concernant les conventions fiscales

113. La présente section contient une série de Recommandations permettant aux pays d'utiliser leurs conventions fiscales pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Les recommandations 8, 9, 10 et 11 sont en corrélation étroite et visent à garantir que les conventions fiscales ne sont pas utilisées pour faciliter des pratiques fiscales dommageables.

8. ***<u>Recommandation en vue d'un usage plus intensif et plus efficace des procédures d'échange de renseignements</u> : les pays devraient mettre en oeuvre des programmes visant à intensifier l'échange de renseignements pertinents concernant les transactions dans les paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels constituant une concurrence fiscale dommageable.***

114. Des informations sur les transactions étrangères et les contribuables étrangers sont indispensables pour que certaines contre-mesures nationales soient efficaces mais, comme on le sait, ces informations sont difficiles à obtenir dans le cas des paradis fiscaux et de certains régimes constituant une concurrence fiscale dommageable.

115. Cette Recommandation vise à améliorer la situation en faisant en sorte que les renseignements obtenus par un pays soient échangés avec les autres pays concernés. Pour ce faire, il faudra davantage utiliser les dispositions des conventions fiscales qui ont trait à l'échange de renseignements et la Convention multilatérale sur l'Assistance mutuelle en matière fiscale, récemment élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe et désormais signée et ratifiée par le Danemark, la Finlande, l'Islande, les Pays-Bas, la Norvège, la Pologne, la Suède et les États-Unis et seulement signée par la Belgique.

116. Les pays doivent aussi communiquer aux autres pays des renseignements sur les régimes fiscaux préférentiels définis par voie de décisions administratives au bénéfice duquel leurs contribuables sont admis. Ces renseignements devraient indiquer la mesure particulière dont le contribuable a bénéficié ainsi que le régime dans le cadre duquel la mesure a été accordée.

117. A titre de première étape pour faciliter les échanges de renseignements, le Comité a décidé d'amender l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de façon à en étendre le champ d'application à des impôts par ailleurs non couverts par la Convention.

9. ***<u>Recommandation concernant le droit aux avantages prévus par la convention</u> : les pays devraient envisager de faire figurer dans leurs conventions fiscales des dispositions visant à limiter le droit aux avantages prévus par la convention dans le cas des entités et des revenus bénéficiant de mesures constituant des pratiques fiscales dommageables et examiner de quelle manière les dispositions existantes de leurs conventions fiscales pourraient être appliquées à cet effet ; le Modèle de convention fiscale devrait être modifié de***

façon à comporter de telles dispositions ou les éclaircissements nécessaires à cet égard.

118. Les pays qui ont adopté des mesures en matière de concurrence fiscale dommageable considèrent souvent la mise en place de leur réseau de conventions fiscales comme un atout facilitant et encourageant l'utilisation de ces mesures par les résidents de pays tiers. L'existence d'un vaste réseau de conventions fiscales peut donc avoir pour conséquence inattendue d'élargir les avantages des régimes fiscaux préférentiels offerts par les partenaires conventionnels.

119. Les pays ont utilisé diverses approches pour réduire ce risque. Dans certains cas, ils ont pu déterminer que l'emplacement de la direction effective d'une filiale était situé dans l'État de la société-mère de façon à en faire un résident de ce pays aux fins soit de l'application de la législation nationale, soit de la mise en oeuvre d'une convention fiscale. Dans d'autres cas, il a été possible, sur la base des faits et circonstances individuels, de soutenir qu'une filiale était gérée par la société-mère de telle manière que la filiale possédait un établissement permanent dans le pays de résidence de la société-mère, ce qui a permis de rattacher les bénéfices de la filiale à ce dernier pays. Autre exemple : refuser aux sociétés n'ayant pas une fonction économique réelle le bénéfice des avantages offerts par les conventions fiscales pour le motif qu'elles ne sont pas considérées comme les bénéficiaires effectifs de certains revenus qui leur sont officiellement attribués. Le Comité continuera à examiner ces modalités d'application des dispositions existantes du Modèle de convention fiscale, ainsi que d'autres, avec pour objectif de recommander que les éclaircissements appropriés soient apportés au Modèle de convention fiscale.

120. Cela étant, un certain nombre de dispositions supplémentaires, par exemple des règles de limitation des avantages, ont été incluses dans certaines conventions fiscales pour restreindre de manière spécifique l'accès aux avantages qu'elles prévoient. Le Comité a également entrepris de passer en revue ces dispositions en vue de proposer d'apporter au Modèle de convention fiscale des modifications visant à refuser le bénéfice des avantages conventionnels aux entités et revenus couverts par des mesures qui constituent une concurrence fiscale dommageable. Le Comité a l'intention de poursuivre ses travaux dans ce domaine afin de modifier le Modèle de convention fiscale pour y inclure des dispositions que les pays pourront faire figurer dans leurs propres conventions fiscales.

10. <u>Recommandation concernant la clarification du statut des règles et des doctrines anti-abus dans les conventions fiscales</u> : il

conviendrait de clarifier les commentaires du Modèle de convention fiscale de façon à lever toute incertitude ou ambiguïté en ce qui concerne la compatibilité des mesures nationales anti-abus avec le Modèle de convention fiscale.

121. On trouve dans la législation fiscale interne des pays Membres diverses règles et doctrines anti-abus utilisées pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables. Les règles sur les sociétés étrangères contrôlées peuvent par exemple être utilisées pour refuser les avantages découlant d'un report ou d'une exemption dans le cas des revenus accumulés dans une filiale située dans un pays ayant mis en place des mesures constituant une concurrence fiscale dommageable, et certaines doctrines faisant appel à la notion de fiction, d'*alter ego* ou d'objet industriel ou commercial, peuvent être utilisées pour ne pas tenir compte de l'existence d'une entité créée pour servir uniquement de relais.

122. La plupart du temps, les conventions fiscales ne contiennent pas de règles générales anti-évasion et elles comportent un petit nombre de règles particulières de ce type. Le problème se pose parfois de savoir si les règles anti-abus et les doctrines judiciaires des pays sont conformes aux conventions fiscales. Par exemple lorsqu'une opération est écartée ou requalifiée dans le cadre des règles ou doctrines internes anti-évasion, on peut se demander si cette requalification peut être opérée aux fins des dispositions d'une convention fiscale sans transgresser cette convention.

123. Dans une série de rapports dont les conclusions ont été reprises dans les commentaires du Modèle de convention fiscale, le Comité des affaires fiscales a examiné les interactions entre les règles nationales anti-évasion (par exemple, les règles concernant la sous-capitalisation, les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées et les règles générales anti-abus) et les conventions fiscales, en concluant généralement que ces règles ont été conformes aux conventions fiscales. Mais ces conclusions ne sont parfois pas suffisamment claires ou sont formulées de façon édulcorée. A titre d'exemple, alors que les paragraphes 22 et 23 des Commentaires de l'article 1 indiquent qu'une majorité de pays considèrent que les règles concernant les sociétés étrangères contrôlées sont conformes aux conventions fiscales et que le paragraphe 37 des Commentaires de l'article 10 (Dividendes) mentionne que les règles sur les sociétés étrangères contrôlées ne sont pas contraires au paragraphe 5 de l'article 10, la question de la conformité de ces règles avec l'article 7 (Bénéfices des entreprises) n'est pas examinée.

124. Le Modèle de convention fiscale ne traite pas de certaines dispositions anti-abus et il pourrait être utile de faire en sorte que les conventions fiscales permettent de façon générale l'application de telles règles. C'est l'un des domaines retenus pour de nouvelles études (voir section V).

125. Cette Recommandation vise à ce que les commentaires du Modèle de convention fiscale soient clarifiés pour lever toute incertitude ou toute ambiguïté en ce qui concerne la compatibilité des mesures nationales anti-abus avec le Modèle de Convention fiscale. Elle permettra de garantir que les doctrines nationales anti-abus et les doctrines nationales judiciaires sont compatibles avec les conventions fiscales.

11. <u>Recommandation concernant une liste de mesures spécifiques d'exclusion figurant dans les conventions fiscales</u> : le Comité devrait établir et tenir à jour une liste des dispositions utilisées par les pays pour exclure des avantages résultant des conventions fiscales, certaines entités ou certains types de revenus et pour servir de référence aux pays Membres lors de la négociation de conventions fiscales ainsi que de base de discussions dans le cadre du Forum.

126. Diverses conventions comportent des dispositions refusant à certaines entités ou à certains types de revenus le bénéfice des conventions fiscales. Comme ces dispositions particulières en matière d'exclusion sont extrêmement variables et comme les conventions ne traitent pas de la même manière certaines entités ou certains types de revenus, elles constituent diverses manières d'appréhender des problèmes identiques.

127. Cette Recommandation vise à assurer une plus grande coordination dans l'utilisation de ces dispositions en confiant au Comité des affaires fiscales le soin d'établir et de tenir à jour une liste des dispositions en matière d'exclusion qui existent dans les conventions fiscales conclues par les pays Membres. Les pays Membres pourront ensuite utiliser cette liste comme référence lorsqu'ils négocieront des conventions fiscales et pour obtenir l'accord de leurs partenaires conventionnels pour ajouter des dispositions similaires dans une convention existante, un tel accord portant sur la modification de la convention selon les modalités convenues avec d'autres partenaires conventionnels étant présenté comme préférable à la dénonciation d'une convention qui faciliterait la concurrence fiscale dommageable.

128. Une version préliminaire de cette liste a déjà été élaborée par le Comité. Cette liste sera achevée en juin 1998 et périodiquement mise à jour.

12. <u>Recommandation concernant les conventions fiscales avec les paradis fiscaux</u> : les pays devraient envisager de dénoncer leurs conventions fiscales avec les paradis fiscaux et ils ne devraient pas envisager d'en conclure avec de tels pays à l'avenir.

129. Certains pays ont pris la décision de dénoncer leurs conventions fiscales avec certains paradis fiscaux. La plupart des pays reconnaissent que la dénonciation d'une convention peut soulever des difficultés politiques et diplomatiques pour les pays concernés et éventuellement pour d'autres pays. Elle peut aussi susciter des réflexions économiques plus générales. L'expérience montre qu'il est très difficile pour un pays de prendre une telle décision isolément, en dépit du fait que la plupart des conventions prévoient explicitement la possibilité d'une dénonciation. Si la dénonciation d'une convention doit être décidée par chaque partie signataire de celle-ci, l'éventualité d'une position commune de la part d'un grand nombre de pays vis-à-vis des conventions conclues avec un paradis fiscal rendrait plus crédible une telle mesure.

130. Cette Recommandation vise à ce que les pays envisagent de dénoncer leurs conventions avec des paradis fiscaux et ne concluent pas de conventions avec ces pays. Les critères d'identification des paradis fiscaux exposés dans la section II du chapitre 2 combinés à la liste de ces juridictions représenteraient un élément de cohérence qui aiderait les pays à prendre cette décision. Le Forum évoqué dans la recommandation 15 constituerait également un mécanisme utile par le biais duquel les pays pourraient échanger des vues sur cette question.

131. Lorsqu'ils étudient s'ils devraient dénoncer, ou refuser de conclure, une convention fiscale avec un paradis fiscal, les pays devraient prendre en compte tous les éléments pertinents, y compris les conséquences de leur décision sur l'échange de renseignements. Si la disposition relative à l'échange de renseignements figurant dans une convention fiscale conclue avec un paradis fiscal peut être utilisée efficacement pour obtenir des informations, si aucun autre mécanisme (par exemple un accord portant uniquement sur l'échange de renseignements) ne peut être utilisé pour les obtenir et si la convention contient des clauses de protection permettant d'éviter qu'elle soit utilisée au détriment d'autres pays, les avantages offerts par la convention en matière d'échange de renseignements peuvent compenser les inconvénients de cette convention pour les pays dans leur ensemble.

132. Cette Recommandation invite implicitement les pays Membres à s'assurer que la couverture territoriale de leurs conventions fiscales ne s'étend

pas à des territoires dépendants constituant des paradis fiscaux, qu'il s'agisse de leurs propres territoires dépendants ou de ceux de pays avec lesquels ils négocient des conventions fiscales.

13. ***<u>Recommandation concernant les régimes coordonnés de mise en oeuvre des dispositions fiscales (vérifications simultanées ; programmes de formation coordonnés, etc.)</u> : les pays Membres devraient envisager d'entreprendre des programmes coordonnés de mise en oeuvre des dispositions fiscales (notamment des vérifications simultanées, des dispositifs particuliers d'échange de renseignements ou des activités communes de formation) en ce qui concerne les revenus ou les contribuables bénéficiant de mesures constituant une concurrence fiscale dommageable.***

133. Depuis la fin des années 70, un certain nombre de pays ont mis sur pied des programmes de vérifications simultanées ou conjointes dans le cadre desquels les autorités fiscales des deux pays vérifient les déclarations de sociétés affiliées pour un même exercice fiscal. Cette forme de coopération devrait être intensifiée dans la mesure où ces programmes de vérification peuvent contribuer à l'atteinte des objectifs du présent rapport.

134. D'autres formules de coopération entre les autorités fiscales devraient être efficaces pour améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international. A titre d'exemple, les caractéristiques des systèmes fiscaux nationaux qui concernent les opérations internationales comptent parmi leurs dispositions les plus techniques et les plus complexes. Il est souvent difficile pour les services des impôts de faire en sorte que leurs vérificateurs internationaux soient dotés de la formation qui convient pour traiter correctement ces problèmes. Les activités communes de formation dans des domaines comme les stratégies de vérification, les prix de transfert, les conventions fiscales, les opérations les plus complexes, la conception et la mise en oeuvre de règles sur les SEC et les fonds de placement étrangers, etc. pourraient améliorer le respect des obligations fiscales en diffusant les pratiques de vérification les plus efficaces et en favorisant des contacts plus étroits entre les inspecteurs des impôts qui ont à connaître d'opérations internationales. Ceci pourrait se faire sous les auspices du Comité et de ses organes subsidiaires.

135. Cette Recommandation vise à développer la collaboration dans ce domaine. Généralement, il s'agira pour les pays de conjuguer leurs prérogatives en matière d'information et de vérification de manière à mieux appliquer les règles fiscales nationales aux revenus ou aux entités d'autres pays qui ne

fournissent pas ces informations. Il convient d'encourager les vérifications simultanées sur la base de l'Accord modèle de l'OCDE de 1992.

14. <u>Recommandation concernant l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales</u> : il conviendrait d'encourager les pays à revoir leur dispositif actuel relatif au recouvrement des créances fiscales d'autres pays et que le Comité des affaires fiscales poursuive ses travaux dans ce domaine dans le but de rédiger des dispositions qui pourraient être insérées dans les conventions fiscales à cette fin.

136. La concurrence fiscale dommageable qui favorise la fraude fiscale de la part des contribuables d'autres pays risque d'être encouragée si un pays ne peut recouvrer les créances fiscales d'un autre pays. Cette situation tient à trois types de problèmes concernant le recouvrement extra-territorial des créances fiscales, le manque de réciprocité et le souci d'équité dans le domaine de la procédure. En outre, les contre-mesures de certains pays peuvent être dénuées d'effet lorsque le contribuable a transféré ses biens dans une autre juridiction à des fins de fraude fiscale.

137. A l'ère de la mondialisation et de la plus grande mobilité des contribuables, il faut faire évoluer l'attitude traditionnelle dans le domaine de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Cette recommandation vise à encourager les pays à revoir leur dispositif actuel dans ce domaine afin de promouvoir le recouvrement des créances fiscales d'autres pays.

IV. Recommandations en vue d'intensifier la coopération internationale face à la concurrence fiscale dommageable

138. Bien que les mesures prises par un pays puissent avoir une influence pour réduire les pratiques fiscales dommageables, ce ne sont pas les mesures prises par un seul pays, quel qu'il soit, qui peuvent suffire à les éliminer. En fait, pour un certain nombre de raisons, un pays n'a pas forcément intérêt à prendre seul l'initiative contre les pratiques fiscales dommageables si, ce faisant, il aboutit à une situation pire que s'il n'était pas intervenu du tout. Par exemple, certaines mesures défensives prises par un pays pour lutter contre des pratiques fiscales dommageables peuvent avoir pour conséquence que l'activité visée soit simplement déplacée vers un autre lieu où l'on ne prend pas de mesures pour combattre ces pratiques. Ainsi, les initiatives individuelles ne résolvent pas le problème : elles ne font que le déplacer. Pour cette raison, il

convient donc d'adopter une approche multilatérale et l'OCDE constitue l'enceinte la plus appropriée pour ce faire.

139. Le présent rapport constitue un point de départ utile pour améliorer la coopération internationale afin de contrer la concurrence fiscale dommageable. L'efficacité de nombre de Recommandations concernant la législation nationale et les conventions fiscales des sections II et III va dépendre largement de la possibilité de prendre les mesures concernées de façon coordonnée. Comme l'explique l'introduction de ce chapitre, apporter une réponse coordonnée au problème de la concurrence fiscale dommageable va considérablement renforcer l'efficacité des mesures unilatérales. Une telle réponse va de pair avec un certain nombre d'éléments, dont voici les principaux :

- L'adoption d'un ensemble de Principes directeurs (reproduits dans l'Encadré III) afin de s'assurer que les pays Membres s'abstiennent d'adopter des régimes fiscaux préférentiels et éliminent progressivement les régimes préférentiels dommageables existants;

- La création d'un organe subsidiaire du Comité, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables, afin de permettre, entre autres, un échange permanent sur les expériences des problèmes posés par les régimes fiscaux dommageables et les paradis fiscaux et sur l'efficacité des mesures prises face à ces régimes. Ce Forum contrôlera la mise en oeuvre des recommandations énoncées dans les précédentes sections de ce chapitre ainsi que des Principes directeurs qui les accompagnent ;

- L'établissement d'une liste des juridictions qui constituent des paradis fiscaux ; enfin

- L'élaboration et la promotion active de principes de bonne administration fiscale pertinents dans le contexte de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

15. <u>Recommandation en vue de l'adoption de Principes directeurs et de la création d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables</u> : les pays Membres sont invités à approuver les Principes directeurs sur les régimes fiscaux préférentiels dommageables énoncés dans l'Encadré III et à créer un Forum qui veillera à la mise en oeuvre des Principes directeurs et des autres Recommandations de ce Rapport.

140. L'OCDE a élaboré avec succès des principes directeurs dans un certain nombre de domaines, dont la fiscalité. Cette Recommandation s'appuie sur cette expérience réussie. Les Principes directeurs énoncés dans l'Encadré III tracent un cadre général dans lequel les pays Membres peuvent mettre en œuvre une approche commune visant à limiter la concurrence fiscale dommageable en se fondant sur les analyses effectuées dans ce chapitre. Ces Principes directeurs, non contraignants, constitueront la référence des procédures d'examen exposées ci-après et évolueront à mesure de l'expérience acquise par le Comité au cours de leur application.

141. Les Principes directeurs serviront en soi à orienter l'action dans ce domaine, les autres recommandations de ce rapport traduisant ces principes en mesures concrètes. Les procédures d'examen décrites ci-après constituent un aspect essentiel de l'application des Principes directeurs.

142. En même temps que les Principes directeurs seront adoptés, il sera créé sous les auspices du Comité un Forum chargé de procéder à une évaluation permanente des régimes en vigueur ou envisagés dans les pays Membres ou non membres, d'analyser l'efficacité des contre-mesures, y compris des mesures non-fiscales, et de proposer des moyens d'en améliorer l'efficacité ainsi que d'examiner si des juridictions particulières constituent des paradis fiscaux à la lumière des facteurs identifiés au chapitre 2.

143. Ce Forum constituera un organe subsidiaire du Comité et tous les pays Membres sont invités à participer à ses travaux. Afin que ce Forum puisse avoir une vue réellement mondiale sur les questions évoquées dans le présent Rapport, il engagera un dialogue avec des pays non membres en recourant à la procédure courante prévue par les règles de l'OCDE. Le Forum rendra compte directement au Comité des affaires fiscales qui rendra ensuite compte, le cas échéant, au Conseil de l'OCDE. Le mandat du Forum sera réexaminé au bout de cinq ans et, par la suite, tous les trois ans, afin de permettre au Comité et au Conseil d'évaluer périodiquement son rôle et son efficacité.

144. Les modalités de fonctionnement du Forum et de mise en oeuvre des Principes directeurs obéiront aux règles de procédure normales de l'Organisation. Au cours de sa première réunion, le Forum décidera de quelle manière les règles de procédure normales s'appliqueront aux Principes directeurs, en particulier en ce qui concerne l'application des paragraphes 2 et 4 des Principes directeurs et de la Recommandation 16, ainsi que le fonctionnement du Forum lui-même.

145. Le Forum sera chargé d'assurer le suivi de l'application des Recommandations énoncées précédemment et de faire avancer les travaux sur les "Domaines à étudier de plus près" auxquels fait référence la section V de ce chapitre. Le Forum sollicitera si nécessaire des autres organes subsidiaires du Comité des avis techniques ou des documents de référence sur les conséquences, au niveau de l'économie et des recettes, des régimes fiscaux préférentiels. Il sera chargé d'explorer les aspects plus vastes du mandat évoqué dans l'Introduction, notamment d'engager le dialogue avec les pays non membres. L'une de ses tâches prioritaires consistera à établir la liste des paradis fiscaux évoquée dans la Recommandation 16. Il sera aussi chargé d'améliorer la coopération internationale dans ce domaine en faisant appliquer les Recommandations énoncées dans cette section, en encourageant les pays à définir des réponses mutuellement bénéfiques aux problèmes mis en évidence, s'assurant ainsi qu'aucun pays ne se forge un avantage concurrentiel déloyal en ne respectant pas les Principes directeurs évoqués plus haut. Enfin, le Forum évaluera l'efficacité des mesures existantes prises par les pays.

146. En faisant appliquer les Principes directeurs, le Forum constituera une référence pour tout examen des régimes fiscaux préférentiels dommageables dans des pays spécifiques qui, le cas échéant, sera effectué à partir d'examens croisés par pays portant sur les catégories de régimes de ce type susceptibles de donner lieu à une concurrence fiscale dommageable. A cet égard, le Forum pourra bénéficier des travaux déjà entrepris par les Sessions spéciales dans leur examen des régimes fiscaux préférentiels. Ces examens croisés permettront, dans le contexte du Forum, d'avoir un aperçu général de la manière dont fonctionnent les différents types de régimes fiscaux préférentiels. Ceci permettra ensuite au Forum de replacer ces examens de régimes préférentiels spécifiques par pays dans une perspective plus large et de parvenir ainsi à "l'harmonisation des règles du jeu" évoquée au paragraphe 8.

147. Ces travaux portant sur l'établissement de descriptions génériques des régimes fiscaux préférentiels dommageables se dérouleront parallèlement à l'examen de ces régimes dans des pays spécifiques. Dans le contexte des auto-examens évoqués au paragraphe 2 des Principes directeurs, chaque pays Membre sera invité à décrire le fonctionnement des régimes fiscaux préférentiels génériques identifiés par le Forum comme susceptibles d'avoir des conséquences dommageables, en donnant notamment des détails sur le fonctionnement des régimes, leurs conséquences et en indiquant pourquoi, de l'avis du pays concerné, ils ne constituent pas des pratiques fiscales dommageables. Le Forum reviendra en détail sur ces procédures lors de sa première réunion. Le Comité estime que ces examens croisés aideront les pays à respecter les Principes directeurs.

148. Enfin, ce Forum aura également pour fonction d'encourager les pays à examiner les caractéristiques structurelles de leur système fiscal susceptibles d'accentuer la concurrence fiscale dommageable, notamment le partage de la responsabilité entre pays de résidence et pays de la source pour lutter contre de telles pratiques.

Encadré III

RECOMMANDATION 15 PRINCIPES DIRECTEURS POUR LE TRAITEMENT DES RÉGIMES FISCAUX PRÉFÉRENTIELS DOMMAGEABLES DANS LES PAYS MEMBRES

Tout en admettant les aspects positifs du nouvel environnement mondialisé dans lequel s'inscrivent les systèmes fiscaux, les pays Membres sont parvenus à la conclusion qu'il leur fallait agir collectivement aussi bien qu'individuellement pour réduire la concurrence fiscale dommageable et pour lutter contre la prolifération des régimes fiscaux préférentiels dommageables visant les activités financières et les prestations de services. De fait, les régimes fiscaux préférentiels dommageables peuvent entraîner une distorsion des échanges et des investissements et menacent à la fois les systèmes fiscaux nationaux et la structure globale de la fiscalité internationale. Ces régimes sapent l'équité des systèmes fiscaux, déplacent de manière inopportune une partie de la charge fiscale des revenus vers la consommation, du capital vers le travail et risquent en conséquence d'avoir un impact négatif sur l'emploi. Dans la mesure où l'on estime généralement qu'il est difficile aux pays individuels de combattre efficacement l'accroissement des régimes fiscaux préférentiels dommageables, il est nécessaire de recourir à une approche coordonnée, y compris un dialogue avec les pays non membres, pour parvenir à "l'harmonisation des règles du jeu" qui est tellement indispensable à la poursuite de la croissance économique mondiale. La coopération internationale doit donc être intensifiée pour éviter que les pays ne se livrent à une surenchère pour attirer des activités géographiquement mobiles.

Les Principes directeurs sont:

1. S'abstenir d'adopter de nouvelles mesures ou d'étendre le champ d'application des mesures existantes ou encore de les renforcer, par des dispositions législatives fiscales ou non fiscales ou encore par des pratiques administratives constituant des pratiques fiscales dommageables selon les critères énoncés dans la section III du chapitre 2 du Rapport.

2. Réexaminer leurs mesures existantes en vue de détecter celles qui, sous forme de dispositions législatives fiscales ou non fiscales ou encore de pratiques administratives, constituent des pratiques fiscales dommageables selon les critères énoncés dans la section III du chapitre 2 du rapport. Ces mesures seront portées à la connaissance du Forum sur les pratiques fiscales dommageables et feront l'objet d'une liste dans les deux années suivant la date à laquelle ces Principes directeurs seront approuvés par le Conseil de l'OCDE.

3. Éliminer dans les 5 ans à compter de la date à laquelle ces Principes directeurs seront approuvés par le Conseil de l'OCDE, toutes les caractéristiques dommageables de leurs régimes fiscaux préférentiels dont la liste est évoquée au

Encadré III (suite)

paragraphe 2. Toutefois, pour les contribuables qui bénéficient de tels régimes le 31 décembre 2000, les avantages qu'ils en retirent seront supprimés au plus tard le 31 décembre 2005. Ceci permettra d'assurer que ces avantages fiscaux particuliers auront été entièrement supprimés après cette date. La liste évoquée au paragraphe 2 sera réexaminée une fois par an pour supprimer les régimes ayant cessé de constituer des régimes fiscaux préférentiels dommageables.

4. Tout pays Membre qui estime qu'une mesure existante qui ne figure pas déjà dans la liste évoquée au paragraphe 2, ou qu'une mesure proposée ou nouvelle, dans son propre système ou dans un autre pays, constitue, sous la forme d'une disposition législative ou d'une pratique administrative ayant trait à la fiscalité, une pratique fiscale dommageable selon les critères énoncés dans la section III du chapitre 2 du rapport, peut demander que cette mesure soit examinée par les autres pays Membres, par l'intermédiaire du Forum sur les pratiques fiscales dommageables, aux fins de l'application du paragraphe 1 ou pour inclusion dans la liste évoquée au paragraphe 2. Le Forum pourra émettre un avis non contraignant sur la question.

5. Par l'intermédiaire du Forum, coordonner leur réponse, sous forme de mesures nationales ou de conventions fiscales, aux pratiques fiscales dommageables adoptées par d'autres pays.

6. Recourir au Forum pour encourager les pays non membres intéressés à s'associer à ces Principes directeurs.

16. Recommandation en vue de l'établissement d'une liste de paradis fiscaux : Le Forum aura pour mandat d'établir, dans l'année suivant sa première réunion, une liste des paradis fiscaux sur la base des éléments recensés à la section II du chapitre 2.

149. Le Forum est chargé de préparer, dans l'année suivant sa création, une liste des paradis fiscaux en prenant en compte les facteurs recensés à la section II du chapitre 2. Cette liste initiale sera non-exhaustive et pourra être réexaminée par le Forum.

150. Afin d'élaborer cette liste, le Forum examinera des juridictions qui semblent, de prime abord, répondre aux critères identifiés dans la section II du chapitre 2. Ceci lui permettra d'étudier par tous les moyens nécessaires si ces juridictions doivent être identifiées comme des paradis fiscaux.

151. Cette liste permettra aux pays Membres de coordonner leurs réponses aux problèmes posés par les paradis fiscaux et d'encourager les juridictions concernées à réexaminer leurs politiques fiscales. Cette liste ne contraindra pas

les pays à appliquer des mesures anti-abus pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables.

17. ***<u>Recommandation concernant les liens avec les paradis fiscaux</u> : les pays qui entretiennent des liens particuliers d'ordre politique, économique ou autre avec des paradis fiscaux sont invités à faire en sorte que ces liens ne contribuent pas à une concurrence fiscale dommageable et, plus précisément, que les pays dont des territoires dépendants sont des paradis fiscaux s'assurent que leurs liens avec ces paradis fiscaux ne sont pas utilisés d'une façon qui accroisse ou favorise cette concurrence fiscale dommageable.***

152. De nombreux pays entretiennent des liens étroits d'ordre juridique, économique ou politique avec des paradis fiscaux. C'est particulièrement vrai des pays qui ont des territoires dépendants se livrant à une concurrence fiscale dommageable : ces territoires dépendants ont souvent des liens avec diverses autorités de tutelle de ces pays et obtiennent une aide de ces autorités.

153. Au minimum, ces liens ne doivent pas servir à aider les pays ou territoires dépendants concernés à se livrer à une concurrence fiscale dommageable. De même, les pays qui entretiennent de tels liens doivent envisager de les utiliser pour réduire la concurrence fiscale dommageable résultant de l'existence de ces paradis fiscaux.

18. ***<u>Recommandation visant à élaborer et à promouvoir activement des Principes de bonne administration fiscale</u> : le Forum de gestion stratégique[6] du Comité, qui existe déjà, devrait être chargé de l'élaboration et la promotion active d'un ensemble de principes destinés à guider l'administration fiscale dans l'application des Recommandations figurant dans ce rapport.***

154. L'efficacité de nombreuses Recommandations énoncées dans ce Rapport va dépendre des modalités pratiques de leur administration. On propose que l'OCDE, par le biais du nouveau Forum de gestion stratégique du Comité des affaires fiscales, définisse les pratiques à suivre pour la mise en œuvre de ces mesures. Cette approche devrait intensifier la coopération entre les administrations fiscales, faciliter la coordination des mesures d'application et permettre de mettre en évidence et de contrecarrer la concurrence fiscale dommageable résultant des pratiques de l'administration fiscale. Une telle approche mettrait l'accent sur les initiatives positives que peut prendre l'administration fiscale.

155. Ces pratiques doivent traiter les divers aspects de la mise en œuvre du droit fiscal. On pourrait y inclure, par exemple, la proposition que les pays s'abstiennent de rendre des décisions administratives sur des projets de transactions principalement destinées à tirer parti des conventions fiscales.

19. <u>Recommandation visant à associer les pays non membres à la Recommandation</u> : le nouveau Forum devrait engager un dialogue avec les pays non membres en passant, le cas échéant, par les enceintes offertes par d'autres organisations fiscales internationales, dans le but de promouvoir les Recommandations énoncées dans ce chapitre, notamment des Principes directeurs.

156. Afin d'empêcher les pratiques fiscales dommageables de se multiplier, les pays non membres devraient être associés aux Recommandations énoncées dans ce chapitre. De fait, si les Recommandations relatives aux paradis fiscaux devraient réduire les détournements d'opérations à destination de pays non membres, elles ne les supprimeront pas totalement, dans la mesure où il restera possible de relocaliser une activité dans un pays non membre doté d'un régime fiscal préférentiel dommageable. Afin de minimiser les possibilités d'un tel détournement, les pays non membres devraient être encouragés à démanteler leurs régimes fiscaux préférentiels dommageables en favorisant une acceptation plus large des principes énoncés dans ce rapport et en nouant le dialogue avec ces pays sur la manière dont ils pourraient mettre en application les Principes directeurs. Les travaux relatifs à cette Recommandation se poursuivront en tandem avec les travaux du Forum sur la mise en oeuvre des Principes directeurs dans les pays Membres.

V. Domaines à approfondir

157. Comme indiqué au paragraphe 6 ci-dessus, il y aura, outre celui des activités financières et autres activités de services mobiles, d'autres domaines dans lesquels la question de la concurrence fiscale dommageable devra être étudiée de près. La présente section se limite à l'identification des questions à propos desquelles des travaux supplémentaires devraient être entrepris afin de compléter les recommandations ci-dessus. Ces domaines sont présentés brièvement ci-après, sans tenter de procéder à un examen exhaustif. L'objectif est que dans le contexte du Forum, les pays Membres et les pays non membres intéressés continuent d'examiner ces questions en vue d'élaborer de nouvelles Recommandations et d'étudier le mandat plus large évoqué dans l'introduction.

a) Limitation des déductions au titre des paiements effectués à des entités situées dans des paradis fiscaux

158. Un certain nombre de pays ont adopté des règles limitant les déductions au titre des paiements effectués dans des pays qui sont des paradis fiscaux ou imposant un renversement de la charge de la preuve lorsque des paiements de ce type sont effectués. Par exemple, l'Espagne n'admet pas la déduction de dépenses relatives à des services rendus dans des paradis fiscaux, sauf si la preuve d'une transaction effective est apportée. Compte tenu de la Recommandation 12 ci-avant concernant la dénonciation de conventions avec les paradis fiscaux, ces mesures ne sauraient être considérées comme contraires aux dispositions en matière de non-discrimination de l'article 24 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, dans la mesure où aucune convention ne serait alors applicable.

159. La non-déductibilité ou le renversement de la charge de la preuve dans le cas de certains paiements effectués dans des pays pratiquant la concurrence fiscale dommageable, s'ils se doublent de mesures visant à empêcher l'utilisation de dispositifs de relais, dissuaderaient les pays de se livrer à une concurrence fiscale dommageable et les contribuables d'utiliser les entités situées dans les pays en question.

b) Perception d'une retenue à la source pour certains paiements effectués en faveur des résidents de pays pratiquant une concurrence fiscale dommageable

160. Dans un grand nombre de pays, une retenue à la source est actuellement perçue sur certains paiements effectués en faveur de non-résidents, mais cette retenue à la source est fortement réduite ou supprimée pour les paiements effectués en faveur de résidents des pays avec lesquels une convention a été conclue.

161. Tout comme dans le cas de la non-déductibilité de certains paiements, la perception d'une retenue à la source frappant à un taux suffisamment élevé certains paiements à destination de pays se livrant à une concurrence fiscale dommageable, si elle se double de mesures visant à empêcher l'utilisation de dispositifs de relais, dissuaderait les pays de se livrer à une concurrence fiscale dommageable et les contribuables d'utiliser les entités situées dans les pays en question.

c) Règles concernant la résidence

162. Les règles en matière de résidence devraient être examinées du point de vue de la législation interne et des dispositions des conventions afin de déterminer s'il est possible de les modifier ou de les clarifier dans l'optique d'une lutte plus efficace contre la concurrence fiscale dommageable.

163. Une modification de la définition de la résidence des sociétés pourrait être envisagée pour lutter contre l'utilisation de sociétés étrangères en vue de se soustraire à l'impôt national. L'une des solutions serait d'élargir la définition de la résidence des sociétés aux fins de l'impôt national en considérant comme résidentes les sociétés étrangères contrôlées par des résidents. A cette fin, le contrôle pourrait s'entendre du contrôle des activités de la société tel qu'il est exercé par son conseil d'administration ou par ses organes de gestion, ou il pourrait être déterminé en fonction de la répartition de son capital. Comme on l'a indiqué précédemment, plusieurs pays considèrent déjà comme résidentes les sociétés dont la gestion et le contrôle sont exercés sur leur territoire. Mais il est facile pour les contribuables de manipuler cette notion de contrôle, ce qui n'est pas le cas si le contrôle est fonction de la propriété du capital.

164. En ce qui concerne les conventions fiscales, la définition du "résident d'une partie contractante" pourrait être limitée et exclure ainsi expressément certaines entités qui ne sont pas assujetties à l'impôt ou qui ne sont assujetties qu'à un faible impôt. Une solution pourrait être de restreindre la définition du résident qui figure à l'article 4 de façon à exclure les autres contribuables qui sont passibles de l'impôt dans un pays, mais qui n'acquittent pas en fait d'impôt sur la totalité de leurs revenus comme le font les résidents ordinaires. De plus, on pourrait adopter une règle précise écartant le bénéfice de certains avantages résultant des conventions aux sociétés résidentes des pays qui exonèrent d'impôt les revenus des succursales étrangères. Par exemple, le bénéfice d'une retenue à la source réduite pourrait être refusé à ces sociétés à raison des sommes attribuables à une succursale étrangère située dans un paradis fiscal. De plus, la définition du résident à l'article 4 du Modèle de convention fiscale pourrait être révisée de manière à exclure les personnes morales qui tirent parti de certains régimes constituant une concurrence fiscale dommageable.

165. Restreindre le champ d'application de l'article sur la résidence du Modèle de convention fiscale présente de grandes similitudes avec l'adoption d'une disposition limitant le bénéfice des conventions fiscales, ces deux mesures ayant pour but de refuser le bénéfice des conventions fiscales à certains contribuables. La différence réside en ce que le contribuable, s'il est exclu de la définition du résident aux fins de la convention, n'aura le droit à aucun des

avantages prévus par la convention. En revanche, dans le cas d'une disposition limitant les avantages résultant de la convention, le contribuable ne sera privé en général que de certains des avantages prévus par celle-ci, en conservant d'autres avantages, par exemple le droit à l'allégement de la double imposition.

d) Application des règles et principes en matière de prix de transfert

166. Les mesures constituant une concurrence fiscale dommageable se traduisent souvent par l'attribution de revenus substantiels à une entité étrangère n'exerçant que peu d'activités effectives, voire aucune. La mise en oeuvre de règles en matière de prix de transfert qui se fondent en général sur une analyse des véritables fonctions accomplies par chaque composante d'un groupe d'entreprises liées est à cet égard une contre-mesure utile.

167. Il pourrait être souhaitable que le Comité élabore des règles procédurales qui prendraient en compte la situation particulière des paradis fiscaux et des régimes constituant des pratiques fiscales dommageables. Les règles renversant la charge de la preuve dans certains cas (voir la sous-section (a) ci-dessus) relèvent de cette catégorie. A cet égard, le Comité des affaires fiscales pourrait compléter ses principes directeurs en matière de prix de transfert par des directives plus nombreuses pour l'application des Principes dans le cas des paradis fiscaux et des régimes constituant une concurrence fiscale dommageable.

e) Sous-capitalisation

168. Un grand nombre de pays Membres appliquent des réglementations générales ou particulières pour faire face à l'érosion de la base d'imposition résultant de la sous-capitalisation de sociétés résidentes détenues par des non-résidents. Ces règles assurent une protection contre le rapatriement, en franchise d'impôt, de bénéfices réalisés sur le territoire national au profit d'entités qui pourront être situées dans des paradis fiscaux ou dans des pays qui accordent directement ou indirectement, un régime fiscal de faveur pour des revenus provenant d'intérêts versés par des filiales étrangères. Cela étant, certaines règles nationales, par exemple la fixation de ratios dettes/fonds propres constituant des régimes de protection, peuvent être détournées de leur objet et faciliter ainsi la concurrence fiscale déloyale.

169. Le Comité entend étudier la question de savoir s'il convient de recommander aux pays Membres qui n'ont pas de règles concernant la

sous-capitalisation d'envisager d'adopter de telles règles en tenant compte des travaux antérieurs du Comité sur ce sujet[7] et des directives contenues dans les Principes directeurs de 1995, en particulier en ce qui concerne les régimes de protection. Le Comité a également l'intention de passer en revue les règles nationales existantes.

f) Innovation financière

170. Les marchés des capitaux évoluent constamment et les innovations en matière de produits financiers sont permanentes. Ces instruments peuvent potentiellement être utilisés pour contribuer à la concurrence fiscale dommageable aussi bien que pour des objectifs économiques légitimes. Ainsi, les produits dérivés par exemple peuvent être utilisés pour se couvrir contre les risques de taux ou pour créer des prêts artificiels. Ces "prêts fictifs" ont pour le contribuable le même effet économique qu'un prêt réel, mais lui permettent de se soustraire aux retenues à la source et aux règles en matière de sous-capitalisation. Le Comité entend continuer à suivre ce domaine pour s'assurer que l'innovation financière n'est pas utilisée pour faciliter la concurrence fiscale déloyale.

g) Mesures non fiscales

171. Les différentes Recommandations qui figurent dans ce chapitre se rapportent toutes à des contre-mesures de nature fiscale, mais on ne voit pas pourquoi les mesures de lutte contre la concurrence fiscale dommageable devraient se limiter à la fiscalité. Il est donc utile d'étudier la possibilité de s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable en utilisant un large arsenal de mesures non-fiscales.

NOTES

1. L'évasion et la fraude fiscales internationales - Quatre études N° 1, p. 22 (OCDE, 1987).

2. Le pays de la source peut compenser en partie cet effet négatif en prélevant des retenues à la source qui, du moins, garantissent le paiement d'un impôt dans les flux de revenu transfrontières (voir le paragraphe 12 pour une analyse de cette question).

3. Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (OCDE, 1995) [ci-après, les "Principes directeurs de 1995"].

4. Les régimes de protection sont définis au paragraphe 4.95 des Principes applicables en matière de prix de transfert comme "un ensemble de règles simples" grâce auxquelles "les prix de transfert ainsi fixés sont automatiquement acceptés par l'administration fiscale nationale." Bien que ces régimes présentent des avantages, notamment la garantie d'une certitude et la simplification des procédures administratives et de respect de la législation fiscale, ils comportent aussi un certain nombre d'inconvénients. En particulier, la mise en oeuvre d'un régime de protection dans une juridiction affecte le calcul de l'impôt des entreprises liées situées dans d'autres juridictions dans la mesure où les EMN s'efforcent de se conformer au régime de protection, et risque d'avoir des conséquences négatives sur les recettes fiscales en augmentant les possibilités de planification fiscale et de détournement des revenus vers des paradis fiscaux. Plus important encore, un régime de protection contient, de par sa nature même, un élément arbitraire qui n'est pas compatible avec l'examen des faits et circonstances propres à chaque cas nécessaire pour mettre en oeuvre le principe de pleine concurrence et pour appliquer les Principes directeurs de l'OCDE. Pour cette raison, ainsi que pour d'autres, les Principes énoncent au paragraphe 4.123 que "la mise en place de régimes de protection n'est donc pas recommandée."

5. Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées - Études sur l'imposition des revenus de source étrangère (OCDE, 1996). La Corée et le Mexique ont adopté en 1997 une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées.

6. Le Forum de gestion stratégique a été créé par le Comité des affaires fiscales en 1997, pour donner aux hauts responsables des administrations fiscales l'occasion d'étudier de très près les questions de gestion stratégique, en partant du principe que la bonne gestion des législations fiscales est aussi essentielle que l'élaboration de saines politiques fiscales.

7. La sous-capitalisation (OCDE, 1986).

ANNEXE I

RECOMMANDATION DU CONSEIL SUR LA LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE

(Adoptée par le Conseil le 9 avril 1998)[*]

LE CONSEIL,

Vu l'article 5(b) de la Convention sur l'Organisation de coopération et de développement économiques en date du 14 décembre 1960 ;

Vu la Recommandation du Conseil relative au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune en date du 23 octobre 1997 ;

Vu la Recommandation révisée du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées en date du 24 juillet 1997 ;

Vu le communiqué ministériel publié le 22 mai 1996 demandant à l'Organisation "de mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national, et de soumettre un rapport en 1998" ;

Vu le Rapport intitulé "Concurrence fiscale dommageable : Un problème global" adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 janvier 1998 (ci-après "le Rapport") ;

Reconnaissant le rôle joué par l'OCDE pour promouvoir un système commercial multilatéral ouvert et la nécessité de favoriser "l'égalisation des conditions de jeu" indispensable à la poursuite de la croissance économique mondiale ;

---

* Le Luxembourg et la Suisse se sont abstenus.

Reconnaissant que le processus de mondialisation et la mise au point de nouvelles technologies ont été sources de prospérité pour nombre de personnes de par le monde, mais lancent également des défis aux pouvoirs publics qui doivent minimiser les distorsions induites par la fiscalité dans les décisions d'investissement et de financement et préserver leurs bases d'imposition dans ce nouvel environnement mondialisé ;

Considérant que si les gouvernements ne coopèrent pas de manière plus intense, une partie de la charge fiscale sera déplacée des revenus tirés des activités mobiles vers le travail, la consommation et les activités non mobiles, et qu'un tel déplacement rendrait les systèmes fiscaux moins équitables et risquerait d'avoir des conséquences négatives pour l'emploi ;

Sur la proposition du Comité des affaires fiscales:

I. **RECOMMANDE** que les pays Membres mettent en oeuvre les recommandations, y compris les Principes directeurs concernant les régimes fiscaux préférentiels dommageables, figurant en Appendice à la présente Recommandation, dont il font partie intégrante.

II. **CHARGE** le Comité des affaires fiscales :

1. de constituer un Forum sur les pratiques fiscales dommageables ;

2. de mettre en oeuvre les mesures nécessaires identifiées dans l'Appendice ci-joint ;

3. de rendre périodiquement compte au Conseil des résultats de ses travaux sur ces questions ainsi que de toute proposition pertinente visant à améliorer la coopération pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables ;

4. de développer son dialogue avec les pays non membres, en conformité avec la politique de l'Organisation, dans le but d'aider ces pays à se familiariser avec l'analyse et les conclusions du Rapport et, le cas échéant, de les encourager à s'associer eux-mêmes aux recommandations figurant dans ce Rapport.

APPENDICE

RECOMMANDATIONS ET PRINCIPES DIRECTEURS POUR LE TRAITEMENT DES PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES

I. Recommandations concernant la législation interne et les pratiques

1. *Recommandation concernant les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) ou règles équivalentes :* les pays qui n'ont pas de règles de ce type devraient envisager d'en adopter et les pays qui ont adopté de telles règles devraient envisager de les appliquer de façon conforme à l'utilité de la réduction de la concurrence fiscale dommageable.

2. *Recommandation concernant la réglementation applicable aux fonds de placement étrangers ou des règles équivalentes :* les pays qui n'ont pas de règles de ce type devraient envisager d'en adopter et les pays qui ont de telles règles devraient envisager de les appliquer aux revenus et entités bénéficiant de mesures considérées comme donnant lieu à une concurrence fiscale dommageable.

3. *Recommandation concernant la limitation du régime de participation-exemption et des autres régimes d'exemption des revenus étranger dans le contexte de la concurrence fiscale dommageable :* les pays qui appliquent la méthode de l'exemption pour éliminer la double imposition des revenus de source étrangère devraient envisager d'adopter des règles assurant que les revenus étrangers qui ont bénéficié de pratiques fiscales constituant une concurrence fiscale dommageable n'aient pas droit à l'application de la méthode de l'exemption.

4. *Recommandation concernant la communication d'informations sur les opérations étrangères :* les pays qui n'ont pas de règles concernant la communication d'informations sur les opérations internationales et

les opérations étrangères des contribuables résidents devraient envisager l'adoption de telles règles et les pays devraient échanger les renseignements obtenus en application de ces règles.

5. *Recommandation concernant les décisions administratives :* les pays Membres dans lesquels des décisions administratives anticipées peuvent être prises quant à la situation particulière d'un contribuable dans la perspective de transactions prévues, sont invités à rendre publiques les conditions d'octroi, de refus ou de révocation de telles décisions.

6. *Recommandation concernant les règles applicables en matière de prix de transfert :* les pays sont invités à suivre les principes énoncés dans le rapport de l'OCDE Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales et s'abstenir par là même d'appliquer ou de ne pas appliquer leurs règles en matière de prix de transfert d'une manière qui donne lieu à une concurrence fiscale dommageable.

7. *Recommandation concernant l'accès aux informations bancaires :* dans le contexte de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, les pays devraient examiner leurs législations, règles et pratiques qui gouvernent l'accès aux renseignements bancaires dans le but de lever les obstacles à l'accès à ces informations par les administrations fiscales.

II. Recommandations concernant les conventions fiscales

8. *Recommandation en vue d'un usage plus intensif et plus efficace des procédures d'échange de renseignements :* les pays devraient mettre en oeuvre des programmes visant à intensifier l'échange de renseignements pertinents concernant les transactions dans les paradis fiscaux et les régimes fiscaux préférentiels constituant une concurrence fiscale dommageable.

9. *Recommandation concernant le droit aux avantages prévus par la convention :* les pays devraient envisager de faire figurer dans leurs conventions fiscales des dispositions visant à limiter le droit aux avantages prévus par la convention dans le cas des entités et des revenus bénéficiant de mesures constituant des pratiques fiscales dommageables et examiner de quelle manière les dispositions existantes de leurs conventions fiscales pourraient être appliquées à

cet effet ; le Modèle de convention fiscale devrait être modifié de façon à comporter de telles dispositions ou les éclaircissements nécessaires à cet égard.

10. *Recommandation concernant la clarification du statut des règles et des doctrines anti-abus dans les conventions fiscales :* il conviendrait de clarifier les commentaires du Modèle de convention fiscale de façon à lever toute incertitude ou ambiguïté en ce qui concerne la compatibilité des mesures nationales anti-abus avec le Modèle de convention fiscale.

11. *Recommandation concernant une liste de mesures spécifiques d'exclusion figurant dans les conventions fiscales :* le Comité devrait établir et tenir à jour une liste des dispositions utilisées par les pays pour exclure des avantages résultant des conventions fiscales, certaines entités ou certains types de revenus et pour servir de référence aux pays Membres lors de la négociation de conventions fiscales ainsi que de base de discussions dans le cadre du Forum.

12. *Recommandation concernant les conventions fiscales avec les paradis fiscaux :* les pays devraient envisager de dénoncer leurs conventions fiscales avec les paradis fiscaux et ils ne devraient pas envisager d'en conclure avec de tels pays à l'avenir.

13. *Recommandation concernant les régimes coordonnés de mise en oeuvre des dispositions fiscales (vérifications simultanées ; programmes de formation coordonnés, etc.) :* les pays Membres devraient envisager d'entreprendre des programmes coordonnés de mise en oeuvre des dispositions fiscales (notamment des vérifications simultanées, des dispositifs particuliers d'échange de renseignements ou des activités communes de formation) en ce qui concerne les revenus ou les contribuables bénéficiant de mesures constituant une concurrence fiscale dommageable.

14. *Recommandation concernant l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales :* il conviendrait d'encourager les pays à revoir leur dispositif actuel relatif au recouvrement des créances fiscales d'autres pays et que le Comité des affaires fiscales poursuive ses travaux dans ce domaine dans le but de rédiger des dispositions qui pourraient être insérées dans les conventions fiscales à cette fin.

III. Recommandations en vue d'intensifier la coopération internationale face à la concurrence fiscale dommageable

15. *Recommandation en vue de l'adoption de Principes directeurs et de la création d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables :* les pays Membres sont invités à approuver les Principes directeurs sur les régimes fiscaux préférentiels dommageables énoncés dans l'Encadré ci-après et à créer un Forum qui veillera à la mise en oeuvre des Principes directeurs et des autres recommandations de ce Rapport.

RECOMMANDATION 15 PRINCIPES DIRECTEURS POUR LE TRAITEMENT DES RÉGIMES FISCAUX PRÉFÉRENTIELS DOMMAGEABLES DANS LES PAYS MEMBRES

Tout en admettant les aspects positifs du nouvel environnement mondialisé dans lequel s'inscrivent les systèmes fiscaux, les pays Membres sont parvenus à la conclusion qu'il leur fallait agir collectivement aussi bien qu'individuellement pour réduire la concurrence fiscale dommageable et pour lutter contre la prolifération des régimes fiscaux préférentiels dommageables visant les activités financières et les prestations de services. De fait, les régimes fiscaux préférentiels dommageables peuvent entraîner une distorsion des échanges et des investissements et menacent à la fois les systèmes fiscaux nationaux et la structure globale de la fiscalité internationale. Ces régimes sapent l'équité des systèmes fiscaux, déplacent de manière inopportune une partie de la charge fiscale des revenus vers la consommation, du capital vers le travail et risquent en conséquence d'avoir un impact négatif sur l'emploi. Dans la mesure où l'on estime généralement qu'il est difficile aux pays individuels de combattre efficacement l'accroissement des régimes fiscaux préférentiels dommageables, il est nécessaire de recourir à une approche coordonnée, y compris un dialogue avec les pays non membres, pour parvenir à "l'harmonisation des règles du jeu" qui est tellement indispensable à la poursuite de la croissance économique mondiale. La coopération internationale doit donc être intensifiée pour éviter que les pays ne se livrent à une surenchère pour attirer des activités géographiquement mobiles.

Les Principes directeurs sont:

1. S'abstenir d'adopter de nouvelles mesures ou d'étendre le champ d'application des mesures existantes ou encore de les renforcer, par des dispositions législatives fiscales ou non fiscales ou encore par des pratiques administratives constituant des pratiques fiscales dommageables selon les critères énoncés dans la section III du chapitre 2 du Rapport.

2. Réexaminer leurs mesures existantes en vue de détecter celles qui, sous forme de dispositions législatives fiscales ou non fiscales ou encore de pratiques administratives, constituent des pratiques fiscales dommageables selon les critères énoncés dans la section III du chapitre 2 du rapport. Ces mesures seront portées à la connaissance du Forum sur les pratiques fiscales dommageables et feront l'objet d'une liste dans les deux années suivant la date à laquelle ces Principes directeurs seront approuvés par le Conseil de l'OCDE.

3. Éliminer dans les 5 ans à compter de la date à laquelle ces Principes directeurs seront approuvés par le Conseil de l'OCDE, toutes les caractéristiques dommageables de leurs régimes fiscaux préférentiels dont la liste est évoquée au paragraphe 2. Toutefois, pour les contribuables qui bénéficient de tels régimes le 31 décembre 2000, les avantages qu'ils en retirent seront supprimés au plus tard le 31 décembre 2005. Ceci permettra d'assurer que ces avantages fiscaux particuliers auront été entièrement supprimés après cette date. La liste évoquée au paragraphe 2 sera réexaminée une fois par an pour supprimer les régimes ayant cessé de constituer des régimes fiscaux préférentiels dommageables.

4. Tout pays Membre qui estime qu'une mesure existante qui ne figure pas déjà dans la liste évoquée au paragraphe 2, ou qu'une mesure proposée ou nouvelle, dans son propre système ou dans un autre pays, constitue, sous la forme d'une disposition législative ou d'une pratique administrative ayant trait à la fiscalité, une pratique fiscale dommageable selon les critères énoncés dans la section III du chapitre 2 du rapport, peut demander que cette mesure soit examinée par les autres pays Membres, par l'intermédiaire du Forum sur les pratiques fiscales dommageables, aux fins de l'application du paragraphe 1 ou pour inclusion dans la liste évoquée au paragraphe 2. Le Forum pourra émettre un avis non contraignant sur la question.

5. Par l'intermédiaire du Forum, coordonner leur réponse, sous forme de mesures nationales ou de conventions fiscales, aux pratiques fiscales dommageables adoptées par d'autres pays.

6. Recourir au Forum pour encourager les pays non membres intéressés à s'associer à ces Principes directeurs.

16. *Recommandation en vue de l'établissement d'une liste de paradis fiscaux :* Le Forum aura pour mandat d'établir, dans l'année suivant sa première réunion, une liste des paradis fiscaux sur la base des éléments recensés à la section II du chapitre 2.

17. *Recommandation concernant les liens avec les paradis fiscaux :* les pays qui entretiennent des liens particuliers d'ordre politique, économique ou autre avec des paradis fiscaux sont invités à faire en sorte que ces liens ne contribuent pas à une concurrence fiscale dommageable et, plus précisément, que les pays dont des territoires

dépendants sont des paradis fiscaux s'assurent que leurs liens avec ces paradis fiscaux ne sont pas utilisés d'une façon qui accroisse ou favorise cette concurrence fiscale dommageable.

18. *Recommandation visant à élaborer et à promouvoir activement des Principes de bonne administration fiscale :* le Comité devrait être chargé de l'élaboration et la promotion active d'un ensemble de principes destinés à guider l'administration fiscale dans l'application des recommandations figurant dans ce rapport.

19. *Recommandation visant à associer les pays non membres à la Recommandation :* le nouveau Forum devrait engager un dialogue avec les pays non membres en passant, le cas échéant, par les enceintes offertes par d'autres organisations fiscales internationales, dans le but de promouvoir les recommandations énoncées dans ce chapitre, notamment des Principes directeurs.

ANNEXE II

DÉCLARATIONS DU LUXEMBOURG ET DE LA SUISSE

Les déclarations qui suivent ont été formulées par le Luxembourg et la Suisse lors de l'approbation du Rapport par le Conseil le 9 avril 1998.

Déclaration du Luxembourg

Le Conseil réuni au niveau des ministres en mai 1996 a donné le mandat de : "mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national".

Considérant que la concurrence fiscale - au-delà de ses effets positifs - comporte également sous certains aspects des effets dommageables, le Luxembourg a approuvé ce mandat et a participé aux travaux subséquents.

Parallèlement au travail engagé à l'OCDE, le Luxembourg a activement coopéré à l'élaboration d'une approche globale en la matière au sein de l'Union Européenne, où un accord a été dégagé le 1er décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises et sur des éléments à considérer en matière de fiscalité de l'épargne en vue de garantir un minimum d'imposition.

Cet accord communautaire est le fruit d'une action coordonnée, caractérisée par une approche équilibrée, fondée sur :

1) la reconnaissance de l'existence d'une hétérogénéité en soi légitime des contextes juridiques et fiscaux nationaux

2) la reconnaissance que cette hétérogénéité ne devrait pas être à l'origine d'une concurrence fiscale dommageable et

3) la reconnaissance que cette concurrence fiscale dommageable n'est pas due à un seul Etat-membre dans un seul secteur, et que, partant, les gouvernements de tous les Etats-membres sont invités à lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans tous les secteurs.

En se limitant volontairement aux activités financières, à l'exclusion des activités industrielles ou commerciales, le rapport élaboré dans les sessions spéciales sur la concurrence fiscale dommageable adopte une approche partielle et non équilibrée : il ne répond pas au mandat de 1996.

Procédant d'une vue quasi-unilatérale quant aux mesures à prendre, le Rapport dégage l'impression que sa finalité n'est pas tellement la lutte contre la concurrence fiscale dommageable là où elle existe, mais l'abolition du secret bancaire.

Le Luxembourg ne partage pas la conviction implicite du Rapport selon laquelle le secret bancaire serait automatiquement à l'origine d'une concurrence fiscale dommageable.

Il ne peut donner son approbation à ce qu'un échange de renseignements circonscrit par le respect du droit international et des législations nationales respectives soit retenu comme un critère d'identification d'un régime fiscal préférentiel dommageable et d'un paradis fiscal.

De même qu'une coopération judiciaire en matière pénale est indispensable pour combattre tout abus éventuel du secret bancaire tant dans le droit pénal stricto sensu que dans le droit pénal fiscal, de même l'assistance administrative internationale en matière fiscale devrait être subordonnée à certaines conditions et limites précises dans le respect des principes généraux de droit et cela conformément aux législations nationales respectives.

Par ailleurs le Luxembourg ne peut accepter que la philosophie sous-jacente au Rapport se prolonge dans le domaine de la fiscalité de l'épargne, où déjà le Comité des Affaires fiscales a chargé son groupe de travail sur la fraude et l'évasion fiscales d'examiner comment utiliser à la fois l'échange de renseignements et les retenues à la source pour éviter que les flux d'intérêts transnationaux n'échappent à l'imposition. Cette approche ignore la validité du

modèle dit de “coexistence”, où la retenue à la source est une alternative à l’échange de renseignements.

Plus généralement, le Luxembourg s’inquiète de voir le Rapport accréditer le critère dit de réputation, critère dénué de tout fondement objectif.

Le Luxembourg est convaincu que l’efficacité recherchée par la coopération internationale dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable passe par le renforcement de la confiance mutuelle entre Etats-membres et par le dialogue avec les Etats non membres de l’OCDE. Dans ce contexte il apparaît indispensable que ceux des Etats qui ont des territoires dépendants contribuent activement à ce que ces territoires ne restent pas dans les faits exemptés de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. De même la concurrence fiscale dommageable résultant des liens particuliers qu’un pays entretient avec des paradis fiscaux ne peut rester hors d’atteinte. Cette problématique n’est pas suffisamment couverte par le Rapport.

Au vu de ce qui précède le Luxembourg marque son désaccord avec le rapport sur la concurrence fiscale dommageable.

Dans l’espoir que cette première approche ne préjuge pas forcément de l’évolution future, notamment du forum, et confiant dans la capacité de l’OCDE à traiter cette matière importante dans le respect des préoccupations majeures de tous ses Etats-membres, le Luxembourg a décidé de donner à son désaccord la forme d’une abstention générale à l’égard du rapport “Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial” et de la Recommandation C(98)17.

Il en résulte que le Luxembourg n’est lié ni par le Rapport ni par la Recommandation sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

Déclaration de la Suisse

1. La Suisse connaît un régime fiscal ouvert et transparent caractérisé par une charge fiscale modérée. Sur le plan international, l'entraide judiciaire assure efficacement la lutte contre la fraude fiscale et un système de retenue à la source (dont le taux est le plus élevé parmi les pays de l'OCDE) vise à prévenir l'évasion fiscale.

   La Suisse estime qu'une certaine concurrence en matière fiscale a des effets positifs. Elle décourage notamment les gouvernements d'adopter des régimes confiscatoires, freinant l'esprit d'entreprise et pénalisant l'économie, et évite un nivellement vers le haut de la pression fiscale.

   Cependant, au-delà de ses effets positifs, la concurrence fiscale peut, dans ses excès, entraîner parfois des conséquences dommageables. La Suisse, à l'instar de n'importe quel autre Etat, n'en est pas à l'abri. Le gouvernement suisse est déterminé à enrayer la concurrence fiscale dans la mesure où elle est dommageable et reste convaincu qu'une coopération internationale large et coordonnée est le meilleur garant de progrès effectifs et durables dans ce domaine. C'est pourquoi elle a souscrit en mai 1996 au mandat du Conseil des ministres de l'OCDE[1] et participé aux travaux qui se sont conclus par un Rapport sur la concurrence fiscale dommageable et des Recommandations.

2. Il s'agit maintenant de faire un bilan de deux années de travail. La Suisse reconnaît les efforts déployés par l'OCDE pour la préparation du rapport sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Les autorités suisses doivent cependant constater avec regret que le résultat de ces travaux ne correspond aucunement à ses attentes : il est partial et déséquilibré. L'opposition des autorités suisses au contenu du Rapport et des Recommandations sur la concurrence fiscale dommageable fait suite à ce qui a été exprimé et affirmé à plusieurs reprises, notamment au Comité des affaires fiscales, au Comité exécutif et au Conseil de l'OCDE. Notre position est motivée, entre autres, par les considérations suivantes :

---

1 Dans le communiqué ministériel de mai 1996, il a été demandé à l'OCDE "de mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national, et de soumettre un rapport en 1998 ".

A. Dès le début des travaux, la Suisse a rappelé l'importance d'embrasser le phénomène de la concurrence fiscale dans son ensemble et d'en circonvenir les aspects dommageables. Or, d'une part, le champ des travaux s'est restreint en cours d'exercice aux activités géographiquement mobiles, comme les activités financières et les autres prestations de services. De notre point de vue, les interventions de l'Etat qui faussent la concurrence doivent être considérées dans tous les secteurs et dans l'économie dans son ensemble. D'autre part, les décisions financières et d'investissement dépendent d'une pluralité de facteurs économiques, politiques et sociaux. Bien que le rapport reconnaisse qu'il existe effectivement d'autres facteurs non fiscaux importants qui jouent un rôle dans le caractère concurrentiel d'une économie, il n'en tient pas compte. Dans ces conditions l'on ne peut aboutir qu'à des évaluations partielles et erronées de la réalité.

B. Le rapport reconnaît qu'il est de la souveraineté de chaque Etat de décider de son système fiscal et que des niveaux d'imposition fiscale différents peuvent être appliqués entre deux Etats. Pourtant, le même rapport présente comme un élément d'identification d'un régime fiscal préférentiel dommageable un niveau de taxation inférieur dans un Etat à celui d'un autre. Cela conduit à une protection inacceptable des pays à forte fiscalité ce qui est, de plus, contraire à la philosophie économique de l'OCDE.

C. Le rapport ignore la réalité des divers types de structures des régimes fiscaux en place. Ainsi c'est la solution de l'entraide administrative par l'échange d'informations qui est uniquement retenue alors même qu'elle présente certaines limites et que l'existence de systèmes de retenue à la source n'est même pas pris en compte bien qu'il s'agisse d'alternatives viables qui comportent des coûts administratifs inférieurs. C'est d'autant plus incompréhensible que, jusqu'à ce jour, les travaux de l'OCDE avaient toujours considéré la retenue à la source comme alternative à l'échange d'information.

   La Suisse estime légitime et nécessaire de protéger la confidentialité des données privées. A cet égard, le rapport et les recommandations, dans certains de leurs aspects, sont en conflit avec l'ordre juridique suisse.

D. Finalement, l'approche sélective et répressive adoptée n'incite pas les territoires qui font de l'attrait fiscal le pilier de leur économie à s'associer à une réglementation des conditions de concurrence et en

conséquence ne permettra pas de combattre effectivement les excès dommageables d'une concurrence fiscale qui se développe hors de toute règle. Au contraire, elle pourrait provoquer un attrait renforcé des centres offshore avec toutes les conséquences que cela implique.

3. Pour ces raisons entre autres la Suisse ne peut se déclarer d'accord avec le Rapport et l'adoption des Recommandations, plus particulièrement avec les Recommandations no. 4, 7, 8, 14 et 15 contenues dans le rapport.

   Après avoir sérieusement considéré la possibilité de faire usage de son droit de veto, la Suisse a finalement décidé de s'abstenir lors de l'adoption du Rapport et de ses Recommandations pour ne pas empêcher les autres Etats membres de l'OCDE qui le souhaitent d'adopter ces textes. La Suisse, quant à elle ne saurait être liée en aucune manière par le Rapport et ses Recommandations.

ANNEXE III

RAPPORTS ET PRINCIPES DIRECTEURS DE L'OCDE

Publications relatives au droit fiscal national

- Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées. Études sur l'imposition des revenus de source étrangère (1996)
- La lutte contre la corruption des agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales : le rôle de la fiscalité (1996)

Publications relatives aux conventions fiscales

- Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (publication à feuillets mobiles en 1992, mise à jour en 1994, 1995 et 1997)
- Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger (1992)
- Cas triangulaires (1992)
- Régime fiscal appliqué aux logiciels (1992)
- Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours (1991)
- L'imposition des artistes du spectacle et des sportifs (1987)
- L'évasion et la fraude fiscales internationales. Quatre études (1987)
- La sous-capitalisation (1986)
- L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs (1983)
- L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique (1983)

Publications relatives aux prix de transfert

- Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (1995)
- Attribution de revenus aux établissements stables (1993)
- Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable (1982)

Publications relatives à l'échange de renseignements

- L'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international (1997)
- Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale (1994)
- Échange de renseignements fiscaux entre les pays Membres de l'OCDE : une vue d'ensemble des pratiques actuelles (1994)
- Accord modèle OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés (1992)
- Format magnétique normalisé révisé de l'OCDE (1992)
- Format magnétique OCDE pour l'échange automatique de renseignements (1992)
- Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE (1990)
- Conseil de l'Europe/OCDE : Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (1988)
- Modèle de convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales (1981).

LES ÉDITIONS DE L'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
IMPRIMÉ EN FRANCE
(23 98 04 2 P) ISBN 92-64-26090-0 – nº 50096 1998