



Bruxelles, le 4 octobre 2019
(OR. en)

12284/1/19
REV 1

FISC 367
ECOFIN 800

NOTE POINT "I/A"

Origine:	Secrétariat général du Conseil
Destinataire:	Comité des représentants permanents/Conseil
Objet:	Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales <ul style="list-style-type: none">• Rapport du groupe "Code de conduite" (fiscalité des entreprises) proposant de modifier les annexes des conclusions du Conseil du 12 mars 2019, notamment de retirer de deux pays/territoires de la liste, et d'approuver une note d'orientation

1. Le 12 mars 2019, le Conseil Ecofin a adopté des conclusions¹ révisant la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales (annexe I) et l'état des lieux concernant les engagements pris par les pays et territoires coopératifs pour mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale (annexe II), initialement adoptés par le Conseil Ecofin le 5 décembre 2017² puis modifiés/mis à jour par le Conseil le 23 janvier 2018³, le 13 mars 2018⁴, le 25 mai 2018⁵, le 2 octobre 2018⁶, le 6 novembre 2018⁷ et le 4 décembre 2018⁸.

¹ JO C 114 du 26.3.2019, p. 2.
² JO C 438 du 19.12.2017, p. 5.
³ JO C 29 du 26.1.2018, p. 2.
⁴ JO C 100 du 16.3.2018, p. 4.
⁵ JO C 191 du 5.6.2018, p. 1.
⁶ JO C 359 du 5.10.2018, p. 3.
⁷ JO C 403 du 9.11.2018, p. 4.
⁸ JO C 441 du 7.12.2018, p. 3.

2. Par ailleurs, rappelant le point 11 des conclusions du Conseil du 5 décembre 2017, les conclusions du Conseil du 12 mars 2019 confirment que le groupe "Code de conduite" *"devrait recommander au Conseil de mettre à jour à tout moment, et au moins une fois par an, la liste de l'Union européenne figurant à l'annexe I, ainsi que l'état des lieux figurant à l'annexe II, sur la base de tout nouvel engagement pris ou de sa mise en œuvre; mais, à compter de 2020, ces mises à jour de la liste de l'Union européenne ne devraient pas intervenir plus de deux fois par an, en laissant suffisamment de temps, le cas échéant, aux États membres pour modifier leur législation nationale"* (point 16), convenant ainsi de maintenir un processus dynamique tout au long de l'année 2019.
3. La liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales a ensuite été modifiée par le Conseil Ecofin le 17 mai 2019⁹ et le 14 juin 2019¹⁰, avec pour effet de retirer de la liste Aruba, la Barbade, les Bermudes et la Dominique. D'autres mises à jour des annexes I et II des conclusions du Conseil du 12 mars 2019 ont également été effectuées à cette occasion.

Retraits de la liste de l'annexe I

4. Depuis lors, les Îles Marshall ont adopté, le 15 août 2019, une modification au règlement sur la substance économique de 2018, apportant ainsi une solution au dernier sujet de préoccupation de l'UE¹¹, à savoir la question d'établir la preuve de la résidence fiscale dans un autre pays ou territoire, qui comportait un risque élevé de contournement des exigences en matière de substance et menaçait l'échange d'informations en la matière.

⁹ JO C 176 du 22.5.2019, p. 2.

¹⁰ JO C 210 du 21.6.2019, p. 8.

¹¹ Les Îles Marshall avaient déjà adopté, le 21 février 2019, des modifications au règlement sur la substance économique de 2018, mais le groupe "Code de conduite" ne les avait pas jugées suffisantes au regard du dernier sujet de préoccupation en question et les Îles Marshall avaient donc été inscrites sur la liste de l'annexe I par le Conseil Ecofin le 12 mars 2019.

Le sous-groupe (questions extérieures) du groupe "Code de conduite" a examiné cette modification lors de sa réunion du 4 septembre 2019 et a conclu que les Îles Marshall avaient désormais pleinement honoré leur engagement d'introduire des exigences de substance conformément au critère 2.2 et pouvaient dès lors être retirées de l'annexe I (retrait de la liste). Étant donné que les Îles Marshall font actuellement l'objet d'un contrôle par le Forum mondial, dont les résultats devraient être publiés plus tard en septembre 2019, le sous-groupe a en outre conclu qu'elles devraient cependant continuer d'ici là à figurer à la section 1.2 de l'annexe II (échange de renseignements à la demande). Le groupe "Code de conduite" a confirmé les conclusions du sous-groupe lors de sa réunion du 13 septembre 2019.

5. Les Émirats arabes unis ont adopté un règlement sur la substance économique, le 30 avril 2019, au moyen de la résolution n° 31 de 2019. Ce règlement tient compte de la plupart des informations reçues du groupe "Code de conduite" mais introduit une exemption générale pour toutes les entités dans le capital social desquelles le gouvernement des Émirats arabes unis ou l'un des Émirats détient une participation directe ou indirecte (pas de seuil). Lors de sa réunion du 20 mai 2019, le groupe "Code de conduite" a estimé qu'il en résultait un risque élevé de contournement des exigences en matière de substance et a conclu que les Émirats arabes unis ne se conformaient toujours pas au critère 2.2. Cependant, depuis lors, les Émirats arabes unis ont adopté, le 1^{er} septembre 2019, une modification à la résolution n° 31 de 2019 introduisant un seuil de 51 % pour la participation publique (directe ou indirecte) au capital social.

Le sous-groupe (questions extérieures) a examiné le projet de modification législative en question lors de sa réunion du 4 septembre 2019 et a conclu que, s'il était adopté, il répondrait aux préoccupations de l'UE. Lors de sa réunion du 13 septembre, le groupe "Code de conduite" a reçu confirmation de l'adoption de ladite modification et a conclu que les Émirats arabes unis avaient désormais pleinement honoré leur engagement d'introduire des exigences de substance conformément au critère 2.2 et pouvaient dès lors être retirés de l'annexe I (retrait de la liste).

Mises à jour de l'annexe II

6. Étant donné que la Namibie a rejoint le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales le 26 août 2019, le groupe "Code de conduite" est convenu, lors de sa réunion du 13 septembre 2019, que ce pays devrait être retiré de la section 1.2 de l'annexe II.
7. Le Maroc et la Serbie ayant ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle, telle que modifiée, respectivement le 22 mai et le 30 août 2019, le groupe "Code de conduite" est convenu, lors de sa réunion du 13 septembre 2019, que ces pays devraient être retirés de la section 1.3 de l'annexe II.
8. Le Costa Rica a adopté, le 15 mai 2019, des modifications législatives concernant son régime de zones franches (CR001). Le Forum sur les pratiques fiscales dommageables de l'OCDE a examiné ces modifications lors de sa réunion tenue du 19 au 21 juin 2019 et a conclu qu'elles n'étaient pas dommageables. Le groupe "Code de conduite" a confirmé cette conclusion lors de sa réunion du 10 juillet 2019. Étant donné que ces modifications législatives concernent également les activités de production relevant du régime des zones franches (CR002), le groupe a conclu, lors de sa réunion du 13 septembre 2019, que le Costa Rica avait pleinement honoré son engagement de supprimer les caractéristiques dommageables de son régime de zones franches et devrait donc être retiré de la section 2.1 de l'annexe II.
9. Le 25 juillet 2019, Maurice a adopté sa loi de finances 2019 et, le 16 août 2019, des règlements supplémentaires modifiant la législation applicable aux régimes de port franc (MU012) et d'exonération partielle (MU010).

Lors de sa réunion du 13 septembre 2019, le groupe "Code de conduite" a examiné ses modifications et a conclu que Maurice avait honoré son engagement de remédier aux manquements constatés dans ces deux régimes. Le régime de port franc n'est plus préférentiel, des exigences de substance ont été introduites dans les deux régimes et la question de l'absence de règles anti-abus a été traitée par l'introduction de règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées largement alignées sur celles de la directive de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale (ATAD 1). Par conséquent, le groupe "Code de conduite" a conclu que Maurice devrait être retirée de la section 2.1 de l'annexe II.

10. La Suisse a adopté sa réforme fiscale en octobre 2018, mais l'entrée en vigueur et l'entrée en application de la législation ont été reportées dans l'attente du résultat du référendum de mai 2019 et, pour cette raison, la Suisse s'est vu accorder une année supplémentaire pour se conformer au critère 2.1 "*en raison de véritables difficultés institutionnelles ou constitutionnelles, malgré de réels progrès accomplis en 2018*". À la suite de l'issue positive de ce référendum, la Suisse a informé le groupe "Code de conduite" en août 2019 que les résultats officiels avaient été publiés au Journal officiel. La législation en question est entrée en vigueur le 16 juillet 2019 et entrera en application le 1^{er} janvier 2020, et la Suisse a déjà annoncé que ses régimes fédéraux CH004 et CH005 n'étaient plus accessibles à de nouveaux entrants depuis le 1^{er} janvier 2019.

Le groupe "Code de conduite" a examiné la situation lors de sa réunion du 13 septembre 2019 et a conclu que la Suisse devrait dès lors être retirée de la section 2.1 de l'annexe II au motif que les réformes nécessaires ont été adoptées et publiées.

11. Lors de sa réunion du 13 septembre 2019, le groupe "Code de conduite" est également convenu que le délai fixé pour que la Namibie se conforme au critère 2.1 devrait être reporté du 9 novembre à la fin novembre 2019, ce qui nécessite une modification de l'annexe II. L'objectif est d'aligner le délai sur ceux applicables à d'autres critères et pays et territoires et de se conformer aux cycles budgétaires nationaux.
12. Par ailleurs, étant donné que l'Albanie, la Bosnie-Herzégovine, l'Eswatini et la Namibie sont devenus membres du cadre inclusif sur le BEPS respectivement le 8 août, le 11 juillet, le 26 juillet et le 9 août 2019, le groupe "Code de conduite" est convenu, le 13 septembre 2019, que ces pays devraient être retirés de la section 3.1 de l'annexe II.
13. Par conséquent, l'Albanie, le Costa Rica, Maurice, la Serbie et la Suisse disparaîtraient totalement de l'annexe II.

Autres questions

14. Lors de sa réunion du 13 septembre 2019, le groupe "Code de conduite" a également examiné la situation des pays et territoires à la suite de la fin de l'exception "deux sur trois" en ce qui concerne les critères de transparence fiscale à la fin du mois de juin 2019, et a conclu que tous les pays et territoires couverts répondaient aux exigences de l'UE. Il a notamment conclu que:

- a) pour se conformer au critère 1.3 de l'UE¹², les États-Unis devraient mettre en place avec tous les États membres des arrangements permettant à la fois l'échange automatique de renseignements et l'échange effectif de renseignements à la demande, étant donné qu'ils ont signé mais pas encore ratifié le protocole modifiant la convention de l'OCDE concernant l'assistance mutuelle. Aux fins de l'échange automatique, les accords entre autorités compétentes relatifs à la loi FATCA conclus entre les États-Unis et l'ensemble des États membres ont été jugés suffisants en termes de conformité à l'exigence de l'UE. Pour ce qui est de l'échange à la demande, les États-Unis ont conclu des conventions en matière de double imposition et/ou des accords d'échange de renseignements fiscaux avec tous les États membres sauf la Croatie. Toutefois, la Croatie et les États-Unis s'appuient sur la convention de l'OCDE de 1988 non modifiée aux fins de l'échange effectif de renseignements à la demande et, à la suite d'un dialogue entre la présidence du groupe "Code de conduite" et le Trésor américain, il a été noté qu'à ce jour cet échange entre la Croatie et les États-Unis est effectif et satisfaisant par les deux parties. Par ailleurs, le ministre des finances de la Croatie a reçu, le 3 septembre 2019, une lettre officielle du Trésor américain déclarant qu'il continuerait à échanger des informations fiscales avec la Croatie conformément aux normes internationales et aux besoins des deux parties. Par conséquent, le groupe "Code de conduite" a conclu que les États-Unis pouvaient être considérés comme remplissant les conditions requises pour satisfaire au critère 1.3;
- b) Niue a adopté la législation primaire et secondaire nécessaire à la mise en œuvre de la norme commune de déclaration (NCD) et a achevé, le 2 septembre 2019, les étapes nécessaires pour l'activation des relations bilatérales avec tous les États membres de l'UE en matière d'échange automatique de renseignements. Par conséquent, le groupe "Code de conduite" a conclu que Niue satisfait au critère 1.1;

¹² Les États-Unis étaient déjà réputés satisfaire aux critères 1.1 et 1.2 de l'UE en décembre 2017.

c) d'autres pays et territoires recensés par le groupe comme susceptibles d'être concernés par la fin de l'exception "deux sur trois" (à savoir, Israël et Vanuatu) s'étaient déjà conformés à un stade antérieur en achevant les étapes nécessaires pour l'activation des relations bilatérales avec tous les États membres de l'UE en matière d'échange automatique de renseignements.

15. Le groupe "Code de conduite" a également examiné les modifications législatives introduites par les Îles Caïmans à propos du critère 2.2 depuis la session du Conseil Ecofin du 12 mars 2019. Ces modifications ont été examinées lors de la réunion du groupe "Code de conduite" du 20 mai 2019 et des réunions de son sous-groupe des 5 juillet et 4 septembre 2019, au cours desquelles les participants se sont inquiétés de constater que les Îles Caïmans avaient introduit des caractéristiques qui pourraient être considérées comme non conformes aux exigences de l'UE.

D'autres modifications législatives, publiées le 10 septembre 2019¹³, ont été examinées par le groupe lors de sa réunion du 13 septembre. Le groupe a conclu que les Îles Caïmans continuaient de satisfaire au critère 2.2 de l'UE (sauf en ce qui concerne les fonds de placement collectif¹⁴).

16. Lors de sa réunion du 13 septembre 2019, le groupe "Code de conduite" a également marqué son accord sur de nouvelles lignes directrices relatives aux "régimes d'exonération des revenus de source étrangère" figurant à l'annexe 2 de la présente note.

Le Conseil Ecofin du 12 mars 2019 avait noté avec inquiétude le remplacement de régimes fiscaux préférentiels dommageables par des mesures à l'effet similaire dans certains pays ou territoires. Ceux-ci avaient pris l'engagement de modifier ou d'abolir ces mesures d'ici la fin de l'année 2019 et, depuis lors, des échanges bilatéraux ont eu lieu au niveau technique. Les lignes directrices en question visent dès lors à formaliser les exigences fixées par l'UE et à assurer la transparence sur l'approche adoptée par le groupe "Code de conduite" en ce qui concerne les régimes en cause.

¹³ <http://www.gov.ky/portal/pls/portal/docs/1/12852496.PDF>

¹⁴ Les Îles Caïmans se sont engagées à répondre aux préoccupations liées à la substance économique dans le domaine des fonds de placement collectif et à adapter leur législation d'ici la fin de 2019.

Voie à suivre

17. Le Comité des représentants permanents est dès lors invité à proposer que, en octobre 2019, le Conseil Ecofin:
- adopte, en point "A" de l'ordre du jour, les annexes I et II mises à jour des conclusions du Conseil du 12 mars 2019, figurant à l'annexe 1 de la présente note, qui tiennent compte des développements décrits ci-dessus;
 - décide de les faire publier au Journal officiel;
 - approuve la conclusion du groupe "Code de conduite" à propos de la fin de l'exception "deux sur trois" en ce qui concerne les critères de transparence fiscale, et à propos des Îles Caïmans et du critère 2.2;
 - approuve les lignes directrices relatives aux régimes d'exonération des revenus de source étrangère qui figurent à l'annexe 2 de la présente note.

Avec effet à la date de publication au *Journal officiel de l'Union européenne*, les annexes I et II des conclusions du Conseil du 12 mars 2019 relatives à la liste révisée de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales¹⁵, dans leur version modifiée le 22 mai 2019¹⁶ et le 21 juin 2019¹⁷, sont remplacées par les nouvelles annexes I et II ci-après.

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

1. Samoa américaines

Les Samoa américaines ne procèdent à aucun échange automatique de renseignements financiers, n'ont pas signé ni ratifié, notamment par l'intermédiaire de l'État dont elles relèvent, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, et ne se sont engagées ni à appliquer les normes anti-BEPS minimales, ni à régler ces problèmes.

2. Belize

Le Belize n'a pas encore modifié ou supprimé un régime fiscal préférentiel dommageable.

L'engagement du Belize de modifier ou de supprimer d'ici la fin de 2019 son régime fiscal préférentiel dommageable nouvellement recensé fera l'objet d'un suivi.

¹⁵ JO C 114 du 26.3.2019, p. 2.

¹⁶ JO C 176 du 22.5.2019, p. 2.

¹⁷ JO C 210 du 21.6.2019, p. 8.

3. Fidji

Les Fidji n'ont pas encore modifié ou supprimé leurs régimes fiscaux préférentiels dommageables.

L'engagement des Fidji de satisfaire aux critères 1.2, 1.3 et 3.1 d'ici la fin de 2019 continuera de faire l'objet d'un suivi.

4. Guam

Guam ne procède à aucun échange automatique de renseignements financiers, n'a pas signé ni ratifié, notamment par l'intermédiaire de l'État dont elle relève, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, et ne s'est engagée ni à appliquer les normes anti-BEPS minimales, ni à régler ces problèmes.

5. Oman

Oman ne procède à aucun échange automatique de renseignements financiers, n'a pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, et n'a pas encore réglé ces problèmes.

6. Samoa

Le Samoa a un régime fiscal préférentiel dommageable et ne s'est pas engagé à régler ce problème.

En outre, bien qu'il se soit engagé à satisfaire au critère 3.1 au plus tard à la fin de 2018, le Samoa n'a pas réglé ce problème.

7. Trinité-et-Tobago

Trinité-et-Tobago fait l'objet d'une évaluation "non conforme" du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales en ce qui concerne l'échange de renseignements à la demande.

L'engagement de Trinité-et-Tobago de satisfaire aux critères 1.1, 1.2, 1.3 et 2.1 d'ici la fin de 2019 fera l'objet d'un suivi.

8. Îles Vierges américaines

Les Îles Vierges américaines ne procèdent à aucun échange automatique de renseignements financiers, n'ont pas signé ni ratifié, notamment par l'intermédiaire de l'État dont elles relèvent, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, ont des régimes fiscaux préférentiels dommageables et ne se sont engagées ni à appliquer les normes anti-BEPS minimales, ni à régler ces problèmes.

9. Vanuatu

Le Vanuatu facilite la création de structures et de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires sans substance économique réelle et n'a pas encore réglé ce problème.

État des lieux de la coopération avec l'UE concernant les engagements pris de mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale

1. Transparence

1.1. Engagement de mettre en œuvre l'échange automatique de renseignements, soit en signant l'accord multilatéral entre autorités compétentes, soit dans le cadre d'accords bilatéraux

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à mettre en œuvre l'échange automatique de renseignements d'ici la fin de 2019:

Palaos et Turquie.

1.2. Appartenance au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ("Forum mondial") et évaluation satisfaisante en ce qui concerne l'échange de renseignements à la demande

Les pays et territoires ci-après, qui s'étaient engagés à faire l'objet d'une évaluation suffisante au plus tard à la fin de 2018, sont en attente d'un contrôle complémentaire de la part du Forum mondial:

Anguilla, Îles Marshall et Curaçao.

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à devenir membres du Forum mondial et/ou à faire l'objet d'une évaluation suffisante d'ici la fin de 2019:

Jordanie, Palaos, Turquie et Viêt Nam.

1.3. Signature et ratification de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle ou réseau d'accords couvrant tous les États membres de l'UE

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à signer et à ratifier la convention ou à avoir mis en place un réseau d'accords s'appliquant à tous les États membres de l'UE d'ici la fin de 2019:

Arménie, Bosnie-Herzégovine, Botswana, Cap-Vert, Eswatini, Jordanie, Maldives, Mongolie, Monténégro, Namibie, Macédoine du Nord, Palaos, Thaïlande et Viêt Nam.

2. Équité fiscale

2.1. Existence de régimes fiscaux dommageables

Le pays/territoire ci-après, qui s'était engagé à modifier ou à supprimer au plus tard à la fin de 2018 ses régimes fiscaux dommageables couvrant des activités de production ou des activités similaires non hautement mobiles et qui a démontré avoir réalisé des progrès tangibles dans le lancement de ces réformes en 2018, a obtenu un délai jusqu'à la fin de 2019 pour adapter sa législation:

Maroc.

Les pays et territoires ci-après, qui s'étaient engagés à modifier ou à supprimer leurs régimes fiscaux dommageables au plus tard à la fin de 2018 mais qui ont été empêchés de le faire en raison de véritables difficultés institutionnelles ou constitutionnelles, malgré de réels progrès accomplis en 2018, ont obtenu un délai jusqu'à la fin de 2019 pour adapter leur législation:

Îles Cook et Maldives.

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à modifier ou à supprimer les régimes fiscaux dommageables d'ici la fin de 2019:

Antigua-et-Barbuda, Australie, Curaçao, Maroc, Namibie, Saint-Christophe-et-Niévès, Sainte-Lucie et Seychelles.

Le pays/territoire ci-après s'est engagé à modifier ou à supprimer un régime fiscal dommageable d'ici la fin de 2020:

Jordanie.

2.2. Existence de régimes fiscaux qui facilitent la création de structures offshore attirant des bénéficiaires sans activité économique réelle

Les pays et territoires ci-après, qui s'étaient engagés à répondre aux préoccupations liées à la substance économique dans le domaine des fonds de placement collectif, ont entamé un dialogue positif avec le groupe et sont restés coopératifs, ont obtenu un délai jusqu'à la fin de 2019 pour adapter leur législation:

Bahamas, Bermudes, Îles Vierges britanniques et Îles Caïman.

Le pays/territoire ci-après s'est engagé à régler les problèmes relatifs à la substance économique d'ici la fin de 2019:

Barbade.

3. Mesures anti-BEPS

3.1. Appartenance au Cadre inclusif en matière de BEPS ou engagement à mettre en œuvre les normes anti-BEPS minimales de l'OCDE

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à devenir membres du Cadre inclusif en matière de BEPS ou à mettre en œuvre les normes anti-BEPS minimales de l'OCDE d'ici la fin de 2019:

Jordanie et Monténégro.

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à devenir membres du Cadre inclusif en matière de BEPS ou à mettre en œuvre les normes anti-BEPS minimales de l'OCDE si et lorsqu'un tel engagement deviendra pertinent:

Nauru, Niue et Palaos.

Lignes directrices relatives aux**RÉGIMES D'EXONÉRATION DES REVENUS DE SOURCE ÉTRANGÈRE**

Le 20 mai 2019, le groupe "Code de conduite " a adopté une approche visant à évaluer les régimes d'exonération des revenus de source étrangère. Sur la base de cette approche, les présentes lignes directrices devraient fournir des orientations pour les pays et territoires qui se sont déjà engagés à modifier leurs exonérations des revenus de source étrangère, en raison de caractéristiques dommageables identifiées par le groupe. Les lignes directrices serviront également de base pour procéder à l'évaluation d'autres pays et territoires ayant des régimes similaires avant la fin de l'année 2019.

Les régimes d'exonération des revenus de source étrangère ou les régimes qui prélèvent l'impôt sur les sociétés sur une base territoriale ne posent pas, en eux-mêmes, de problèmes. En fait, l'exonération des bénéficiaires étrangers est acceptable et même recommandable, dans certains cas, pour éviter la double imposition. Cependant, des problèmes se posent lorsque de tels régimes permettent d'éviter la double imposition mais génèrent en outre des situations de double non-imposition. C'est notamment le cas pour les régimes qui ont i) une définition trop large des revenus exclus de l'impôt, notamment les revenus passifs de source étrangère, sans conditions ni garanties, et/ou ii) une définition du lien qui n'est pas conforme à la définition d'un établissement stable figurant dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Le groupe "Code de conduite" a évalué ces régimes par le passé et a puisé dans ces travaux pour établir les présentes lignes directrices. Celles-ci ne porteront pas atteinte aux évaluations antérieures. Les régimes qui n'ont pas fait l'objet d'un examen de la part du groupe peuvent être évalués sur la base des présentes lignes directrices et des critères du code de conduite. La procédure actuelle de réouverture des évaluations antérieures reste valable.

Revenus passifs

En 2017, le groupe "Code de conduite" a jugé dommageable un système fiscal qui exclut totalement les revenus passifs de source étrangère, sans aucune condition. Tel est le cas même si les bénéficiaires sont déterminés sur la base de principes établis au niveau international, étant donné qu'au bout du compte l'effet est identique à celui d'un régime prévoyant un traitement avantageux pour des sociétés offshore avec peu, voire pas, de substance économique.

Les régimes d'exonération des revenus de source étrangère qui sont assez larges pour couvrir les revenus passifs, sans aucune condition, peuvent résulter en une différence de traitement (*ring-fencing*) ou un manque de substance. La différence de traitement découle du fait que la perception du revenu passif exige généralement une transaction avec un non-résident. Les revenus passifs ne sont généralement pas associés à des exigences de substance économique. Le groupe "Code de conduite" a estimé que l'exonération des revenus passifs sans conditions claires (par exemple, un lien explicite avec une activité réelle dans le pays/territoire) est contraire aux principes du code.

Revenus actifs

Le groupe est convenu que l'évaluation des régimes concernant les revenus de source étrangère devrait être principalement axé sur l'exonération des revenus passifs. Il est toutefois aussi convenu qu'il était essentiel de prendre en considération les caractéristiques spécifiques de ces régimes en liaison avec les revenus actifs, en particulier la question de savoir si et comment les revenus actifs sont imposés.

En particulier, les régimes qui étendent l'exonération aux revenus actifs provenant d'opérations à l'étranger devraient également être soigneusement examinés, étant donné que cela peut donner lieu à des cas de double non-imposition.

L'analyse se concentrera donc sur la définition des revenus réputés avoir leur source dans le pays/territoire, étant donné que cela permettra de déterminer si le revenu tiré d'activités est ou non imposé conformément aux principes internationaux. L'analyse examinera si le pays/territoire a appliqué une définition d'établissement stable conforme à celle figurant dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE. Le principe convenu au niveau international consiste à évaluer la présence économique d'une entité dans un autre pays/territoire pour déterminer la répartition des pouvoirs d'imposition.

Options pour remédier aux régimes dommageables d'exonération des revenus étrangers

Les pays et territoires dont les régimes d'exonération des revenus de source étrangère sont considérés comme dommageables devraient soit supprimer les régimes en question, soit les modifier pour éliminer les facteurs dommageables.

Les pays et territoires devraient:

- introduire un impôt sur les revenus passifs; ou
- s'ils excluent de l'imposition certains types de revenus passifs:
 - o appliquer aux entités concernées des exigences de substance appropriées, conformément au code de conduite de l'UE (Fiscalité des entreprises)¹⁸;
 - o mettre en place de solides règles anti-abus; et
 - o supprimer toute marge d'appréciation administrative pour déterminer les revenus à exclure de l'imposition.

En outre, les pays et territoires devraient veiller à l'application des principes internationaux en matière d'imposition des revenus actifs, notamment en ce qui concerne la définition de l'établissement stable prévue par le modèle de convention de l'OCDE sur les conventions préventives de la double imposition (y compris en modifiant la définition de l'établissement stable dans une convention en matière de double imposition déjà en vigueur qui ne respecte pas les principes internationaux) et la répartition des revenus qui en découle.

¹⁸ Lorsque les pays et territoires font l'objet d'une évaluation au titre du critère 2.1, il convient d'appliquer les exigences de substance figurant dans les lignes directrices du groupe "Code de conduite" sur l'interprétation du troisième critère (doc. 10419/18).
Lorsque les pays et territoires font l'objet d'une évaluation au titre du critère 2.2, il convient d'appliquer les exigences de substance figurant dans le document d'orientation du groupe "Code de conduite" concernant le critère 2.2 (doc. 10421/18).

Étant donné que chaque régime a ses propres spécificités, le groupe "Code de conduite" est convenu que les services de la Commission devraient collaborer avec les pays et territoires concernés afin de clarifier les points qui suscitent des préoccupations. Il convient de mettre au point des solutions fondées sur les lignes directrices ci-dessus, afin de résoudre les problèmes spécifiques recensés par le groupe "Code de conduite" pour chaque régime. En conséquence, les présentes lignes directrices ne devraient pas être traitées comme un document autonome et devraient s'accompagner de conseils techniques et d'une interaction avec les pays et territoires faisant l'objet d'une évaluation.

Réexamen

La lutte contre les mesures fiscales dommageables est un processus continu. La présente note d'orientation fera donc l'objet d'un examen périodique par le groupe "Code de conduite" afin de s'assurer qu'elle reflète les évolutions futures.