



**Bruxelles, le 5 décembre 2017
(OR. en)**

15429/17

**FISC 345
ECOFIN 1088**

RÉSULTATS DES TRAVAUX

Origine: Secrétariat général du Conseil

en date du: 5 décembre 2017

Destinataire: délégations

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

- Conclusions du Conseil (adoptées le 5 décembre 2017)

Lors de sa session du 5 décembre 2017, le Conseil a adopté les conclusions du Conseil relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales qui figure en annexe.

CONCLUSIONS DU CONSEIL

relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales (*)

(*) Le Conseil a marqué son accord pour que les présentes conclusions soient publiées à titre d'information au Journal officiel.

Le Conseil:

1. RAPPELLE ses conclusions du 25 mai 2016 sur une stratégie extérieure en matière d'imposition et sur des mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, en particulier ses points 6 à 10, et ses conclusions du 8 novembre 2016 sur les critères et le processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales;
2. INSISTE sur l'importance de promouvoir au niveau mondial les critères relatifs à la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des normes anti-BEPS, qui ont été approuvés par le Conseil dans ses conclusions du 8 novembre 2016 (ci-après dénommés "critères"), tels qu'ils figurent à l'annexe V et sont précisés aux annexes VI et VII;
3. PREND LA MESURE du travail accompli par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, le cadre inclusif de l'OCDE visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et le Forum sur les pratiques fiscales dommageables;
4. SE FÉLICITE des travaux réalisés par le groupe "Code de conduite (fiscalité des entreprises)" (ci-après dénommé "groupe "Code de conduite""), en coordination avec le groupe à haut niveau sur les questions fiscales, pour recenser les pays et territoires concernés, et analyser et évaluer les faits relatifs à leur législation et leurs politiques fiscales au regard des critères;
5. SE FÉLICITE que la plupart de ces pays et territoires aient décidé de participer à ce processus et à ce dialogue, et aient pris ou se soient engagés à prendre des mesures concrètes en vue de régler les problèmes constatés par le groupe "Code de conduite" dans les domaines de la transparence fiscale, de l'équité fiscale et de la mise en œuvre des normes anti-BEPS;

6. OBSERVE, néanmoins, qu'un certain nombre de pays et territoires n'ont pris aucune disposition significative pour remédier de manière effective aux manquements constatés et ne prennent part à aucun véritable dialogue fondé sur les critères susceptible de conduire à de tels engagements;
7. EST CONVAINCU que, dans un tel cas, la législation, les politiques et les pratiques administratives de ces pays et territoires en matière fiscale entraînent ou peuvent entraîner une perte de recettes fiscales pour les États membres et qu'il convient dès lors d'encourager vivement ces pays et territoires à opérer les changements nécessaires afin de remédier à cette situation;
8. RÉAFFIRME qu'il est d'une importance capitale de mettre en place des mécanismes de protection efficaces pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition des États membres causée par la fraude fiscale et l'évasion fiscale;
9. APPROUVE, par conséquent, la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, qui figure à l'annexe I, et CONFIRME que les pays et territoires concernés resteront sur cette liste tant qu'ils ne rempliront pas les critères, par exemple, en suivant les recommandations concernant les mesures à prendre en vue d'un retrait de la liste;
10. JUGE OPPORTUN que le groupe "Code de conduite" entame des discussions avec les pays et territoires inscrits sur la liste afin qu'un accord et un suivi interviennent en ce qui concerne les mesures que ceux-ci devraient prendre en vue d'un retrait de la liste, et ENCOURAGE ces pays et territoires à prendre rapidement les dispositions nécessaires afin de satisfaire aux critères;

11. NOTE AVEC SATISFACTION que, bien que la législation, les politiques et les pratiques administratives de certains pays et territoires en matière fiscale suscitent des préoccupations dans les domaines de la transparence fiscale, de l'équité fiscale et de la mise en œuvre des normes anti-BEPS, plusieurs de ces pays et territoires ont pris, à un niveau politique élevé, des engagements significatifs quant à l'adoption des mesures nécessaires afin de régler les problèmes en suspens dans les délais convenus, de sorte qu'ils ne devraient pas, à ce stade, être placés sur la liste des pays et territoires non coopératifs. Le groupe "Code de conduite" devrait poursuivre le dialogue ainsi que le suivi de la mise en œuvre effective des engagements pris par ces pays et territoires et devrait recommander à tout moment de mettre à jour la liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales en fonction de tout nouvel engagement pris et de la mise en œuvre de ces engagements. L'état des lieux de la coopération avec l'UE concernant les engagements pris de mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale est présenté à l'annexe II;
12. EXPRIME sa sympathie et son soutien aux pays et territoires de la région des Caraïbes qui ont été violemment frappés par des tempêtes dévastatrices en septembre 2017, lesquelles ont fait des victimes et causé des dommages importants aux infrastructures essentielles, et ESTIME que le processus d'évaluation devrait être suspendu pour ces pays et territoires (Anguilla, Antigua-et-Barbuda, Bahamas, Îles Vierges britanniques, Dominique, Saint-Kitts-et-Nevis, Îles Turks-et-Caïcos, Îles Vierges américaines). Néanmoins, le groupe "Code de conduite" devrait, d'ici février 2018, poursuivre les contacts avec ces pays et territoires en vue de régler les problèmes constatés;
13. DEMANDE, en particulier, que le groupe "Code de conduite" **poursuive le dialogue et entame sans délai, à partir du début de 2018, le processus de suivi des engagements pris par les pays et territoires afin de veiller à leur mise en œuvre effective conformément au délai convenu**;
14. INVITE le groupe "Code de conduite" à convenir de procédures pour mener le processus de suivi et à élaborer un rapport sur l'état d'avancement des travaux en la matière avant l'été 2018;

15. CHARGE en conséquence le groupe "Code de conduite" d'entamer des discussions ou de poursuivre les discussions avec les pays et territoires concernés, de chercher à obtenir les engagements nécessaires, de vérifier si ces engagements sont respectés et de rendre compte régulièrement au Conseil, le cas échéant, en formulant des suggestions de modifications à apporter à la liste des pays et territoires non coopératifs;
16. ESTIME que l'UE et ses États membres pourraient appliquer des mesures défensives effectives et proportionnées, à la fois dans le domaine fiscal et dans le domaine non fiscal, telles qu'elles sont exposées à l'annexe III, à l'égard des pays et territoires non coopératifs aussi longtemps que ceux-ci sont inscrits sur la liste;
17. RECOMMANDE que les États membres prennent certaines mesures défensives coordonnées dans le domaine fiscal, telles qu'elles sont exposées à l'annexe III, en conformité avec leur droit national et les obligations découlant du droit de l'UE et du droit international;
18. DEMANDE au groupe "Code de conduite" de continuer à examiner d'autres mesures coordonnées dans le domaine fiscal et INVITE les États membres à faire savoir au groupe si et comment ils appliquent des mesures défensives vis-à-vis des pays et territoires non coopératifs, aussi longtemps que ceux-ci sont inscrits sur la liste;
19. INVITE les institutions de l'UE et les États membres à prendre en compte, le cas échéant, la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales dans le cadre de la politique étrangère, des relations économiques et de la coopération au développement menées avec les pays tiers concernés, et à s'efforcer d'adopter une approche globale en ce qui concerne la question du respect des critères, sans préjudice des domaines de compétence respectifs des États membres et de l'Union en vertu des traités;
20. ESTIME que la liste des pays et territoires non coopératifs et les mesures défensives, le cas échéant, auront pour effet d'envoyer un signal fort aux pays et territoires concernés et, partant, de favoriser un changement positif conduisant à leur retrait de la liste;
21. CONFIRME que ces dispositions prises de manière collective par les États membres de l'UE sont conformes aux objectifs promus par le G20, l'OCDE et d'autres enceintes internationales;

22. RAPPELLE l'accord intervenu au sein du Conseil en ce qui concerne l'approche à adopter en cas d'absence de régime d'imposition des sociétés ou d'application d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul dans le cadre du critère, qui figure à l'annexe VII, selon lequel un pays ou territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire;
23. RAPPELLE que, conformément à ses conclusions du 8 novembre 2016, ces dispositions s'entendent sans préjudice des domaines de compétence respectifs des États membres, par exemple en ce qui concerne la négociation et la conclusion de conventions fiscales bilatérales, l'application de mesures complémentaires ou le maintien de listes nationales, d'une portée plus large, de pays et territoires non coopératifs;
24. CONFIRME que la décision d'apporter une modification à la liste sera prise par le Conseil, sur la base des informations factuelles pertinentes mises à sa disposition par le groupe "Code de conduite";
25. NOTE que la liste des pays et territoires non coopératifs devrait être mise à jour au moins une fois par année civile, et que la situation devrait faire l'objet d'un suivi continu, tant dans les pays et territoires inscrits sur la liste que dans d'autres pays et territoires faisant l'objet de l'exercice d'évaluation de 2017. Sur la base des critères dont est convenu le Conseil, le suivi pourrait être étendu, par le groupe "Code de conduite", à d'autres pays et territoires;
26. INVITE le groupe "Code de conduite" à poursuivre le dialogue avec les pays et territoires concernés afin de promouvoir la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des normes anti-BEPS, ainsi qu'à poursuivre les travaux visant à déterminer les mesures défensives qui pourraient être affinées et appliquées de manière coordonnée aux pays et territoires non coopératifs, sans préjudice des obligations des États membres découlant du droit de l'UE et du droit international;

27. RÉAFFIRME que le groupe "Code de conduite", avec l'appui du secrétariat général du Conseil, devrait continuer à mener et à superviser ce processus, en coordination avec le groupe à haut niveau sur les questions fiscales. La Commission assistera le groupe "Code de conduite" en menant les travaux préparatoires nécessaires en vue du processus d'évaluation, conformément aux rôles actuellement définis dans le cadre du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, en particulier eu égard aux dialogues antérieurs et en cours avec des pays tiers;
28. JUGE OPPORTUN, dans ce contexte, de définir les lignes directrices relatives à la poursuite des travaux dans ce domaine, qui figurent à l'annexe IV;
29. CONFIRME que les critères seront régulièrement mis à jour, par le Conseil, en fonction des besoins, compte tenu des développements au niveau international et de l'évolution des normes internationales, et ESTIME que l'évaluation future et le dialogue avec les pays et territoires concernés devraient être fondés sur ces normes, en gardant à l'esprit qu'il importe que l'ensemble des pays et territoires concernés accomplissent des progrès constants et rapides dans les domaines voulus.

Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales¹

I. 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, n'appliquent pas les normes anti-BEPS minimales et ne se sont pas engagées à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

2 Bahreïn

Bahreïn ne couvre pas tous les États membres de l'UE pour ce qui de l'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, facilite la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires sans substance économique réelle, n'applique pas les normes anti-BEPS minimales et ne s'est pas engagé à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

3. Barbades

Les Barbades ont un régime fiscal préférentiel dommageable et ne se sont pas clairement engagées à le modifier ou à le supprimer, comme demandé, d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement des Barbades de modifier ou de supprimer tout autre régime fiscal dommageable conformément au critère 2.1 fera l'objet d'un suivi.

¹ Sur la base des réponses reçues au 4 décembre 2017 (TUC +01:00). 17 heures (TUC +01:00).

4. Grenade

La Grenade 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 ne s'est pas clairement engagée à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement de la Grenade de satisfaire aux critères 1.1, 2.1 et 3 fera l'objet d'un suivi.

5. 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 il relève, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, n'applique pas les normes anti-BEPS minimales et ne s'est pas engagé à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

6. Corée (République de)

La Corée a des régimes fiscaux préférentiels dommageables et ne s'est pas engagée à les modifier ou à les supprimer d'ici le 31 décembre 2018.

7. Région administrative spéciale de Macao

La région administrative spéciale de Macao 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 pas engagée à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement de la région administrative de Macao de satisfaire aux critères 1.1 et 2.1 fera l'objet d'un suivi.

8. Îles Marshall

Les Îles Marshall facilitent la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires sans substance économique réelle, n'appliquent pas les normes anti-BEPS minimales et ne se sont pas engagées à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement des Îles Marshall de satisfaire aux critères 1.1 et 1.2 fera l'objet d'un suivi.

9. Mongolie

La Mongolie n'est pas membre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, n'a pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, n'applique pas les normes anti-BEPS minimales et ne s'est pas engagée à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2019.

10. Namibie

La Namibie n'est pas membre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, n'a pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, n'applique pas les normes anti-BEPS minimales et ne s'est pas engagée à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2019. Par ailleurs, la Namibie a des régimes fiscaux préférentiels dommageables et ne s'est pas engagée à les modifier ou à les supprimer d'ici le 31 décembre 2018.

11. Palaos

Les Palaos facilitent la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires sans substance économique réelle et ont refusé de prendre part à un véritable dialogue permettant de s'assurer du respect des exigences du critère 2.2.

L'engagement des Palaos de satisfaire aux critères 1.1, 1.2, 1.3 et 3 fera l'objet d'un suivi.

12. Panama

Le Panama a un régime fiscal préférentiel dommageable et ne s'est pas clairement engagé à le modifier ou à le supprimer, comme demandé, d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement du Panama de modifier ou de supprimer tout autre régime fiscal dommageable conformément au critère 2.1 fera l'objet d'un suivi.

13. Sainte-Lucie

Sainte-Lucie a des régimes fiscaux préférentiels dommageables, n'applique pas les normes anti-BEPS minimales et ne s'est pas clairement engagée à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

14. Samoa

Le Samoa a des régimes fiscaux préférentiels dommageables, n'applique pas les normes anti-BEPS minimales et ne s'est pas engagé à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

15. Trinité-et-Tobago

Trinité-et-Tobago a été évaluée comme "non conforme" par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, n'a pas signé ni ratifié la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, a un régime fiscal préférentiel dommageable et ne s'est pas engagée à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement de Trinité-et-Tobago de satisfaire aux critères 1.1 et 3 fera l'objet d'un suivi.

16. Tunisie

La Tunisie a des régimes fiscaux préférentiels dommageables et ne s'est pas engagée à les modifier ou à les supprimer d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement de la Tunisie de satisfaire au critère 3 fera l'objet d'un suivi.

17. Émirats arabes unis

Les Émirats arabes unis n'appliquent pas les normes anti-BEPS minimales et ne se sont pas engagés à régler ces problèmes d'ici le 31 décembre 2018.

L'engagement des Émirats arabes unis de satisfaire aux critères 1.1 et 1.3 fera l'objet d'un suivi.

II. Recommandations aux pays et territoires concernant les mesures à prendre en vue d'une désinscription de la liste

Tous les pays et territoires inscrits sur la liste sont invités à remédier de manière effective aux manquements visés dans la présente annexe.

État des lieux de la coopération avec l'UE concernant les engagements pris de mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale²

Dans le contexte du processus d'évaluation, le groupe "Code de conduite" a invité chaque pays ou territoire concernant lequel des problèmes ont été constatés à s'engager à les régler. Les pays et territoires ont décidé dans leur grande majorité d'introduire les modifications requises dans leur législation fiscale afin de satisfaire aux critères d'évaluation de l'UE.

L'issue de ce processus fait apparaître la mesure dans laquelle tous ces pays et territoires participent à un dialogue constructif avec l'UE et combien ils s'attachent à se conformer aux normes fiscales internationales et de l'UE et, enfin, met en lumière la relation positive que l'UE a construite avec tous ces pays et territoires. Par conséquent, ceux-ci ont été jugés comme étant coopératifs, sous réserve de la réalisation effective de leurs engagements.

Le groupe "Code de conduite" contrôlera la mise en œuvre concrète de ces engagements et poursuivra donc le dialogue constructif établi avec ces pays et territoires.

La mise en œuvre des engagements devrait être menée à bien d'ici la fin de 2018 pour la plupart des pays et territoires; toutefois, les pays en développement ont jusqu'à la fin de 2019 pour tenir leurs engagements concernant les critères relatifs à la transparence et aux mesures anti-BEPS.

L'"**état des lieux de la coopération avec l'UE concernant les engagements pris de mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale**" qui est exposé ci-après répertorie les engagements que les pays et territoires évalués ont pris afin de régler les problèmes constatés en ce qui concerne les critères dont est convenu le Conseil Ecofin lors de sa session de novembre 2016, rassemblés sous les titres "transparence", "équité fiscale" et "mesures anti-BEPS".

² Sur la base des réponses reçues au 4 décembre 2017, 17 heures (TUC +01:00).

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 2018:

Curaçao, RAS de Hong Kong, Nouvelle-Calédonie, Oman, Qatar et Taïwan

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

Turquie

1.2 Appartenance au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et évaluation satisfaisante

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à devenir membres du Forum mondial et/ou à faire l'objet d'une évaluation satisfaisante d'ici 2018:

Curaçao, Nouvelle-Calédonie et Oman

Les pays et territoires suivants se sont engagés à devenir membres du Forum mondial et/ou à faire l'objet d'une évaluation suffisante d'ici 2019:

Bosnie-Herzégovine, Cap-Vert, Fidji, Jordanie, Monténégro, Serbie, Swaziland, 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 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 2018:

RAS de Hong Kong, Nouvelle-Calédonie, Oman, Qatar et Taïwan

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à signer et 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 2019:

Arménie, Bosnie-Herzégovine, Botswana, Cap-Vert, Fidji, ancienne République yougoslave de Macédoine, Jamaïque, Jordanie, Maldives, Maroc, Monténégro, Pérou, Serbie, Swaziland, Thaïlande, Turquie et Viêt Nam

2. Équité fiscale

2.1 Existence de régimes fiscaux dommageables

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à modifier ou à supprimer les régimes recensés d'ici 2018:

Andorre, Arménie, Aruba, Belize, Botswana, Cap-Vert, Îles Cook, Curaçao, Fidji, RAS de Hong Kong, Jordanie, Liechtenstein, Maldives, Maroc, Maurice, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Saint-Marin, Seychelles, Suisse, Taïwan, Thaïlande, Turquie, Uruguay et Viêt Nam

Les pays et territoires suivants n'ont pas réaffirmé explicitement l'engagement pris lors du Forum sur les pratiques fiscales dommageables, de modifier ou supprimer les régimes recensés d'ici 2018:

Malaisie et île de Labuan

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 se sont engagés à régler les problèmes relatifs à la substance économique d'ici 2018:

Bermudes, Îles Caïmans, Guernesey, Île de Man, Jersey et Vanuatu

3. Mesures anti-BEPS

3.1 Appartenance au Cadre inclusif en matière de BEPS ou mise en œuvre des normes anti-BEPS minimales

Les pays et territoires ci-après se sont engagés à devenir membres du Cadre inclusif ou à mettre en œuvre les normes anti-BEPS minimales d'ici 2018:

Aruba, Îles Cook, Îles Féroé, Groenland, Nouvelle-Calédonie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Taïwan et Vanuatu

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

Albanie, Arménie, Bosnie-Herzégovine, Cap-Vert, Fidji, Jordanie, ancienne République yougoslave de Macédoine, Maldives, Maroc, Monténégro, Serbie et Swaziland

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

Nauru, Niue

Mesures défensives

1. Le fait qu'un pays ou un territoire soit inscrit sur la liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales devrait avoir un effet dissuasif encourageant ledit pays ou territoire à se conformer aux critères figurant à l'annexe IV et précisés aux annexes V et VI, ainsi qu'à d'autres normes internationales pertinentes.
2. Il importe de mettre en place des mécanismes de protection efficaces pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition des États membres causée par la fraude fiscale et l'évasion fiscale et, par conséquent, d'appliquer aux pays et territoires inscrits sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales des mesures défensives effectives et proportionnées, au niveau national comme à celui de l'UE.
3. Au niveau de l'UE, un certain nombre de mesures défensives dans le domaine non fiscal, exposées dans la partie A de la présente annexe, sont liées à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.
4. En outre, certaines mesures défensives dans le domaine fiscal pourraient être prises par les États membres, conformément à leur droit national, en plus des mesures non fiscales prises par l'UE, afin de décourager efficacement les pratiques non coopératives dans les pays et territoires inscrits sur la liste.
5. Une liste de ces mesures relevant du domaine fiscal figure dans la partie B de la présente annexe. Ces mesures devant être compatibles avec les systèmes fiscaux nationaux des États membres de l'UE, leur mise en œuvre relève de la compétence des États membres.
6. Il y a lieu de noter que les mesures défensives, quelles qu'elles soient, devraient être sans préjudice des domaines de compétence respectifs des États membres concernant l'application de mesures complémentaires ou le maintien de listes nationales, d'une portée plus large, de pays et territoires non coopératifs.

A. MESURES DEFENSIVES DANS LE DOMAINE NON FISCAL

À l'article 22 du règlement (UE) 2017/1601 du Parlement européen et du Conseil du 26 septembre 2017 instituant le Fonds européen pour le développement durable (FEDD), la garantie FEDD et le fonds de garantie FEDD, il est fait référence aux pays et territoires non coopératifs répertoriés par l'UE.

En outre, si à l'avenir, d'autres actes législatifs de l'UE relevant du domaine non fiscal devaient faire référence aux pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales répertoriés par l'UE, cela serait considéré comme faisant partie des mesures défensives prises dans le cadre des présentes conclusions du Conseil.

Il convient que le groupe "Code de conduite", ainsi que le groupe à haut niveau sur les questions fiscales, assurent un suivi, dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie extérieure de l'UE en matière fiscale, des effets que ces mesures produisent de manière générale en termes de respect des critères par les pays et territoires concernés.

B. MESURES DEFENSIVES DANS LE DOMAINE FISCAL*

B.1 Aux fins d'une action coordonnée, les États membres devraient appliquer au moins une des mesures administratives ci-après dans le domaine fiscal:

- a) surveillance renforcée de certaines transactions;
- b) risques d'audit accrus pour les contribuables bénéficiant des régimes en question;
- c) risques d'audit accrus pour les contribuables recourant à des structures ou des dispositifs faisant intervenir ces pays et territoires.

B.2 Sans préjudice des domaines de compétence respectifs des États membres concernant l'application de mesures complémentaires, les mesures défensives à caractère législatif relevant du domaine fiscal qui **pourraient** être appliquées par les États membres sont les suivantes:

- a) la non-déductibilité des coûts;
- b) des règles concernant les sociétés étrangères contrôlées (SEC);
- c) des mesures de retenue fiscale à la source;
- d) la limitation de l'exonération des participations;
- e) la règle de switch-over;
- f) le renversement de la charge de la preuve;
- g) des exigences spécifiques en matière de documentation;
- h) la communication obligatoire, par les intermédiaires fiscaux, des régimes fiscaux spécifiques en ce qui concerne les dispositifs transfrontières.

B.3 Les États membres pourraient envisager de se servir de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales pour faciliter le fonctionnement des dispositions anti-abus pertinentes, dans le cadre de la mise en œuvre de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur. Ainsi, lorsque, conformément à cette directive, les États membres ont recours, dans le cadre de la transposition en droit national des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, à des "listes noires" de pays tiers, ces listes pourraient couvrir au moins les pays et territoires inscrits sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

Lignes directrices relatives à la poursuite du processus concernant la liste de l'UE
des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales

1. RÉEXAMEN DE LA LISTE ET PROCESSUS DE DÉSINSCRIPTION DE LA LISTE

- 1.1 Le Conseil réexamine la liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant à l'annexe I au moins une fois par an et l'approuve sur la base du rapport que lui transmet le groupe "Code de conduite (fiscalité des entreprises)", en indiquant la date à partir de laquelle s'appliquent les modifications apportées.
- 1.2 Cette liste ou sa durée peuvent être modifiées selon les mêmes règles de procédure que celles qui ont régi son adoption. Dans le cadre de ce processus, la Commission européenne devrait fournir l'assistance technique requise.
- 1.3 La décision du Conseil sera fondée sur un rapport du groupe "Code de conduite", en coordination avec le groupe à haut niveau sur les questions fiscales, et élaborée par le Comité des représentants permanents.
- 1.4 Dès qu'un pays ou un territoire est inscrit sur la liste, il en est informé par une lettre signée du président du groupe "Code de conduite" mentionnant clairement:
- a) les raisons de son inscription sur la liste; et
 - b) les mesures qu'il est censé prendre en vue de sa désinscription.
- 1.5 Dès qu'un pays ou un territoire est désinscrit de la liste, il en est rapidement informé par une lettre signée du président du groupe "Code de conduite", dans laquelle sera indiquée la date à partir de laquelle s'applique cette modification.
- 1.6 Les décisions concernant l'inscription sur la liste ou la désinscription d'un pays ou d'un territoire devraient préciser clairement les dates auxquelles les mesures défensives dans le domaine fiscal devraient commencer à s'appliquer ou cesser de s'appliquer en fonction de la nature de la mesure, sans préjudice des domaines de compétence respectifs des États membres, par exemple pour ce qui est de l'adaptation de la législation nationale concernant l'application des mesures défensives prises au niveau national.

2. ENGAGEMENTS PRIS PAR LES PAYS ET LES TERRITOIRES, SUIVI, DIALOGUE ET VOIE À SUIVRE

- 2.1 Les engagements pris officiellement par les pays et les territoires de mettre en œuvre les recommandations formulées par le Conseil afin de remédier aux problèmes constatés devraient faire l'objet d'un suivi attentif par le groupe "Code de conduite", avec le soutien du secrétariat général du Conseil et l'assistance technique de la Commission européenne, de manière à évaluer leur mise en œuvre effective.
- 2.2 Si ces pays et territoires ne respectent pas leurs engagements dans le délai imparti, le Conseil réexaminera la question de l'inscription éventuelle des pays ou territoires concernés sur une liste figurant à l'annexe I.
- 2.3 Dans le cas des pays et territoires qui suscitent des préoccupations parce qu'ils ne satisfont pas aux exigences des critères, le groupe "Code de conduite" devrait continuer de tout mettre en œuvre pour qu'ils s'engagent à un niveau politique élevé, dans un délai précis, et répondent de manière effective aux préoccupations relevées dans le cadre du processus d'évaluation.
- 2.4 En particulier, les discussions bilatérales devraient viser à:
- a) rechercher et concevoir des solutions aux préoccupations relevées en ce qui concerne les politiques et les régimes fiscaux de ces pays et territoires; et
 - b) obtenir de ceux-ci les engagements appropriés et nécessaires pour remédier à la situation.
- 2.5 Dans le cadre du suivi des engagements, il convient de continuer à prendre la mesure du travail accompli par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, le Cadre inclusif de l'OCDE visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et le Forum sur les pratiques fiscales dommageables.
- 2.6 Le groupe "Code de conduite" devrait continuer de promouvoir les critères au niveau mondial, en coordination avec le travail accompli par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, le Cadre inclusif de l'OCDE visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), et le Forum sur les pratiques fiscales dommageables.

- 2.7 Le cas échéant, si le groupe "Code de conduite" en décide ainsi sur la base des critères approuvés par le Conseil, le suivi pourrait s'étendre aux pays et territoires qui se situaient hors du champ d'application de l'exercice d'évaluation de 2017.
- 2.8 Le groupe "Code de conduite", avec l'appui du secrétariat général du Conseil, continuera de mener et superviser ce processus, en coordination avec le groupe à haut niveau sur les questions fiscales. Les services de la Commission l'assisteront en menant les travaux préparatoires nécessaires en vue du processus d'évaluation, conformément aux rôles actuellement définis dans le cadre du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, eu égard en particulier aux dialogues antérieurs et en cours avec des pays tiers.
- 2.9 Le groupe "Code de conduite" devrait continuer d'élaborer des modalités pratiques appropriées concernant la mise en œuvre des présentes lignes directrices.
- 2.10 La liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs sera mise à jour par le Conseil, conformément aux présentes lignes directrices, sur la base des informations qui seront mises à la disposition du groupe "Code de conduite". Ce dernier mènera ses travaux sur la base des informations qui lui seront fournies, entre autres, par le pays ou territoire concerné, la Commission ou un ou plusieurs États membres.
- 2.11 Au terme d'un examen équilibré de toutes les informations recueillies, le groupe "Code de conduite" fera rapport au Conseil au moins une fois par an en ce qui concerne la liste des pays et territoires non coopératifs pour permettre au Conseil de décider, le cas échéant, d'inscrire des pays ou territoires sur la liste des pays et territoires non coopératifs s'ils ne satisfont pas aux critères d'évaluation, ou de les désinscrire rapidement de la liste s'ils remplissent les conditions.
- 2.12 Le secrétariat général du Conseil continuera de servir de point de contact pour faciliter le processus décrit dans le présent document.

Critères relatifs à la transparence fiscale, à l'équité fiscale et à la mise en œuvre des mesures anti-BEPS que les États membres de l'UE s'engagent à promouvoir

Il convient d'utiliser les critères de bonne gouvernance fiscale figurant ci-dessous pour évaluer les pays et territoires, afin d'établir la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, conformément aux lignes directrices pour l'évaluation. Le respect, par les pays et territoires, des critères relatifs à la transparence fiscale, à l'équité fiscale et à la mise en œuvre des mesures anti-BEPS sera déterminé de façon cumulative au cours du processus d'évaluation.

1. Transparence fiscale

Critères qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les principes de transparence fiscale:

- 1.1 Critère initial eu égard à la norme de l'OCDE relative à l'échange automatique de renseignements (norme commune de déclaration - NCD): le pays ou le territoire devrait s'être engagé à mettre en œuvre la NCD de manière effective et avoir entamé le processus législatif à cet effet, les premiers échanges devant avoir lieu au plus tard en 2018 (concernant l'année 2017), et il devrait avoir mis en place des mécanismes lui permettant d'échanger des renseignements avec l'ensemble des États membres, d'ici fin 2017, soit en signant l'accord multilatéral entre autorités compétentes, soit dans le cadre d'accords bilatéraux;

Critère futur eu égard à la NCD à partir de 2018: le pays ou le territoire devrait avoir obtenu au moins l'évaluation "largement conforme" du Forum mondial en ce qui concerne la NCD relative à l'échange automatique de renseignements; et

- 1.2 le pays ou le territoire devrait avoir obtenu au moins l'évaluation "largement conforme" du Forum mondial en ce qui concerne la norme de l'OCDE relative à l'échange de renseignements à la demande, en tenant dûment compte de la procédure rapide; et

1.3 (pour les États souverains) le pays ou le territoire devrait:

- i) avoir ratifié, avoir accepté de ratifier, être en passe de ratifier, ou s'être engagé à mettre en vigueur, dans un délai raisonnable, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée; ou
- ii) disposer, au plus tard le 31 décembre 2018, d'un réseau de mécanismes d'échange en vigueur suffisamment large pour couvrir tous les États membres, qui permette de manière effective l'échange de renseignements à la demande et l'échange automatique de renseignements;

(pour les États et territoires non souverains) le pays ou le territoire devrait:

- i) participer à la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, qui est déjà en vigueur ou qui devrait entrer en vigueur en ce qui le concerne dans un délai raisonnable; ou
- ii) disposer d'un réseau de mécanismes d'échange en vigueur suffisamment large pour couvrir tous les États membres, qui permette l'échange de renseignements à la demande et l'échange automatique de renseignements, ou avoir pris les mesures nécessaires pour mettre en vigueur de tels mécanismes d'échange dans un délai raisonnable.

1.4 Critère futur: dans la perspective de l'initiative pour le futur échange, au niveau mondial, d'informations concernant les bénéficiaires effectifs, le volet relatif aux bénéficiaires effectifs sera intégré à un stade ultérieur en tant que quatrième critère de transparence aux fins de l'évaluation.

Jusqu'au 30 juin 2019, l'exception ci-après devrait s'appliquer:

- Un pays ou un territoire pourrait être considéré comme conforme en matière de transparence fiscale s'il remplit au moins deux des critères suivants: le critère 1.1, le critère 1.2 et le critère 1.3.

Cette exception ne s'applique pas aux pays et territoires qui ont obtenu l'évaluation "non conforme" en ce qui concerne le critère 1.2 ou qui n'ont pas obtenu au moins l'évaluation "largement conforme" pour ce même critère avant le 30 juin 2018.

Les pays et territoires qui figureront sur la liste des pays et territoires non coopératifs que l'OCDE et les membres du G20 sont en train d'établir pourront être inscrits sur la liste de l'UE, qu'ils aient ou non été retenus aux fins de l'exercice d'évaluation.

2. Équité fiscale

Critères qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les principes d'équité fiscale:

- 2.1 Le pays ou le territoire ne devrait pas appliquer de mesures fiscales préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard des critères fixés dans la résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises³; et
- 2.2 Le pays ou le territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.

3. Mise en œuvre des mesures anti-BEPS

- 3.1 Critère initial qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS:
- le pays ou le territoire devrait s'engager, d'ici fin 2017, à respecter les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE et à les mettre en œuvre de manière cohérente.
- 3.2 Critère futur qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS (à appliquer dès qu'auront été menés à bien les examens prévus par le Cadre inclusif de normes minimales adoptées d'un commun accord):
- le pays ou le territoire devrait avoir obtenu une évaluation positive⁴ pour avoir mis en œuvre de manière effective les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE.

³ JO C 2 du 6.1.1998, p. 2.

⁴ Dès que la méthode aura été approuvée, la formulation du critère sera revue en conséquence par le Conseil.

Critère 1.3 (durée du délai raisonnable)

1. Conformément au point 13 des lignes directrices relatives au processus d'évaluation des pays et territoires annexés aux conclusions du Conseil, le groupe "Code de conduite" devrait définir, sur la base de critères objectifs, la durée du délai raisonnable visée au critère 1.3.
2. Aux fins de l'application du critère 1.3, la durée du délai raisonnable s'entend comme suit:
3. Pour ce qui est du critère 1.3, point i) (relatif aux États souverains), la mention "dans un délai raisonnable" fait référence à l'entrée en vigueur de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, en ce qui concerne un pays ou territoire donné, et non à l'engagement.
4. Pour ce qui est du critère 1.3, points i) et ii) (relatifs aux États et territoires non souverains), la mention "dans un délai raisonnable" fait référence, respectivement, à l'entrée en vigueur de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, en ce qui concerne le pays ou territoire en question, et à l'entrée en vigueur, en ce qui concerne le pays ou territoire en question, d'un réseau de mécanismes d'échange suffisamment large pour couvrir tous les États membres.
5. Pour ces trois points, la durée du délai raisonnable sera identique à la date limite mentionnée au critère 1.3, point ii), relatif aux États souverains: le 31 décembre 2018 (à savoir la date limite pour l'entrée en vigueur, en ce qui concerne un État ou territoire tiers souverain, d'un réseau de mécanismes d'échange suffisamment large pour couvrir tous les États membres).

6. Sans préjudice de la date limite du 31 décembre 2018, le délai raisonnable ne devrait pas dépasser le temps nécessaire:
- a) à l'accomplissement des mesures de procédure en vertu du droit national;
 - b) à l'adoption et à l'entrée en vigueur de toute modification reprise du droit national; et
 - c) au respect de tout autre délai objectif auquel l'engagement formel pourrait donner lieu (par exemple, dans le cas d'un pays ou territoire qui exprime son consentement à être lié par la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, cette dernière entrera en vigueur le premier jour du mois suivant l'expiration d'une période de trois mois après la date du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation).
7. La durée du délai raisonnable ne peut être prolongée que par consensus du groupe "Code de conduite" pour un État ou territoire non souverain donné, et uniquement dans des cas dûment justifiés.
-

Champ d'application du critère 2.2

1. Aux fins de l'application du critère 2.2, l'absence de régime d'imposition des sociétés ou l'application, par un pays ou un territoire, d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul devrait être considérée comme relevant du champ d'application du point A du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises du 1^{er} décembre 1997 (ci-après dénommé "code de conduite")⁵.
2. À cet égard, lorsque le critère 2.1 est inapplicable au seul motif que le pays ou territoire concerné ne satisfait pas au critère de départ au titre du point B du code de conduite⁶, en raison de "l'absence de régime d'imposition des sociétés ou [de] l'application d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul"⁷, il y a lieu d'appliquer par analogie les cinq facteurs recensés au point B du code de conduite, afin d'évaluer si le critère 2.2⁸ est rempli.
3. Dans le contexte du critère 2.2, l'absence de régime d'imposition des sociétés ou l'application d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un pays ou un territoire ne satisfait pas aux exigences du critère 2.2.

⁵ "Sans préjudice des compétences respectives des États membres et de la Communauté, le présent code de conduite, qui couvre le domaine de la fiscalité des entreprises, vise les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté." (JO C 2 du 6.1.1998, p. 3).

⁶ "À l'intérieur du champ d'application précisé au point A, sont à considérer comme potentiellement dommageables et, partant, couvertes par le présent code les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent." (JO C 2 du 6.1.1998, p. 3).

⁷ Cela peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent.

⁸ Le critère 2.2 dispose que: "*Le pays ou le territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.*"

4. Devrait être considéré comme ne satisfaisant pas aux exigences du critère 2.2 un pays ou un territoire qui refuse de prendre part à un véritable dialogue, qui ne fournit pas les informations ou explications que le groupe "Code de conduite" peut raisonnablement lui demander, ou qui ne coopère pas avec le groupe "Code de conduite" lorsque ce dernier doit s'assurer du respect, par ce pays ou territoire, des exigences du critère 2.2 dans le cadre du processus d'évaluation.

Termes de référence pour l'application par analogie du test du code

A. Cadre général

1. Critère issu des conclusions du Conseil Ecofin du 8 novembre 2016

Le pays ou le territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.

2. Champ d'application du critère 2.2 (Conseil Ecofin de février 2017)

1. Aux fins de l'application du critère 2.2, l'absence de régime d'imposition des sociétés ou l'application, par un pays ou un territoire, d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul devrait être considérée comme relevant du champ d'application du point A du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises du 1^{er} décembre 1997 (ci-après dénommé "code de conduite")⁹.

2. À cet égard, lorsque le critère 2.1 est inapplicable au seul motif que le pays ou territoire concerné ne satisfait pas au critère de départ au titre du point B du code de conduite¹⁰, en raison de "l'absence de régime d'imposition des sociétés ou [de] l'application d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul"¹¹, il y a lieu d'appliquer par analogie les cinq facteurs recensés au point B du code de conduite, afin d'évaluer si le critère 2.2¹² est rempli.

⁹ *"Sans préjudice des compétences respectives des États membres et de la Communauté, le présent code de conduite, qui couvre le domaine de la fiscalité des entreprises, vise les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté." (JO C 2 du 6.1.1998, p. 3).*

¹⁰ *"À l'intérieur du champ d'application précisé au point A, sont à considérer comme potentiellement dommageables et, partant, couvertes par le présent code les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent." (JO C 2 du 6.1.1998, p. 3).*

¹¹ *Cela peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent.*

¹² *Le critère 2.2 dispose que: "Le pays ou le territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire."*

3. *Dans le contexte du critère 2.2, l'absence de régime d'imposition des sociétés ou l'application d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un pays ou un territoire ne satisfait pas aux exigences du critère 2.2.*

4. *Devrait être considéré comme ne satisfaisant pas aux exigences du critère 2.2 un pays ou un territoire qui refuse de prendre part à un véritable dialogue, qui ne fournit pas les informations ou explications que le groupe "Code de conduite" peut raisonnablement lui demander, ou qui ne coopère pas avec le groupe "Code de conduite" lorsque ce dernier doit s'assurer du respect, par ce pays ou territoire, des exigences du critère 2.2 dans le cadre du processus d'évaluation.*

3. Observations d'ordre général

- Le champ d'application du critère 2.2, tel qu'il a été défini par le Conseil Ecofin, considère l'absence de régime d'imposition des sociétés ou l'application, par un pays ou un territoire, d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul comme une "mesure" ayant une incidence significative sur la localisation des activités économiques (point A du code de conduite).
- Dans cette mesure, le critère 2.2 vise à vérifier si la "mesure" en question facilite la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.
- Le critère 2.2 s'applique uniquement lorsque l'évaluation type prévue par le code (à savoir le critère 2.1) ne peut pas s'appliquer en raison de l'absence dans un pays ou territoire tiers d'un régime d'imposition des sociétés ou parce que ce pays ou territoire applique un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul.
- Le critère 2.2 évalue le cadre juridique et certaines données économiques d'un pays ou territoire en ce qui concerne les cinq critères établis au titre du point B du code de conduite, devant être interprétés par analogie.
- Les avantages accordés par un pays ou territoire tiers qui ont une incidence significative sur la localisation des activités économiques doivent être examinés en lien avec un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul et en lien avec l'absence d'imposition des sociétés, dans la mesure où, dans les deux cas, le test type du code de conduite ne pourrait pas être appliqué. Ces derniers aspects doivent en fait être considérés en soi comme des avantages à évaluer à l'aune de ce test du code.

- De façon générale, toute orientation élaborée au fil des ans par le groupe "Code de conduite" aux fins de l'évaluation des mesures fiscales à l'intérieur du champ d'application du code de conduite de 1998 devrait être appliquée systématiquement et par analogie aux fins de ce test¹³.
- Un pays ou un territoire ne peut être réputé avoir échoué dans l'évaluation au titre de ce critère que lorsque "les structures et dispositifs offshore attirant des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire" sont dus à des règles ou pratiques, y compris hors du domaine de la fiscalité, que l'on peut raisonnablement demander à un pays ou un territoire de modifier, ou sont dus à l'absence des règles et exigences nécessaires pour se conformer à cette condition que l'on peut raisonnablement demander à un pays ou un territoire d'introduire.
- L'introduction d'un régime d'imposition des sociétés ou d'un taux d'imposition des sociétés positif ne compte pas parmi les mesures que l'on peut demander à un pays ou territoire tiers de prendre afin de respecter les exigences au titre de ce test, étant donné que l'absence de base d'imposition des sociétés ou un taux d'imposition nul ou presque nul ne peut en soi être considéré comme un critère d'évaluation d'un pays ou territoire comme non conforme.
- Néanmoins, le critère 2.2 implique une non-conformité automatique pour les pays ou territoires qui refusent de coopérer avec l'UE en vue de l'évaluation de leur cadre juridique.

B. Test du critère de départ

1. Le critère de départ tel qu'il est énoncé dans le code de conduite

"À l'intérieur du champ d'application précisé au point A, sont à considérer comme potentiellement dommageables et, partant, couvertes par le présent code les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné."

2. Lignes directrices pour l'application par analogie

- Le fonctionnement du test du critère de départ semble relativement clair d'après la définition du champ d'application du critère 2.2 dont est convenu le Conseil Ecofin en février de cette année.

¹³ Voir le doc. 14039/98 du 11 décembre 1998 intitulé "Code de conduite (fiscalité des entreprises) - Interprétation des critères" et ses mises à jour ultérieures.

- En particulier, ce test est concluant lorsque *"le critère 2.1 est inapplicable au seul motif que le pays ou territoire concerné ne satisfait pas au critère de départ au titre du point B du code de conduite , en raison de "l'absence de régime d'imposition des sociétés ou [de] l'application d'un taux d'imposition nominal des sociétés nul ou presque nul"*.

C. Critères 1 et 2

1. Le critère 1 des critères actuels du code, tel qu'il se présente à ce jour

"si les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents"

2. Le critère 2 des critères actuels du code, tel qu'il se présente à ce jour

"si les avantages sont totalement isolés de l'économie domestique, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale"

3. Lignes directrices pour l'application par analogie

- Aux fins de l'application du critère 2.2, le terme "avantages" doit être interprété comme l'existence d'une imposition nulle ou presque nulle ou comme l'absence d'impôt sur les sociétés.
- Le facteur 1 ainsi que le facteur 2 des critères actuels du code contiennent deux éléments principaux: a) l'isolation juridique et b) l'isolation de fait.
- L'isolation juridique a lieu lorsque les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents par la législation et la réglementation régissant l'établissement et l'exploitation d'entreprises dans un pays ou territoire donné.
- Lorsqu'aucun régime d'imposition des sociétés n'est en place, il convient d'évaluer si des aspects du cadre juridique, y compris des aspects n'ayant pas trait à l'impôt sur les sociétés, engendrent effectivement une situation d'isolation.
- Les exigences non fiscales imposées aux sociétés pour permettre la résidence ou l'accès au marché national du pays ou territoire évalué en seraient un exemple.

- À cette fin, toute mesure donnant lieu à une différence de traitement entre les sociétés nationales et les sociétés détenues par des non-résidents ou dont les activités sont déconnectées du marché national sera évaluée.
- Si, par exemple, un pays ou un territoire accorde des "avantages" à une société uniquement si elle s'abstient d'avoir des activités dans l'économie locale (critère 2) ou uniquement dans la mesure où ces activités dépendent d'une licence d'exploitation spécifique (critères 1 et 2) ou uniquement dans la mesure où les activités sont menées par des non-résidents (critère 1), cela pourrait être considéré comme une caractéristique éventuelle d'un système d'isolation. Par analogie, cela pourrait également s'appliquer à d'autres impôts (c'est-à-dire autres que l'impôt sur les sociétés).
- L'isolation de fait désigne généralement une situation dans laquelle l'avantage n'est pas explicitement accordé par un pays exclusivement à des non-résidents, bien que, dans les faits, uniquement ou presque uniquement des non-résidents en bénéficient.
- Pour ce qui est de l'isolation de fait, on tient généralement compte du nombre de contribuables bénéficiant de l'avantage qui sont en fait des non-résidents. Si, par exemple, la totalité ou la quasi-totalité des personnes bénéficiant d'une imposition nulle sont des non-résidents (y compris les sociétés nationales avec une participation étrangère), on considère que les sous-critères 1 b) et 2 b) sont remplis (c'est-à-dire que le pays ou le territoire serait considéré comme non conforme au titre de cette condition du test du code).

D. Critère 3

1. Le critère 3 des critères actuels du code, tel qu'il se présente à ce jour

"Si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'État membre offrant ces avantages fiscaux"

2. Lignes directrices pour l'application par analogie

Afin d'évaluer si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle, il faut établir:

- si un pays ou un territoire exige d'une société ou de toute autre entreprise (par exemple pour sa constitution et/ou ses activités) qu'elle réalise des activités économiques réelles et ait une présence économique substantielle:
 - La notion d'"activité économique réelle" se rapporte à la nature de l'activité qui bénéficie de la non-imposition en cause.
 - La notion de "présence économique substantielle" se rapporte aux manifestations factuelles de l'activité qui bénéficie de la non-imposition en cause.
 - À titre d'exemple, et dans l'hypothèse où, de manière générale, les éléments pris en compte par le passé par le groupe "Code de conduite" sont également pertinents pour cette analyse, l'évaluation actuelle devrait prendre en considération les éléments suivants en tenant compte des caractéristiques de l'entreprise/du secteur en question: nombre d'employés suffisant, niveau suffisant de dépenses annuelles encourues; bureaux et locaux physiques, investissements ou type d'activités pertinentes à réaliser;
- s'il existe un lien juridique et de fait suffisant entre l'activité économique réelle réalisée dans le pays ou le territoire et les bénéfices qui ne sont pas soumis à l'impôt;

- si les pouvoirs publics, y compris les autorités fiscales, d'un pays ou territoire sont en mesure d'enquêter (et le font réellement) sur la réalisation d'activités économiques réelles et une présence économique substantielle sur son sol, et d'échanger des informations pertinentes avec d'autres autorités fiscales;
- si des sanctions sont prévues en cas de manquement aux exigences en matière d'activités substantielles.

E. Critère 4

1. Le critère 4 des critères actuels du code, tel qu'il se présente à ce jour

"Si les règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE"

2. Lignes directrices pour l'application par analogie

- Pour évaluer la conformité des règles de détermination des bénéfices avec les normes admises sur le plan international (par exemple les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, ou autres normes comptables similaires), il convient en premier lieu de vérifier si et dans quelle mesure cette analyse est pertinente pour les pays ou territoires qui n'appliquent pas de régime d'imposition des sociétés.
- À cette fin, il semble pertinent de considérer qu'un pays ou un territoire qui n'applique pas de régime d'imposition des sociétés ne devrait pas nuire à une répartition correcte des bénéfices divergeant des normes admises sur le plan international. Les pays et les territoires devraient prendre des mesures appropriées pour veiller à ce que les pays qui ont un régime d'imposition soient en mesure d'exercer leurs droits d'imposition, notamment au moyen de la déclaration pays par pays, de la transparence et d'autres modes d'échange d'informations.
- Le cas échéant, il convient d'établir si les principes admis de l'OCDE ou normes comptables similaires pour la détermination des bénéfices ont été adoptés dans un pays ou un territoire donné.

- À cet égard, il est crucial de déterminer comment ces règles sont mises en œuvre et consolidées dans les pays ou territoires concernés. En l'absence d'imposition des revenus des sociétés dans un pays ou territoire donné, d'autres règles en matière de prix de transfert peuvent également être prises en compte, en vérifiant si elles sont comparables aux principes admis sur le plan international et compatibles avec ceux-ci (par exemple une approche équitable fondée sur la valeur de marché conforme aux principes comptables internationaux).
- Ce critère évite de permettre aux sociétés multinationales d'utiliser des règles en matière de prix de transfert qui divergent des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert pour répartir leurs bénéfices dans des pays ou territoires sans imposition.
- Les réponses aux questions des points 2.9 à 2.12 devraient fournir suffisamment d'informations sur la façon dont les bénéfices sont déterminés en soulignant toute divergence importante avec les normes admises sur le plan international.

F. Critère 5

1. Le critère 5 des critères actuels du code, tel qu'il se présente à ce jour

"si les mesures fiscales manquent de transparence, y compris lorsque les dispositions légales sont appliquées de manière moins rigoureuse et d'une façon non transparente au niveau administratif"

2. Lignes directrices pour l'application par analogie

- Le critère 5 évalue si certaines caractéristiques d'un système juridique, notamment l'établissement d'une entreprise sur son territoire, n'ont pas un niveau suffisant de transparence.
- Plus spécifiquement, il convient d'évaluer si des éléments du système juridique, y compris l'octroi de la résidence fiscale ou la constitution de sociétés, peuvent être accordés de manière discrétionnaire ou s'ils sont encadrés par la loi, en vérifiant si des dispositions légales, y compris les dispositions non fiscales, peuvent être considérées comme discrétionnaires dans les domaines relatifs à la constitution d'une société dans ce pays ou territoire.

- Ce facteur évite qu'un pays ou un territoire fasse preuve d'un niveau de transparence insuffisant dans son cadre réglementaire, en considérant que les avantages pris en compte dans ce test du code découlent de l'enregistrement d'une société dans un pays ou un territoire.
 - Les réponses aux questions des points 2.13 à 2.16 devraient fournir suffisamment d'informations sur la façon dont la transparence est assurée dans un pays ou un territoire en ce qui concerne certaines mesures que les sociétés doivent prendre pour bénéficier des avantages qui y sont accordés.
-