

**UNE CONCURRENCE FISCALE LOYALE
(UN COMPTE DE FÉE?)**

Aude Simonne Emilie DELECHAT

*Institut de Droit Comparé, Faculté de Droit,
Université de McGill, Montréal*

Mai 2005

A THESIS SUBMITTED TO MCGILL UNIVERSITY IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE
REQUIREMENTS OF THE DEGREE OF MASTERS IN COMPARATIVE LAW.

©Aude Simonne Emilie DELECHAT



Library and
Archives Canada

Bibliothèque et
Archives Canada

Published Heritage
Branch

Direction du
Patrimoine de l'édition

395 Wellington Street
Ottawa ON K1A 0N4
Canada

395, rue Wellington
Ottawa ON K1A 0N4
Canada

Your file *Votre référence*
ISBN: 978-0-494-22689-6
Our file *Notre référence*
ISBN: 978-0-494-22689-6

NOTICE:

The author has granted a non-exclusive license allowing Library and Archives Canada to reproduce, publish, archive, preserve, conserve, communicate to the public by telecommunication or on the Internet, loan, distribute and sell theses worldwide, for commercial or non-commercial purposes, in microform, paper, electronic and/or any other formats.

The author retains copyright ownership and moral rights in this thesis. Neither the thesis nor substantial extracts from it may be printed or otherwise reproduced without the author's permission.

AVIS:

L'auteur a accordé une licence non exclusive permettant à la Bibliothèque et Archives Canada de reproduire, publier, archiver, sauvegarder, conserver, transmettre au public par télécommunication ou par l'Internet, prêter, distribuer et vendre des thèses partout dans le monde, à des fins commerciales ou autres, sur support microforme, papier, électronique et/ou autres formats.

L'auteur conserve la propriété du droit d'auteur et des droits moraux qui protègent cette thèse. Ni la thèse ni des extraits substantiels de celle-ci ne doivent être imprimés ou autrement reproduits sans son autorisation.

In compliance with the Canadian Privacy Act some supporting forms may have been removed from this thesis.

Conformément à la loi canadienne sur la protection de la vie privée, quelques formulaires secondaires ont été enlevés de cette thèse.

While these forms may be included in the document page count, their removal does not represent any loss of content from the thesis.

Bien que ces formulaires aient inclus dans la pagination, il n'y aura aucun contenu manquant.


Canada

Remerciements

Je tiens à remercier mon superviseur, le Professeur Roderick Macdonald, pour ses conseils et ses encouragements. Son soutien dans mes travaux m'a permis d'écrire sans avoir à faire de compromis.

Au-delà de tout, je remercie mes parents, pour votre amour et votre soutien sans faille, où que je sois. Vous avez permis la concrétisation de tous mes rêves en me laissant libre de mes choix, partout, toujours. Grâce à vous, je suis devenue un être humain heureux, indépendant et rieur.

Une partie de mon cœur est, à jamais, en France avec mes frères, Greg et Romain, mes jolies sœurs, Céline et Adeline, mon neveu et filleul Guérin et ma nièce Adèle.

Un immense merci à mes amis: mon Isa, Niki, Angelo, Philippe, Stéphanie, Kerry, Rémi, Ryan, Gene, Ness, Betty, David et Steven.

Résumé

La concurrence fiscale entre différentes souverainetés fiscales est un fait. Nous allons nous concentrer sur la question de la concurrence fiscale internationale. La fiscalité est un des outils de gouvernance des États dans l'accomplissement de leurs politiques. Les autorités fiscales tentent d'alléger le fardeau fiscal pesant sur le contribuable dans le but d'améliorer la situation économique et sociale de leur pays. Pour ce faire, les Gouvernements prônent une compétitivité accrue du commerce national et attirent des investissements étrangers. Étant donné que cet objectif est commun à tous les États, les gouvernements entrent alors en concurrence fiscale. Cette concurrence fiscale sera qualifiée tantôt de bénéfique, tantôt – voire plus fréquemment - nous retrouvons l'adjectif "dommageable" à ses côtés.

Ce mémoire exposera tout d'abord la situation de la concurrence fiscale, en présentant les avis de ses opposants et ceux de ses partisans. Dans un deuxième temps, nous mettrons en lumière le point de vue de l'Organisation de Coopération et de Développement économiques et celle de l'Union européenne sur la question de la qualification de la concurrence fiscale. Des exposés historiques viendront éclairer les fondements des positions de ces deux chefs de file de la lutte contre la concurrence fiscale dite dommageable. Enfin, nous apporterons, subjectivement, quelques pistes de réflexion pour repenser la concurrence fiscale de façon loyale.

Abstract

Tax competition between tax sovereignties is a fact. We focus here on the international tax competition. Taxation is one of the tools of governance that States use to direct their policies. Tax authorities try to diminish the burden of their taxpayers to improve the national economic and social welfare. To aim this objective, Governments intensify the competitiveness of the domestic trade and/or attract foreign investments. Because every States share the same goal, Governments compete with each other on the tax field. This tax competition is qualified as beneficial on the one hand, and on the other hand – ever more often – the adjective used to qualify this competition would be “harmful”.

At first, this thesis exposes the situation of tax competition, presenting the opposing views and the concurring ones. Then, we look at the position of the Organization of Economic Cooperation and Development and the position of the European Union on this issue of tax competition. Historic summaries explain the point of view of these two organizations that are the leaders in the fight against the “harmful” tax competition. Finally, we give subjective ideas to re-think tax competition in a fair way.

Introduction	1
<u>TITRE I : L'IDENTIFICATION ET LA DIABOLISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE</u>	5
<u>CHAPITRE I : LE CONSTAT D'UNE CONCURRENCE FISCALE« DOMMAGEABLE »</u>	6
<u>CHAPITRE II : LE COURANT ÉCONOMISTE FAVORABLE À LA CONCURRENCE FISCALE</u>	20
<u>TITRE II : LA LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DITE « DOMMAGEABLE »</u>	25
<u>CHAPITRE I : LA LUTTE DE L'OCDE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE OU LE « CIVISME FISCAL »</u>	26
<i>Section I : La mise en lumière de la concurrence fiscale dommageable par l'OCDE</i>	28
<i>Section II : Les mesures de lutte contre la concurrence fiscale dommageable</i>	35
<i>Section III : La concurrence fiscale loyale selon l'OCDE</i>	43
<u>CHAPITRE II : L'UE ET LA CONCURRENCE FISCALE: L'ÉCHEC DE L'HARMONISATION FISCALE, LA MISE EN JEU DE LA COORDINATION</u>	46
<i>Section I : Les relations entre OCDE et UE</i>	47
<i>Section II : La mise à jour de la concurrence fiscale dans l'UE</i>	48
<i>Section III : Le régime des aides fiscales d'État et la concurrence fiscale (dommageable)</i> .	52
<i>Section IV : La coordination des politiques fiscales : le "paquet fiscal"</i>	60
<i>Section V : La vague de réformes de la fiscalité des entreprises dans les États membres</i>	74
<u>TITRE III : UNE CONCURRENCE LOYALE POSSIBLE ?</u>	77
<u>CHAPITRE I : DES FONDEMENTS ALTERNATIFS AU PARTAGE DES BASES TAXABLES DES GROUPES INTERNATIONAUX</u>	78
<i>Section I : Les méthodes transactionnelles sur les bénéfices: le principe de la pleine concurrence</i>	79
<i>Section II : La taxation unitaire</i>	81
<i>Section III : Le contrôle des opérations intra-groupe</i>	83
<i>Section IV : Les accords préalables sur les prix de transfert</i>	84
<u>CHAPITRE II : L'ARBITRAGE INTERNATIONAL EN MATIÈRE FISCALE</u>	86
<u>CHAPITRE III: LA QUESTION DE LA RESPONSABILITÉ ÉTATIQUE EN DROIT FISCAL INTERNATIONAL</u>	89
Conclusion	92
BIBLIOGRAPHIE	95

Introduction

« *No country ever takes notice of the revenue laws of another...* »¹ Cette fameuse citation de Lord Mansfield était sûrement fondée au XVIIIe siècle. Cependant elle a été battue en brèche dès 1938 par une étude sur la fiscalité extraterritoriale menée par Harold Wurzel résumée en cette phrase « *we stand no longer where we stood in the 18th century* ». L'évolution va en s'intensifiant car, en 2005, les États s'intéressent plus que jamais aux régimes fiscaux des autres pays, particulièrement lorsque ces derniers sont adeptes d'une imposition attrayante.²

Les objectifs du droit fiscal international³, et des conventions de double imposition en particulier, sont nombreux et variés. Nous rejoignons Xavier Oberson pour distinguer quatre principes : éviter la double imposition, prohiber le traitement discriminatoire de contribuables se trouvant dans une situation semblable, combattre la fraude et l'évasion fiscale – et donc la concurrence fiscale dommageable – et promouvoir le développement.⁴ En l'occurrence, nous allons nous concentrer sur le problème de la concurrence fiscale internationale dite « dommageable ». On entend généralement par concurrence fiscale des mesures fiscales adoptées par un État qui ont une influence sensible sur la localisation d'une activité économique. Le point de départ de l'analyse consiste en un niveau d'imposition effectif nettement inférieur (ou nul) comparé au niveau d'imposition national de l'État concerné.

¹ Lord Mansfield dans *Holman v. Johnson*, 1 Cowp. 343, à la p. 1775.

² Edwin Van Der Bruggen, « State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition » (2001) 29:4 Intertax 115-139 à la p. 115.

³ Selon le professeur Bernard Castagnède : « Les problèmes fiscaux internationaux naissent de la contradiction entre la mobilité des personnes, des marchandises, des services ou des capitaux et la segmentation de l'espace planétaire en juridictions fiscales distinctes recherchant, à partir d'un territoire déterminé, la captation des produits résultant de leurs lois d'impôt. Le droit fiscal international exprime cette contradiction en même temps qu'il en poursuit la régulation. », B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Editions PUF, 2002, avant-propos.

⁴ Xavier Oberson, *Précis de droit fiscal international*, Berne, Staempfli Editions SA Berne, 2001, p. 7 à 12.

La politique fiscale internationale des États, engagés dans le processus de libéralisation mondiale des échanges ou dans celui de l'intégration économique régionale, est nécessairement l'expression d'un compromis entre le principe de neutralité fiscale, désormais dominant, et les dispositions interventionnistes qu'autorise la régulation du marché. Au Canada, comme dans d'autres États fédéraux, la concurrence fiscale peut également s'observer au niveau provincial, nous parlerons alors de concurrence fiscale provinciale. La surenchère à laquelle se livrent les États, dans l'offre de statuts fiscaux privilégiés, pour attirer les entreprises et les capitaux, est à l'origine des efforts récents conduits dans le cadre de l'Union européenne (UE) comme de l'Organisation de coopération économique et de développement économique (OCDE) pour limiter cette coûteuse concurrence fiscale.

La fiscalité est un outil de gouvernance au même titre que les entreprises nationales, les régulations économiques et sociales, l'information publique, les subventions, le régime de la responsabilité délictuelle... Lester M. Salamon⁵ nous expose d'ailleurs que les outils fiscaux de gouvernance tels que les dépenses fiscales et les impôts rectificatifs ne se situent pas sur un pied d'égalité quant à leur degré de contrainte et, d'efficacité ou d'efficience. Nous apprenons ainsi que les régulations économiques et sociales sont les outils qui connaissent le plus haut degré de coercition et la plus grande efficacité.

Une tendance récente, qui découle des travaux de l'UE et de l'OCDE, consiste à lutter contre ce que l'on appelle la concurrence fiscale dommageable (« *harmful tax competition* »). Le 1^{er} décembre 1997, le Conseil des Ministres des Finances de l'UE a adopté le « paquet fiscal » destiné à s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable (ci-

⁵ Lester M. Salamon, *The Tools of Government, A Guide to the New Governance*, New York, Oxford University Press, 2002, à la page 26

après concurrence fiscale), soit, notamment, un Code de conduite sur la fiscalité des entreprises (le Code de conduite n'exerce aucun effet juridique contraignant sur les États membres) et un projet de Directive sur la fiscalité des revenus de l'épargne. Moins d'une année plus tard, en juin 1998, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE publiait un rapport et dix-neuf recommandations tendant à lutter contre la concurrence fiscale. L'OCDE a engagé, depuis 1996, des travaux relatifs au problème de la concurrence fiscale déloyale⁶, par laquelle certains États ou territoires cherchent, au moyen de régimes préférentiels ou par un statut de paradis fiscal, à attirer les activités d'agents non résidents, et, ce faisant, perturbent le fonctionnement des économies et risquent de priver de ressources d'autres États, conduits à s'engager à leur tour dans une course au « moins disant fiscal ».

Parmi les politiques fiscales internationales des États membres de l'UE, il y a le régime des aides d'État et le « Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises »⁷. Ces politiques fiscales constituent un engagement politique en vue du gel, puis du démantèlement des mesures ayant - ou pouvant avoir - une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté. En règle générale, les mesures d'encadrement des politiques fiscales adoptées en vue d'assurer une meilleure neutralité concurrentielle, à l'échelle mondiale ou à celle d'un ensemble économique régional tel que l'Union européenne, concernent précisément les dispositions fiscales dérogatoires au droit commun, par lesquels les États poursuivent des objectifs

⁶ OCDE, *Rapport : Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial* (1998) [*Un problème mondial*]; OCDE, *Rapport : Vers une coopération fiscale globale* (2000) [*Vers une coopération fiscale globale*].

⁷ Code adopté par une résolution du Conseil et des représentants des Gouvernements des États membres de l'UE réunis au sein du Conseil en date du 1^{er} décembre 1997, dans le cadre d'une action coordonnée au niveau européen pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable.

économiques nationaux tels que l'attraction sur leur territoire d'emploi, d'activité, de capitaux ou de technique, ou encore le soutien aux exportations ou au déploiement international de leurs entreprises. Dans la mesure où le développement international repose sur la compétitivité, une politique de modération globale de la pression fiscale peut apparaître comme le plus efficace des stimulants économiques. La Commission européenne semble retenir une telle approche, en admettant au nombre des objectifs généraux de la politique fiscale de l'UE la réduction durable de la pression fiscale globale. La seule considération de la pression fiscale globale ne fournit cependant qu'une approche sommaire des avantages ou des handicaps de compétitivité d'une économie. Outre le fait que des facteurs non fiscaux peuvent être déterminants dans les choix de localisation d'activités, y compris tournées vers des marchés extérieurs, la structure des prélèvements obligatoires représente un important élément d'appréciation de compétitivité. L'UE est un laboratoire d'analyse parfait pour étudier la concurrence fiscale du fait des disparités à la fois dans la taille des pays et dans les choix de politiques fiscales étatiques.

A la suite d'un bref exposé historique, nous étudierons le point de vue de l'OCDE et de l'UE sur la concurrence fiscale. Nous exposerons au préalable, les théories économiques concernant la concurrence fiscale. Il apparaîtra que l'OCDE et l'UE ont une vision manichéenne de la concurrence fiscale. Notre postulat de départ qui repose sur la possibilité d'une concurrence fiscale loyale peut mener à s'interroger, d'une part, sur le fait que la concurrence fiscale est peut-être déjà loyale, d'autre part, si elle ne l'est pas – ou pas suffisamment – quels sont les moyens possibles pour la rendre loyale.

Notre étude se divisera en trois temps. Premièrement, nous ferons l'état des lieux de la concurrence fiscale. Deuxièmement, nous expliquerons la lutte de l'OCDE et de l'UE contre la concurrence fiscale. Troisièmement, nous amènerons quelques pistes de réflexion pour repenser une concurrence fiscale loyale, à tout le moins équitable.⁸

TITRE I : L'IDENTIFICATION ET LA DIABOLISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE

La mondialisation est un fait complexe au niveau international. Elle entraîne une transformation sensible des critères d'auto-gouvernance des États. Ainsi on fait face à une cohabitation quelque peu houleuse entre une volonté d'autonomie de la part des États et une interdépendance politique et économique croissante sur le plan mondial. Les États ne sont pas les seuls acteurs de la concurrence fiscale, les entreprises jouent un rôle prépondérant dans cette mondialisation. La concurrence fiscale, idéalement, fait référence à l'allègement du fardeau fiscal ayant pour but l'amélioration de l'économie et du bien-être social d'un pays. Cet allègement se fait en intensifiant la compétitivité du secteur commercial national et en attirant des investissements étrangers.

L'idée de compétitivité appelle celles de concurrence, de vainqueur, de perdant, de mauvais perdant, d'équité, de *fair play*... Ce champ lexical nous prouve que la compétitivité comme la concurrence ne sont jamais neutres. Chaque participant veut

⁸ Il est à noter que le champ de cette étude se limitera à la fiscalité directe ; la question de la concurrence fiscale relève, en majeure partie, de la taxation directe.

gagner, personne ne s'engage dans une compétition dans l'espoir de perdre. Mais chaque jeu instaure ses propres règles qu'il faut suivre. Si on triche ou plus exactement si la tricherie est découverte, vous êtes automatiquement éliminé du jeu, sans autre forme de procès et parfois même *manu militari*. Imaginons donc que la concurrence fiscale est un jeu...

Chapitre I : Le constat d'une concurrence fiscale

« dommageable »

Chaque pays évalue en permanence ses régimes fiscaux et ses dépenses publiques en vue de procéder, si nécessaire, à des ajustements pour améliorer l'investissement. Le côté positif de la concurrence fiscale, pour les entreprises, est l'allègement de la pression fiscale. Mais la concurrence fiscale est vue comme négative quand elle incite l'épargne à se localiser, non en fonction des besoins économiques locaux, mais de la fiscalité des États. Il s'agit de détourner l'épargne des autres pays et de diminuer ainsi leurs recettes fiscales. Certains pays vont modifier leur système fiscal afin d'attirer l'épargne venue d'ailleurs pour élargir leur part de base imposable mondiale et exporter ainsi leur fardeau fiscal vers d'autres pays.⁹ La concurrence fiscale entraîne l'évasion fiscale, voire la fraude fiscale. La concurrence fiscale a été qualifiée de dommageable, dans la mesure où elle cause des préjudices aux États. Pour lutter contre la fuite des capitaux vers les pays à fiscalité privilégiée, les autres sont contraints de baisser leur fiscalité, plus qu'ils ne le

⁹ E. Assimacopoulou, *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté*, tome 37, Paris, LGDJ, 2000 à la p. 10.

voudraient. Face à cette concurrence fiscale dommageable, l'Europe a mis au point plusieurs actions pour éviter une trop grande perte des recettes fiscales.

Ainsi que nous l'a exposé Carlo Pinto, il existe différentes classifications pour étiqueter la concurrence fiscale, nous allons les expliquer en les vulgarisant afin de donner un aperçu clair au lecteur¹⁰.

La première classification que nous allons exposer est la différence entre la concurrence fiscale et la concurrence non fiscale entre les États. La première inclut toutes les mesures prises à travers le système fiscal, mesures touchant le fardeau fiscal qui pèse sur les contribuables. La seconde englobe toutes les mesures autres que fiscales qui ont pour objectif d'intensifier la compétitivité du secteur commercial national et d'attirer des investissements étrangers. Il y a deux sous-catégories à la concurrence non fiscale entre États. D'une part, les incitations fiscales qui sont des politiques nationales octroyées dans des buts économiques spécifiques. En droit français, ces mesures sont appelées « dépenses fiscales », elles manquent de transparence car elles n'apparaissent pas nécessairement de façon explicite dans le budget de l'État puisqu'elles ne sont pas recensées en termes monétaires. Elles passent souvent inaperçues aux yeux du commun des contribuables. D'autre part, on trouve les subventions financières qui sont quantifiées à l'avance et sont assujetties à l'approbation parlementaire pour ensuite être inscrites à la loi budgétaire annuelle. De surcroît, ces incitations financières sont généralement administrées par une entité expresse qui n'est ni sous le joug du Gouvernement ni sous celui de la sphère privée. Elles peuvent donc être qualifiées de transparentes.

La deuxième classification est celle qui différencie la concurrence fiscale verticale de la concurrence fiscale horizontale. La concurrence fiscale verticale (ou gouvernementale)

¹⁰ Carlo Pinto, *Tax Competition and EU Law*, La Haye, Kluwer Law International, 2003 à la p. 1-51.

intervient à différents niveaux de la hiérarchie administrative dans un État donné. Par exemple, en France, les collectivités locales – communes, départements et régions – et l'État français *per se* disposent chacun du pouvoir de lever des impôts. La concurrence fiscale horizontale (ou inter-juridictionnelle) s'opère entre différents États souverains, ou encore, entre différentes entités disposant d'un pouvoir d'imposition identique au plan international. Cette concurrence fiscale peut sévir entre les pays membres de l'Union européenne (ci-après UE) et de l'OCDE. Cette concurrence fiscale horizontale comprend également la concurrence fiscale interétatique, interprovinciale et inter-locale comme les cantons de la Confédération helvétique ou encore les provinces canadiennes.

Nous allons maintenant scinder la concurrence fiscale en deux parties : son côté objectif et son côté subjectif. Le côté objectif de la concurrence fiscale est l'allègement d'un impôt direct dans un État donné sur l'ensemble ou sur une partie de ses contribuables. Le côté objectif de la concurrence fiscale est l'objectif poursuivi par un État via la diminution de l'imposition directe.¹¹ Sur ce point, il est intéressant de mentionner le modèle australien qui a mis en place un organisme régulateur, le Conseil financier, qui impose au Gouvernement central et aux États des limites concernant les taux d'imposition et les politiques d'emprunt. Ici, nous sous-catégorisons le côté subjectif de la concurrence fiscale: la bonne concurrence fiscale et la mauvaise concurrence fiscale. La bonne concurrence fiscale relancerait l'économie domestique en en faisant bénéficier tous les contribuables. La mauvaise concurrence fiscale attirerait les entreprises et les capitaux étrangers aux dépens de l'économie des pays voisins. Cette dichotomie est certes simpliste car si un État ou quelqu'un récupère quelque chose, conséquemment cette chose va manquer quelque part – là d'où elle provient -, on ne peut pas prendre ce

¹¹ *Ibid.*

qui n'existe pas, à moins de le créer. Nous nuancions ici en précisant que la fiscalité n'est pas le seul paramètre qui fait l'objet des politiques d'un État. La fiscalité est un des éléments de politique étatique, les autres éléments sont le travail, l'environnement, l'énergie, la valeur de la monnaie, les ressources naturelles, les transports, les programmes sociaux... Pour une vision plus précise – et plus équilibrée - de cette sous-catégorisation, la bonne concurrence fiscale apporte des effets économiques bénéfiques tels que la diminution du fardeau fiscal et une efficacité du secteur public accru. La mauvaise concurrence fiscale quant à elle, engendre des conséquences néfastes telles que la dégradation fiscale et la nécessité d'augmenter la charge fiscale sur d'autres bases taxables pour compenser les effets de cette concurrence fiscale.

On peut transposer ce côté subjectif de la concurrence fiscale au plan international. Ceci mène à une scission. Premièrement, il s'agit de tonifier les exportations des produits et services domestiques, autrement appelée la concurrence fiscale « *outbound* ». Deuxièmement, il s'agit d'attirer les investissements et les capitaux étrangers ou la concurrence fiscale « *inbound* » ; c'est une concurrence fiscale horizontale et elle est la pierre angulaire de notre étude.

Au niveau international, la concurrence fiscale peut être vue sous un angle objectif « Quand, universellement, les États diminuent leur imposition directe (...) » puis sous un angle subjectif « (...) dans le but d'attirer les investissements étrangers. ». Le principal facteur de l'aspect objectif est le caractère général ou spécifique de la mesure fiscale en question. C'est-à-dire son degré de démarcation par rapport au système fiscal de base, si la mesure est générale, elle n'engendre pas de concurrence fiscale dommageable. A contrario, si la mesure fiscale décidée est spécifique (elle ne s'applique

discrétionnairement qu'à certains contribuables) alors elle pourrait se voir taxer de concurrence fiscale. Le principal critère de l'aspect subjectif se lit à travers les intentions du pays en question. La concurrence fiscale sera qualifiée de non dommageable si la mesure fiscale prise a pour but de stimuler la croissance économique ou favoriser le développement et l'emploi de certains secteurs économiques en crise. D'un autre côté, pourra être attribuée de concurrence fiscale, la mesure qui tend à attirer les investissements mobiles étrangers aux dépens d'autres États et ce, de manière générale non transparente.

L'UE – via son Code de Conduite – et l'OCDE – dans ses travaux sur la concurrence fiscale¹² – ont mis en place d'autres critères pour nous éclairer dans notre tâche ardue de qualifier de dommageable, ou non, une politique fiscale quelconque.

Tout d'abord, concernant l'aspect objectif spécifique (donc dommageable) d'une mesure fiscale :

- la mesure est-elle limitée à une certaine catégorie de revenu ?
- la mesure est-elle limitée à certains types d'activités ?
- la mesure est-elle limitée à certains contribuables ?
- est-ce qu'elle est une dérogation aux principes acceptés sur le plan international ?

Deuxièmement, concernant la mauvaise intention du pays en question :

- la mesure manque de transparence et est appliquée de façon discrétionnaire par l'administration fiscale
- la mesure s'applique sans même une vérification de la présence substantielle des bénéficiaires

¹² *Un problème mondial, supra* note 6.

- la mesure connaît des lacunes quant à des dispositions efficaces contre l'évasion fiscale ou l'usage abusif de telles mesures fiscales.

Le côté subjectif de la concurrence fiscale peut également être différencié d'une autre manière : la concurrence fiscale active et la concurrence fiscale passive. La concurrence fiscale active a lieu quand un État prend des mesures en vue d'améliorer les conditions économiques nationales et d'attirer les investissements. La concurrence fiscale passive (ou implicite) est expliquée via les théories économiques du « Dilemme du Prisonnier » et du « Jeu de l'assurance ».¹³ La théorie du « dilemme du prisonnier » qui découle de l'œuvre « *Game Theory* » du célèbre économiste J. Nash peut être transposée au droit fiscal international pour expliquer la concurrence fiscale de la façon suivante. Un État se croit contraint de prendre des mesures fiscales afin de rester compétitif par rapport aux autres États qui ont déjà édicté des incitations fiscales. Le dilemme en l'espèce est le suivant : soit, le pays se sentant menacé adopte les mesures déjà adoptées par les États voisins, ce qui fait entrer ledit pays dans le tourbillon de la concurrence fiscale, qui risque de ne pas s'arrêter mais au contraire de faire place à une surenchère de mesures fiscales incitatives toutes plus alléchantes les unes que les autres, autrement un « alignement vers

¹³ D.A. Kenyon et J. Kincaid, «Competition among States and Local Governments: Efficiency and Equity in American Federalism» (1991) à la p. 21, citant Kreps:

The police have apprehended two criminals whom they strongly suspect of a crime (and who in fact committed the crime together). But the police lack evidence...and must release the two prisoners unless one provides evidence against the other. They told in separate cells and make the following offer to each: Implicate your colleague. If neither of you implicates the other, each of you will be held for the maximum amount of time permitted without charges being made. If one of you implicates the other and is not implicated, we will release the first and prevail the judge to give...the maximum sentence...If both of you implicate each other, then both will go to jail, but the judge will be lenient...The story suggests that of the four possible outcomes for a prisoner, it is best to implicate and not be implicated, second best neither to implicate nor be implicated, third...to implicate and be implicated, and worst to be implicated while failing to implicate...we are led to predict that each side will implicate the other since this is a dominant strategy for each.

le bas » (« *race to the bottom* ») ; soit, le pays potentiellement en danger ne fait rien mais il risque d'être amené à prendre des mesures unilatérales pour contrecarrer les États concurrents du point de vue fiscale. La théorie du « jeu de l'assurance » revient à donner aux États (c'est-à-dire les joueurs) la possibilité de conclure une entente de coordination, voire d'harmonisation, pour améliorer leur situation fiscale à tous. C'est là que le bas de l'OCDE blesse car la théorie du « jeu de l'assurance » est pratiquement impossible à mettre en place sur la scène internationale, les acteurs étant trop divers et nombreux. En revanche, cela pourrait se voir appliquer aux organisations régionales telles que l'UE car les pays concernés ont des aspirations similaires et partagent une histoire et une culture communes, toutes proportions gardées.

Selon notamment l'avis de l'OCDE, les effets les plus dommageables et les plus visibles de la concurrence fiscale se concentrent sur, d'une part, le financement des dépenses publiques et d'autre part, l'augmentation de la pression fiscale sur le travail. L'OCDE a bien d'autres maux à attribuer à la concurrence fiscale comme le transfert du fardeau fiscal sur les contribuables sédentaires (la main d'œuvre, l'immobilier...), le dérèglement des flux financiers...¹⁴

Les États ont des obligations quant aux dépenses publiques nationales, ils doivent financer les services publics, au moins les services publics dits régaliens qui sont les seuls à subsister dans les économies libérales, il s'agit de l'armée, rendre la justice, l'éducation... Les politiques fiscales d'un État dépendent largement du Gouvernement en place, par ricochet, ces politiques vont avoir une influence sensible sur la localisation du capital. C'est un cercle vicieux car sans capital, l'économie nationale est vouée à sa perte,

¹⁴ OCDE, *supra* note 6 à la p. 17.

donc les politiques fiscales vont essayer d'être le plus attrayantes possibles aux investisseurs. D'où une concurrence fiscale qui se veut de plus en plus féroce. Le constat est le suivant : l'impôt ne sera plus en mesure de financer les services publics et des contribuables résidents vont profiter des services publics dans leur État de résidence tout en plaçant leurs capitaux à l'étranger.

Il est clair que dans cette mesure, la concurrence fiscale entraîne un alignement vers le bas (« *race to the bottom* ») de l'imposition du capital et l'écrasement fiscal subi par les travailleurs en est le corollaire.

Prenons l'évolution des pays européens comme illustration concrète de ce mécanisme. Dans les pays de l'UE, entre 1980 et 1996, le taux d'imposition implicite du travail salarié a augmenté d'à peu près un cinquième, parallèlement le taux d'imposition portant sur d'autres facteurs de production, comme le travail indépendant ou le capital, a diminué. En 1996, le taux moyen des impôts et cotisations sociales de l'UE a dépassé le record de 1995 qui atteignait 42%. En 1970, l'imposition du travail salarié atteignait 43,2% du total des recettes fiscales pour l'Europe à six États membres. En 1995, ce taux atteignait 51,4% du total des recettes fiscales de l'Union européenne à 15 États membres. La Suède et la Finlande connaissent l'imposition du travail salarié la plus élevée, à l'autre bout du classement se trouvent le Royaume-Uni et l'Irlande. De 1985 à 1995, les plus fortes hausses ont été enregistrées en Allemagne (de 39,5 à 44,1%), en Espagne (de 32,3 à 38%), en Italie, au Portugal et en Finlande. Durant la même période, le taux a chuté au Luxembourg (de 32,5 à 29,6%), aux Pays-Bas (de 50,9 à 48,8%).¹⁵ En conclusion, la

¹⁵ Fontaneau, Cabinet d'avocats (Nice, Paris, Bruxelles), «Derniers développements en matière de concurrence fiscale dommageable» (2000) Revue Fiscalité européenne et Droit international des Affaires

Finlande qui connaît une imposition peu attractive, a alourdi le fardeau fiscal des salariés. À l'inverse, l'Irlande, avec sa fiscalité avantageuse, est le pays qui impose le moins les salariés. La tentative d'harmonisation des politiques fiscales dans l'UE a débouché sur une impasse, chaque État membre a durci la pression fiscale sur le travail en s'apercevant de l'érosion de la base imposable la plus mobile.

Un autre effet dommageable est attribué à la concurrence fiscale. Selon un rapport du Sénat français, la concurrence fiscale fausserait les prix ce qui perturberait l'allocation des ressources. De plus, la concurrence fiscale pénaliserait les revenus utiles à la croissance au profit des revenus thésaurisés.¹⁶

Une concurrence fiscale loyale selon les aspirations harmonisatrices de l'UE voudrait que les décisions d'investissement soient prises, non pas en fonction des avantages fiscaux d'une localisation géographique, mais en fonction des caractéristiques du produit concerné.¹⁷

Certaines théories économiques (Tiebout), que nous verrons ensuite, défendent la souveraineté fiscale absolue de chaque État, car chaque État choisit son niveau d'imposition et son niveau de services publics. Le contribuable, de son côté, utilise son libre arbitre pour s'installer là où leurs aspirations sont satisfaites. Un tel modèle suppose que les contribuables soient parfaitement informés des politiques fiscales de chaque État,

39 ; Fontaneau, Cabinet d'avocats (Nice, Paris, Bruxelles), «Incitants fiscaux et lutte contre l'évasion fiscale et la concurrence fiscale dans l'Union européenne» (2000) Les Cahiers Fiscaux Européens 69 [«Incitants fiscaux»].

¹⁶ Philippe Marini, *La concurrence fiscale en Europe, Rapport d'information du Sénat n° 483*, Paris, Les rapports du Sénat, Commission des Finances, 1999 à la p. 8-9.

¹⁷ CE, Commission, *Communication de la Commission au Parlement et au Conseil*, SEC-90-601 Final, 20 avril 1990 à la p. 32 [Communication de la Commission].

cela suppose également une capacité au nomadisme de la part du contribuable. Ce modèle ne correspond pas toujours à la réalité. D'où le constat que la concurrence fiscale ne conduit pas forcément à l'optimum social. De plus, les contribuables nomades et informés peuvent jouer avec un tel système pour en tirer tous les profits possibles, ils paieront des impôts à un État ou territoire à faible pression fiscale et profiteront des bienfaits de services publics de haut niveau. Ce nomadisme fiscal correspond ni plus ni moins à de l'évasion fiscale. Ceci ne pose pas de problème direct en matière d'emploi, mais en revanche met en question le financement des biens publics par l'érosion des bases fiscales.

Cet exemple démontre également que la concurrence fiscale peut être bénéfique, tant que les contribuables nomades ne s'adonnent pas à la fraude fiscale. Ce constat est renforcé dans un environnement où la concurrence fiscale a lieu dans un climat de coopération internationale, ayant pour objectif d'assainir les finances publiques tout en maintenant un niveau de services publics correct.

En revanche, s'il n'y a aucune coopération ou presque, c'est la guerre fiscale. Les États attaquent ou se défendent à coups d'incitations fiscales, dépenses fiscales, crédits d'impôt, *dumping*... tout ceci dans le but d'attirer chez soi les investissements, et ce au détriment des autres États.

Résumons les côtés obscurs de la concurrence fiscale. Elle sous optimise le niveau des biens publics.¹⁸ Elle ne tient pas compte des facteurs tels que l'environnement, l'emploi.

¹⁸ Kjetil Bjorvatn et Guttorm Schjelderup, «Tax Competition and International Public Goods» (2002), 9, *International Tax and Public Finance*, 111-120.

Elle alourdit le fardeau fiscal qui pèse sur les travailleurs salariés. Elle bénéficie aux entreprises via les incitations fiscales nationales consenties par les États pour rester compétitifs sur la scène internationale. Elle érode l'assiette fiscale. Seuls les agents possédant des capitaux importants peuvent s'adonner au nomadisme fiscal et profiter de la concurrence fiscale, ils sont les plus mobiles. Ainsi les entreprises multinationales sont les grandes gagnantes – les seules ?- de cette concurrence fiscale. Les petits pays qui captent beaucoup de capitaux sont le repère idéal des nomades fiscaux, ils refusent généralement de coopérer. Elle perturbe les prix et par-là même l'allocation des ressources.

Ajoutons à cela que la coopération internationale est complexe à mettre en place, car certains États ou territoires trouvent leurs intérêts dans cette situation de concurrence fiscale.

L'effet secondaire le plus dommageable du cocktail « absence d'harmonisation et concurrence fiscale » est la délocalisation des personnes et des entreprises, et donc l'évasion fiscale et la délocalisation des moyens de production.

Selon le Comité économique et social de l'Union européenne dans son avis du 21 décembre 1995 :

« La suppression des frontières et la libre circulation des capitaux peuvent, dans certains cas, mener à une spirale de concurrence fiscale vers le bas entre les États membres. Cela est d'autant plus vraisemblable au fur et à mesure que la base imposable est plus mobile. Dans bien des cas, une telle spirale descendante sur les impôts mobiles aboutit cependant à un accroissement de la pression fiscale sur d'autres types d'imposition, par exemples celle du revenu du travail, ou certains impôts indirects. »¹⁹

Ici est mis en lumière le problème de la justice fiscale, la dégradation de l'imposition varie selon l'impôt concerné. La fiscalité n'est pas le seul paramètre pris en compte par

¹⁹ CE, *Comité économique et social, avis sur la fiscalité directe et indirecte*, [1996] J.O. C. 82/49, pt. 1.2.3.

les entreprises dans leur décision de gestion et de localisation des activités, bien d'autres critères rentrent, heureusement, en ligne de compte. Il faut également vérifier les taux d'intérêts, les coûts salariaux, le droit des sociétés, la qualité des services publics, celle des voies de transport, de communication. Les services publics financés par l'impôt sont utilisés aussi bien par les acteurs de la sphère privée que par ceux de la sphère publique.

La concurrence fiscale portée à son paroxysme conduit à l'individualisme total. Le ministre français de l'économie et des finances sous le gouvernement Jospin, Dominique Strauss-Kahn, a déclaré :

« Cette vision des choses n'est exacte qu'au gré d'une vision caricaturalement libérale qui voit dans l'État un poids mort et analyse tout prélèvement comme un coût sans contrepartie. »²⁰

Les infrastructures des services publics que sont les écoles, la santé, la recherche, les universités, les hôpitaux, les casernes de pompiers, pour ne citer que les principales, sont construites, financées, restaurées, maintenues grâce aux prélèvements obligatoires. Si les entreprises s'évadent fiscalement, non seulement elles n'accomplissent pas leur devoir civique, mais elles condamnent les services publics, services auxquels elles ont recours et qui sont nécessaires au bon fonctionnement de leurs activités. Nous ne visons pas ici les petites et moyennes entreprises, qui bien que très dynamiques, n'ont pas les ressources en capital nécessaires pour bénéficier de la concurrence fiscale. Seules les entreprises multinationales et donc « multi- » riches connaissent le luxe d'être des nomades fiscaux à travers la planète. Prenons l'exemple de l'imposition du revenu, l'imposition des contribuables est proportionnelle à leurs revenus. Donc l'évasion fiscale des entreprises multinationales et des grosses fortunes est un manque à gagner pour l'État, en d'autres

²⁰ Dominique Strauss-Kahn, *La politique économique à l'heure de l'Euro, intervention devant les élèves de l'IEP de Paris*, 18 mai 1998 ; les notes bleues de Bercy, n°136, 15 juin 1998, à la p. 7.

termes, cela coûte de l'argent à l'État. Cet argent devrait être réinvesti principalement dans les infrastructures des services publics. Les grands perdants à ce jeu de la concurrence fiscale sont les travailleurs salariés qui sont les contribuables les moins mobiles, l'État se « rattrape » malheureusement sur eux pour compenser le manque à gagner que lui coûte le nomadisme fiscal.

Selon les idées du parti socialiste français, la concurrence fiscale effrénée connaît forcément une fin, un point de non-retour, car un État qui, à l'extrême, n'impose plus d'impôt, n'a conséquemment plus de services publics, la notion d'État en elle-même devient ridicule, la cohésion nationale est morte et donc son identité disparaîtra également. Selon Laurent Fabius, « si on veut que l'Europe maintienne un certain niveau de civilisation, il faut un minimum d'impôts. Ce sera l'un des problèmes de la construction européenne ». ²¹

Dans l'idéal, les mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable devraient être prises à un niveau mondial. C'est d'ailleurs l'idée développée par l'OCDE et son Comité des affaires fiscales. Cette idée a ensuite été reprise au niveau de l'UE.

Cependant, au niveau national, les gouvernements sont généralement les premiers à apporter un bémol à l'idée (utopique ?) d'harmonisation fiscale. Ainsi en France, en janvier 1999, M. Strauss-Kahn précisait qu'une harmonisation totale des systèmes fiscaux n'était ni envisageable, ni souhaitable : « Chaque État doit pouvoir continuer de

²¹ Laurent Fabius dans Martine Royo, « Davos : La vision d'un État fort, mais sans argent pour garantir la paix sociale » *Les Echos* (3 février 1997) 5.

déterminer sa politique fiscale ; à condition que cela se fasse dans un cadre européen clair et loyal ».²²

Deux auteurs Tulio Rosembuj et Edwin Van Der Bruggen émettent une théorie intéressante impliquant la responsabilité des États lorsque ceux-ci participent à une concurrence fiscale dommageable. La concurrence fiscale a favorisé l'évasion fiscale, qui est l'ensemble des procédés, licites ou non, qu'un contribuable peut utiliser pour diminuer ses impôts. Ici la qualification juridique de ce qui est légal ou non importe beaucoup car en effet comment attendre d'un État qu'il condamne une pratique fiscale au plan international, si cette même pratique au niveau national est légale.

The basic difference between avoidance and evasion lies in the illegal nature of this and its immediate appropriate sanctioning. International illegal activities or events do not lose this quality because of the licit meaning given to it under domestic legal arrangements. But at the same time, something which is not illicit on a local level may hardly be transposed on international arrangements. It would be a mistake to understand that the evasion principle, if it is interpreted as acting even when there is no treaty, only concerns tax-havens territories. Indeed, the flow of evasion is also aimed at industrialised nations.²³

Entre 1985 et 1994, la valeur des investissements réalisés dans les juridictions à faible fiscalité, comme les Caraïbes ou les îles du Pacifique sud, a quintuplé pour dépasser 200 milliards de dollars. Et les pays européens qui n'avaient pas une fiscalité particulièrement avantageuse ont vu les capitaux se diriger vers les pays où la fiscalité était plus favorable, comme le Luxembourg, où en 1998, quelques deux cents vingt banques et soixante dix compagnies d'assurances géraient plus de 2 500 milliards de francs d'une épargne venue de toute l'Europe, soit dix fois plus qu'en 1980. Rosembuj ajoute que dissimuler un évènement illicite concernant la fraude fiscale est le composant typique de la

²² Rencontres parlementaires de l'épargne, intervention de D. Strauss-Kahn, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, www.minefi.gouv.fr

²³ T. Rosembuj, «Harmful Tax Competition» (1999) 27:10 Intertax 316-334 à la p. 318.

responsabilité internationale de l'État. Et il lie cette situation à la concurrence fiscale dommageable:

*Harmful tax competition is the result of state avoidance or evasion as this causes harm to the fiscal interests of others: and general principles that are common to all nations are therefore susceptible to transposition.*²⁴

Van Der Bruggen prolonge le raisonnement en ajoutant que la responsabilité de l'État pourrait devenir un outil utile en droit international pour restreindre les conduites des États qui violent les obligations conventionnelles.²⁵

Jusqu'à cette étape de notre démonstration, la concurrence fiscale se qualifierait de dommageable. Cette qualification pourrait être due au fait que les auteurs dénigrant la concurrence fiscale parlent plus fort que les autres. Afin de faire fis des *a priori*, il faut connaître et comprendre les deux côtés du débat.

Chapitre II : Le courant économiste favorable à la concurrence fiscale

Pour expliquer plus avant le rapport entre l'imposition directe et les décisions d'investir spécialement en ce qui concerne les activités mobiles, nous allons exposer les concepts élaborés aux États-Unis d'Amérique (ci-après États-Unis) par Charles Tiebout.²⁶ Il a en effet analysé les avantages et les inconvénients de la concurrence fiscale au sein des États fédérés des États-Unis pour en conclure que la concurrence fiscale comprend plus

²⁴ *Ibid.* p.318

²⁵ Edwin Van Der Bruggen, *supra* note 2 à la p. 138.

²⁶ Charles Tiebout, «A Pure Theory of Local Expenditure» (1956) 64 *Journal of Political Economy* 416 *et seq.*

d'avantages que d'inconvénients. Son explication est la suivante, l'individu contribuable magasine, choisit et va s'installer là où il trouve que le rapport entre le fardeau fiscal et les services publics est le plus efficient. On sait d'ores et déjà que cette théorie a connu et connaît encore aujourd'hui de nombreux détracteurs autant sur la scène économique que juridique. Il est à noter que Tiebout dans son analyse ne prend en compte que les seuls individus, il ignore les entreprises.

Dans la même veine, un auteur britannique Barry Bracewell-Milnes, partage l'avis de Tiebout, à savoir que la concurrence fiscale est bénéfique. Il pousse l'analyse de Tiebout un cran au-dessus en faisant une analogie entre le comportement de l'État et celui d'une entreprise : « *Just as firms compete with each other, so do governments* ». ²⁷ Une entreprise agit dans le sens qu'elle croit être le plus avantageux, la fiscalité est un paramètre pertinent pris en compte par les entreprises. Les États adoptent la même logique. Nous allons exposer la théorie fort intéressante de B. Bracewell-Milnes. Il annonce son raisonnement comme suit:

The European Commission, the Member Governments of the European Union and the overlapping Member Governments of the Organisation for Economic Co-operation and Development are well seized of the significance of tax competition. The reaction so far has been defensive and hostile. (...) The activities of the EU and the OECD in this area are a mixture of the tax-technical and the political. The OECD Report lists 19 recommendations, most of which are sufficiently technical to lose the interest of the general reader. But there can hardly be a more political project than an endeavour to make levels of taxation permanently and substantially higher than they would otherwise be throughout the EU or throughout the industrialised world. The rationale for this endeavour rests on a number of assumptions that are treated as self-evident although they can be shown to be questionable or false. ²⁸

Le ton est donné. Bracewell-Milnes pose et répond aux questions suivantes: la concurrence commerciale est-elle dommageable? Est-ce que les Gouvernements

²⁷ B. Bracewell-Milnes, «Tax Competition: Harmful or Beneficial?» (1999) 27:3 Intertax 86-88 à la p. 86.

²⁸ *Ibid.*

poursuivent les intérêts de leur pays ou leurs propres intérêts? A partir de quel moment la concurrence fiscale est-elle dommageable? Est-ce que l'évasion fiscale coûte de l'argent à l'État? Autant de questions que le contribuable est en droit de se poser, et il serait faire preuve de malhonnêteté intellectuelle que de passer ce raisonnement sous silence. Nous laisserons parler l'auteur lui-même pour répondre à ces interrogations. A la question de savoir si la concurrence commerciale est dommageable, Bracewell-Milnes nous dit :

More and more business and professional restrictive practices (anti-dumping, anti-cartel and anti-price-fixing) are coming under attack. Such practices are becoming more and more difficult to defend. If competition between firms and individuals is good, almost without exception or qualification, how can competition between governments be bad? Internal tax competition has helped rather than harmed Switzerland and the United-States.²⁹

Pour répondre à la seconde question, à savoir si les Gouvernements recherchent l'accomplissement de leurs propres intérêts ou bien ceux de leur pays, notre véhément auteur s'appuie sur les idées des professeurs Deepak Lal et Gordon Tullock et sur celles du gagnant du Prix Nobel James Buchanan :

The more realistic belief is that politicians and bureaucrats are self seekers just like anyone else. That means that they are against competition for themselves. Everybody is. Nobody likes being ousted by a superior rival. Competition is always for the other man, not for oneself. The difference between private persons and governments is merely that governments can enforce their privileges through the armed might of the state.³⁰

A la question-clef de savoir si la concurrence fiscale est dommageable, l'auteur y répond en se basant sur le rapport de l'OCDE qui se concentre sur les activités géographiquement mobiles et le fait que l'on veuille influencer leur localisation grâce à la concurrence fiscale.³¹ Il nous donne une réponse simpliste et désarmante, nous aurons deviné que pour Bracewell-Milnes, la concurrence fiscale ne peut être néfaste :

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Un problème mondial, supra note 6, para. 4 et 6.*

...when a supermarket competes with a rival on price or otherwise, the purpose is precisely to attract 'geographically mobile' customers and to 'affect the location' of their activities (to move their purchases from a rival's premises to its own). The concessions absorbed by immobile customers, who would stay with the store through thick and thin, are a deadweight cost of promotions. How can the opposite be true of tax competition, namely that it is harmful to affect the location of activities?³²

Pour alimenter sa réponse ci-dessus, Bracewell-Milnes attaque féroce­ment l'OCDE en ce qu'elle ne tiendrait pas compte, d'une part, de la théorie traditionnelle des finances publiques qui reconnaît que la fiscalité engendre une distorsion des activités économiques. Selon cette théorie, plus le fardeau fiscal est lourd, pire est la distorsion, rendant les alternatives non imposables (les loisirs, la retraite, l'émigration et le marché noir) très attirantes pour la contribuable. D'autre part, l'OCDE rejeterait également la pensée économique reposant sur l'élasticité (ou non) du prix de la demande. Ainsi, l'effet de la distorsion dû à la fiscalité est minimisé si l'imposition est faite, premièrement, à un taux plus élevé sur les biens et services dont l'élasticité (du prix) de la demande est basse, et deuxièmement, à un taux réduit sur les biens et services dont l'élasticité est haute.

Voici selon les mots de l'auteur, la position critiquable de l'OCDE :

Its (the OECD) criticism of tax concessions that affect location implies a preference for concessions that do not affect it and thus a preference for taxes on goods and services with a high price elasticity, like financial services. If the OECD has its reasons for believing that some hundred years of academic tradition on the subject of public finance are mistaken, it would be interesting to know what these reasons are.³³

Sur la question de savoir si l'évasion fiscale coûte de l'argent au gouvernement, Bracewell-Milnes va plus loin encore en basant son argumentation sur la courbe de Dupuis, autrement dit celle de Laffer, qui indique que le revenu fiscal maximal ne correspond pas au taux maximal d'imposition, soit cent pour cent, mais à un taux plus bas. Ainsi, à se montrer trop gourmands, les Gouvernements perdraient une partie de leur

³² Bracewell-Milnes, *supra* note 25, à la p. 87

³³ *Ibid.*

revenu fiscal potentiel. Si les États acceptaient de baisser leur taux d'imposition, ils verraient leur revenu fiscal augmenter.

Un fonctionnaire international auprès de la Banque Mondiale vient grossir les rangs du cercle de ceux pour qui la concurrence fiscale n'est pas dommageable, Keith Marsden, dans une étude sur la concurrence fiscale a déclaré :

The empirical evidence is clear. Tax competition is not harmful. Analysis of data for two groups of countries, covering a twenty-year period, shows that incomes rose more rapidly in countries that chose to compete by extracting less tax revenue from their enterprises and citizens. Lower taxes were associated with higher rates of growth of investment, employment, productivity and private consumption. Countries that chose big government, and more public services financed by higher taxes, experienced slower economic growth.³⁴

Une étude menée par Jan K. Brueckner vient nuancer la théorie de Tiebout sans toutefois la renverser. Cet article pose la question de savoir si la décentralisation fiscale est bénéfique ou, au contraire, dommageable. La conclusion de l'auteur n'est pas catégorique, en d'autres termes, il nous dit que les deux visions se justifient en fonction des conditions économiques environnantes :

"This paper explores a question that lies at the intersection of two vast literatures. The goal is to gauge whether the good side of fiscal decentralisation, as emphasised by the Tiebout literature, dominates the bad side, as studied in the tax competition literature. The result, which are derived by numerical simulation, show that either answer to this question is possible. Under favourable conditions, where the curvature of the production function and the dispersion of preferences are both high, the gains from Tiebout sorting are likely to outweigh the loss from the capital-distortion, so that the good side of fiscal decentralisation dominates. If either of these conditions is absent, however, the bad side can win, making decentralisation undesirable. When this happens, the lessons of the Tiebout tradition are overturned, with economic efficiency requiring centralised rather than decentralised provision of public goods."³⁵

Le courant de pensée inauguré par Tiebout peut paraître insignifiant par rapport à la vague déferlante de la littérature diabolisant la concurrence fiscale, cependant, Tiebout a

³⁴ Keith Marsden, «Is tax competition harmful?» (November 1998) European Policy Forum, p. 51.

³⁵ Jan K. Brueckner, «Fiscal Decentralisation with Distortionary Taxation: Tiebout vs. Tax Competition» (2004) 11 International Tax and Public Finance 133-153 à la p. 150.

été suivi par bons nombres de chercheurs et ce jusqu'à nos jours. Il serait long et superflu de reprendre un par un ces articles, nous allons tout de même prendre le temps de citer les principaux auteurs qui se rattachent à la pensée économique de Tiebout : Oates, Berglas, Wooders, Pines, Henderson, Scotchmer, Hochman, Thisses, pour ne citer qu'eux.³⁶

Maintenant que nous avons identifié la concurrence fiscale en exposant les théories la qualifiant de néfaste ou, au contraire, de bénéfique. Nous allons à présent étudier la position de l'OCDE et de l'UE. Ces deux organisations supranationales ont fait de la concurrence fiscale « dommageable » leur cheval de bataille.

TITRE II : LA LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DITE « DOMMAGEABLE »

Le combat contre la concurrence fiscale est mené de front par l'OCDE et l'UE. Leurs visions se rapprochent et ces deux organisations se nourrissent du travail et des réflexions de l'autre. On va passer de la découverte du problème de la concurrence fiscale à des

³⁶ E. Berglas, «On the Theory of Clubs» (1976) 66 American Economic Review 116-121; E. Berglas et D. Pines, «Clubs as a Case of Competitive Industry with Goods of Variable Quality» (1980) 5 Economics Letters 363-366; E. Berglas et D. Pines, «Clubs, Local Public Goods and Transportation Models: A Synthesis» (1981) 15 Journal of Public Economics 141-162; J. Henderson, «The Tiebout Model: Bring Back the Entrepreneurs» (1985) 93 Journal of Political Economy 248-264; O. Hochman, D. Pines et J.-F. Thisse, «On the Optimal Structure of Local Governments» (1985) 85 American Economic Review 1224-1240; W.E. Oates, *Fiscal Federalism*, New York: Harcourt Brace, 1972; S. Scotchmer et M. Wooders, «Competitive Equilibrium and the Core in Club Economies with Nonanonymous Crowding» (1986) 34 Journal of Public Economics 159-173; M.H. Wooders, «Equilibria, the Core, and Jurisdiction Structures in an Economy with a Local Public Good» (1978) 18 Journal of Economic Theory 328-348.

propositions de solutions et la mise en place de mécanismes aussi bien de défense que d'attaque.

Chapitre I : La lutte de l'OCDE contre la concurrence fiscale

dommageable ou le « civisme fiscal »

Ces dernières années ont été marquées par l'accélération de la mondialisation des marchés financiers dans le sillage du progrès technique et de la libéralisation internationale des mouvements de capitaux. Cette situation a accru considérablement la mobilité des flux financiers internationaux. Ainsi, le régime fiscal joue un rôle toujours plus important, et la concurrence que se livrent les États sur le terrain de la base d'imposition s'est accentuée. Sous le titre de « concurrence fiscale dommageable », plusieurs organisations internationales déploient des efforts visant à limiter les conséquences néfastes de cette concurrence fiscale. En vue de promouvoir le développement économique par le libre échange et la libre circulation des capitaux et des travailleurs, l'OCDE a publié en mai 1998 un rapport sur la concurrence fiscale dommageable, pour permettre une action coordonnée en vue d'éliminer les pratiques fiscales dommageables³⁷. Le projet de l'OCDE met en place des principes directeurs de lutte contre les conséquences néfastes de la concurrence fiscale.

L'OCDE offre aux gouvernements un cadre pour examiner, élaborer et perfectionner les politiques économiques et sociales, cette organisation internationale regroupe trente trois

³⁷ *Un problème mondial, supra note 6.*

membres (désignés collectivement sous le nom de Partenaires participants). Ces Partenaires participants coopèrent sous les auspices du Forum mondial de l'OCDE sur la fiscalité pour élaborer des normes internationales de transparence et d'échange effectif de renseignements en matière fiscale.

Elle a été constituée en 1961 en vue de «promouvoir des politiques visant à contribuer à une saine expansion économique dans les pays membres, ainsi que non-membres, en voie de développement économique».

Comme le démontre les programmes de coopération et les dialogues mis en place par l'OCDE avec les pays de l'ex-bloc soviétique, d'Asie et d'Amérique latine, l'OCDE n'est pas un cercle fermé réservé strictement aux pays développés.³⁸

Les principales activités de l'OCDE touchent à de nombreux domaines tels que l'économie, la fiscalité, le commerce international, les affaires financières, le développement, la technologie... Mais la fiscalité demeure un domaine phare de l'OCDE. L'OCDE offre ainsi aux administrations fiscales nationales un forum où elles peuvent discuter, réfléchir et coopérer le cas échéant afin de résoudre les grands problèmes fiscaux contemporains : éviter les doubles impositions, phagocyter la fraude fiscale, réduire au maximum l'évasion fiscale, gommer les dommages causés par la concurrence fiscale en s'attaquant à ses causes, atténuer les distorsions des flux d'échanges et d'investissements induites par la fiscalité.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a été créé en 1971 pour étudier exclusivement toutes les questions relevant de la fiscalité. Dans ce domaine, le Comité a créé un partenariat avec plus de soixante pays non-membres de l'OCDE, ceci a élargi considérablement son champ d'application territoriale. Selon Jeffrey Owens, directeur

³⁸ www.oecd.org

dudit Comité, ces partenariats permettent de réunir les principaux acteurs –membres ou non de l'OCDE- pour élaborer les nouvelles normes fiscales internationales³⁹.

Examinons l'évolution de l'OCDE vis-à-vis de la concurrence fiscale, on partira du lever de rideau sur la concurrence fiscale, jusqu'à la mise en place d'un arsenal de mesures pour combattre cette concurrence fiscale, pour enfin être capable de poser les jalons d'une concurrence fiscale « loyale » (aux yeux de l'OCDE).

Section I : La mise en lumière de la concurrence fiscale dommageable par l'OCDE

L'OCDE met tout d'abord en lumière les aspects positifs de la concurrence fiscale, notamment la réduction de l'assiette de l'impôt. Cette même organisation établit ensuite un constat négatif de cette concurrence fiscale.

« Certaines pratiques, fiscales ou connexes, sont anticoncurrentielles et peuvent réduire à néant les gains que procure la concurrence fiscale. Tel peut être le cas lorsque les Gouvernements mettent en place des pratiques visant à encourager le non-respect de la législation fiscale d'autres pays. (...) Les pratiques fiscales dommageables faussent les flux financiers et indirectement, les flux d'investissement matériel. Enfin, ces pratiques nuisent à la possibilité, pour chaque pays, de déterminer la répartition de la charge fiscale entre les bases d'imposition mobiles et celles qui le sont moins, et en particuliers entre le travail, la propriété et la consommation. »⁴⁰

L'objectif de l'OCDE est le suivant :

« En établissant un cadre dans lequel les pays – grands et petits, riches et pauvres, membres ou non le l'OCDE – peuvent coopérer à l'élimination des pratiques fiscales dommageables, l'OCDE s'emploie à promouvoir une concurrence fiscale qui réalisera les objectifs d'ensemble de l'OCDE, à savoir favoriser la croissance économique et le développement dans le monde entier. Le projet de l'OCDE n'a pas pour but de dicter à un pays quel qu'il soit, le taux d'imposition qu'il doit

³⁹ J. Owens, *La fiscalité dans le village planétaire*, Brochure des affaires fiscales, Paris, OCDE, 2000 à la p. 11.

⁴⁰ OCDE, *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : rapport d'étape 2001* (2001) [Projet de l'OCDE], www.oecd.org

appliquer ou comment doit être organisé son système fiscal. Son objectif est de promouvoir un environnement dans lequel peut s'exercer une concurrence fiscale libre et équitable. »⁴¹

En mai 1997, les ministres ont demandé à l'OCDE de :

« Mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national, et soumettre un rapport en 1998. »⁴²

Pour lutter efficacement contre cette concurrence fiscale, l'OCDE a créé le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (ci-après le Forum).

L'OCDE a pris en considération non seulement les pratiques des États membres mais aussi celles des États non-membres de l'OCDE.

C'est dans ce but que les pays membres de l'OCDE ont publié le 9 avril 1998 le rapport intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial » (« le rapport de 1998 »). Ce rapport est axé principalement sur les activités géographiquement mobiles car l'OCDE considère que ce sont les activités les plus mobiles comme les services financiers et autres prestations de services qui sont les plus sensibles à la concurrence fiscale.⁴³ En effet, les pays à faible fiscalité, voire les pays à la fiscalité nulle (les paradis fiscaux) attirent fortement ces activités.

Dans le rapport de 1998, l'OCDE a chargé le Forum d'identifier les mesures fiscales dommageables, ayant cours dans les pays membres et non-membres de l'OCDE. Pour ce faire, chaque pays membre a dû procéder à une auto-évaluation de ses régimes préférentiels, à travers les critères énoncés par le Forum *via* le rapport de 1998. Chaque régime a été ensuite décortiqué par le Forum. Le Forum fait une distinction entre les régimes préférentiels et les paradis fiscaux, bien que ces deux types de régimes fiscaux se

⁴¹ *Ibid.*

⁴² OCDE, *Un problème mondial*, *supra* note 6.

⁴³ Les activités géographiquement mobiles correspondent aux activités de services financiers et autres activités de services, y compris la fourniture des biens incorporels.

livrent, selon le Forum, à la concurrence fiscale. Le régime fiscal préférentiel « dommageable » est défini comme un régime où se pratique une faible imposition découlant de la législation fiscale ou de simples pratiques administratives, dont la finalité première est d'aspirer la base d'imposition d'autres pays.⁴⁴

Le « rapport de 1998 » se limite à l'analyse de quatre critères « d'identification des caractéristiques dommageables d'un régime fiscal donné ou d'une juridiction ».

Le premier critère est l'absence d'impôt ou la présence d'impôts insignifiants, dans le cas des paradis fiscaux, et une imposition effective faible ou nulle des revenus considérés dans le cas des régimes préférentiels. C'est le critère-clef de l'analyse.

Le second correspond à l'absence d'échange effectif de renseignements. Il est notoire que les États peuvent plus facilement faire respecter leur législation fiscale dans un contexte d'échange effectif d'informations.

Le troisième critère est le manque de transparence expliqué comme suit,

« le critère de transparence vise à garantir que la législation fiscale soit appliquée de façon visible et cohérente aux contribuables qui se trouvent dans une situation similaire et que les informations nécessaires aux autorités fiscales pour déterminer la situation d'un contribuable soient en place ».⁴⁵

L'absence d'activités substantielles, dans le cas des paradis fiscaux, et les pratiques de cantonnement dans le cas des régimes fiscaux préférentiels, constituent la concurrence fiscale dommageable. Un régime est « cantonné » quand il isole l'essentiel de sa base d'imposition des effets qui résultent d'une préférence fiscale.

⁴⁴ OCDE, *Vers une coopération fiscale globale, rapport pour la réunion du Conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du Comité des affaires fiscales de l'OCDE : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables* (2000) Revue de droit fiscal, numéro 37, p. 1153. Annexes 6, p. 105

⁴⁵ Définition reprise dans tous les travaux du Comité fiscal de l'OCDE.

I : Les paradis fiscaux

L'absence ou l'insignifiance d'impôt sur le revenu est la caractéristique du paradis fiscal et c'est ce qui le différencie du régime préférentiel dommageable. Cette minime - voire inexistence - d'imposition offre une échappatoire fiscale aux non-résidents de leurs pays de résidence. Un exemple de régime préférentiel dommageable pourrait être la France, son système fiscal tire des recettes importantes de l'impôt sur le revenu et présente certains avantages fiscaux pour les non-résidents selon le rapport de 1998.⁴⁶

Les facteurs de reconnaissance d'un paradis fiscal édictés par l'OCDE⁴⁷ sont ceux déjà édictés plus haut, un quatrième s'y ajoute : l'exercice d'une activité substantielle est facultative, *ipso facto*, la motivation des investisseurs est purement fiscale.

Les évaluations du Forum ont été approuvées par le Conseil de l'OCDE le 16 juin 2000. À cette époque on pouvait qualifier de paradis fiscaux des États tels que : Andorre, Aruba (Royaume des Pays-Bas), Gibraltar (Territoire d'Outre-mer du Royaume-Uni), l'île de Man (Territoire indépendant de la Couronne britannique), la Principauté de Monaco, Panama ou encore les îles vierges des États-Unis. Les trente-cinq juridictions citées par le rapport sont en fait celles qui ne coopèrent pas avec l'OCDE dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Celles qui coopèrent ne sont pas citées. Ont notamment décidé de démanteler leurs propres pratiques fiscales dommageables : Chypre, Malte, l'île Maurice, les Bermudes, les îles Caïmans et San-Marin. Elles ont également pris l'engagement de conclure des accords d'échange de renseignements avec les pays membres de l'OCDE qui le souhaitent.

⁴⁶ *Un problème mondial, supra* note 6.

⁴⁷ *Ibid.*

Dans un communiqué du 12 décembre 2003, l'OCDE se félicite que seuls cinq pays ou territoires demeurent sur la liste de l'OCDE des paradis fiscaux non-coopératifs : Andorre, le Libéria, le Liechtenstein, les îles Marshall et Monaco. Toutefois, « l'OCDE espère que ces pays ou territoire prendront des engagements analogues » aux anciens paradis fiscaux afin de sortir de cette liste noire, comme Nauru ou les îles anglo-normandes Guernesey et Jersey par exemple.⁴⁸

II : Les régimes fiscaux préférentiels

Huit autres facteurs additionnels aident à identifier les régimes fiscaux préférentiels dommageables : une définition artificielle de la base d'imposition, le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transferts, l'exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère, la possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition, l'existence de dispositions relatives au secret, l'accès à un vaste réseau de conventions fiscales, la promotion de régimes en tant qu'instruments de minimisation de l'impôt, le fait que le régime encourage les activités ou arrangements à motivations exclusivement fiscales.

Pour illustrer ce qu'est un régime fiscal dommageable, nous allons exposer l'exemple donné par Hugh Ault, consultant auprès de l'OCDE.⁴⁹ Un État choisit concernant l'imposition des sociétés, un taux d'imposition et une assiette fiscale large. Il choisit également d'en faire profiter aussi bien ses entreprises nationales que les entreprises

⁴⁸ OCDE, *Communiqué relatif au retrait de Nauru de la liste des paradis fiscaux non coopératifs établie par l'OCDE* (2003).

⁴⁹ H. Ault, *Le travail accompli par l'OCDE et son esprit* (1999), *Revue internationale de Droit Economique*, numéro spécial 3 « La concurrence fiscale déloyale », Bruxelles, Association internationale de droit économique, p. 330.

étrangères. Dans ce cas précis, le régime fiscal choisi par ce pays ne sera pas taxé de dommageable. En revanche, lorsqu'un pays choisit, d'un côté, un taux d'imposition des sociétés de l'ordre de 35%, et d'un autre côté, un taux d'imposition nul pour les activités bancaires *offshore*, ce taux de 0% ne bénéficiera qu'aux non-résidents; notons de surcroît que les banques *offshore* n'interviennent pas dans l'économie domestique. Si on ajoute à cela le manque de transparence et le non-échange d'information, le seul et unique objectif d'une telle politique fiscale est d'attirer les investisseurs étrangers. Un tel constat fait état de concurrence fiscale dommageable.

Selon cet état de fait, si l'État A met en place ce régime, l'État B, qui voit ses activités bancaires partir vers l'État A, va créer son propre régime offshore. Ce phénomène va se reproduire, se propager et c'est ce moins-disant fiscal que veut combattre l'OCDE. C'est le « maelström » des théories économistes de Nash appliquées au droit fiscal international, ce point a été discuté plus haut.

Le Forum est chargé d'une évaluation permanente des régimes dommageables et a identifié plusieurs régimes « potentiellement » dommageables et en a dressé la liste dans un rapport en 2000 sur les progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables.⁵⁰ Ce rapport édicte dix-neuf recommandations et principes directeurs visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Ces dix-neuf recommandations sont les mêmes que celles adoptée par le Conseil en 1998.⁵¹ Il est à noter que la Suisse et le Luxembourg se sont abstenus lors de cette adoption.

⁵⁰ OCDE, *supra* note 44, Annexe 6, p. 105.

⁵¹ OCDE, Recommandation du Conseil sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, adoptée le 9 avril 1998, www.oecd.org

Un rapport d'étape de 2000⁵² identifie quarante-sept régimes fiscaux préférentiels - dont la Suisse et le Luxembourg – potentiellement dommageables dans les pays de l'OCDE. Il établit une liste de trente-cinq juridictions remplissant les critères de paradis fiscal, la Suisse ne fait pas partie de cette liste. Ce rapport propose une procédure par laquelle les paradis fiscaux peuvent s'engager à éliminer leurs pratiques fiscales dommageables. Il projette d'associer les économies non-membres au projet sur les pratiques fiscales dommageables. Enfin, ce rapport soumet l'idée d'un cadre de mesures défensives coordonnées qui peuvent être mises en place pour contrecarrer les effets d'érosion dus aux pratiques fiscales dommageables.

Sont cités, les sociétés administratives Suisses ou les Centres bancaires internationaux du Canada. Cependant, on notera que les pays de l'UE ne sont pas en reste, certains sont cités de manière récurrente dans le rapport : l'Irlande, la Belgique, les Pays-Bas, la Grèce, le Luxembourg et le Portugal. De plus, les centres de coordination en Belgique, les sociétés holdings luxembourgeoises réglementées par la loi de 1929 ou les quartiers généraux en France figurent également dans la liste.

La règle du jeu est la suivante, une fois que l'OCDE a déclaré ces régimes comme étant à première vue dommageables, les pays concernés doivent eux-mêmes évaluer l'effet dommageable de leurs régimes, si l'évaluation nationale révèle qu'il y a effectivement concurrence fiscale, alors les États devront remédier au problème. Selon un communiqué de l'OCDE en date du 29 mars 2004, depuis le Rapport de 2000 ayant identifié quarante-sept régimes fiscaux préférentiels, « dix-huit ont été abolis ou sont en passe de l'être, quatorze ont été modifiés de manière à en supprimer toute disposition dommageable et, à

⁵² OCDE, *supra* note 44, annexe 6, p. 105

l'issu d'un examen approfondi, treize ont été déclarés finalement non dommageables. »⁵³

La liste complète des régimes fiscaux préférentiels passés en revue par le Comité figure dans la publication intitulée « Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étapes 2004 ». Dans le communiqué cité ci-dessus, le Président du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Bill McCloskey, rappelle la nécessité d'une « concurrence équitable et franche en matière fiscale pour la croissance économique et la prospérité »⁵⁴, il dit :

« Nous sommes satisfaits des progrès réalisés par les pays de l'OCDE pour éliminer les pratiques fiscales dommageables dans leurs régimes fiscaux préférentiels, ainsi que des avancées obtenues pour nouer une relation de travail fondée sur la coopération avec les autres pays et territoires non-membres de l'Organisation. (...) Nous continuerons à promouvoir une concurrence fiscale fondée sur des normes élevées et porteuse d'avantages réels et durables. La concurrence fiscale impose une discipline salubre aux gouvernements, mais elle ne doit pas se traduire par une exploitation abusive des mesures fiscales, car ceci aurait pour effet de discréditer le système d'imposition aux yeux des contribuables honnêtes. »⁵⁵

Après avoir identifié les facteurs dommageables et les pays ou territoires s'y adonnant, l'OCDE a pensé une stratégie de lutte pour contrecarrer ces pratiques.

Section II : Les mesures de lutte contre la concurrence fiscale dommageable

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, dans la mise en œuvre de ce cadre de mesures défensives coordonnées, est guidé par les trois principes suivants :

- « Un cadre de mesures défensives coordonnées doit être proportionné et viser à neutraliser les effets nocifs des pratiques fiscales dommageables ;
- L'adoption de mesures défensives relève de la libre appréciation de chaque pays ;

⁵³ OCDE, *Communiqué relatif aux nouveaux progrès dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables* (2004), en ligne : www.oecd.org.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.*

- Chaque pays est libre de choisir d'appliquer les mesures défensives en les proportionnant et en les hiérarchisant selon le degré auquel la pratique considérée est susceptible d'être dommageable. »⁵⁶

Depuis 1998, l'OCDE a identifié les pratiques qu'elle qualifie de dommageables au plan international et a proposé les mesures pour contrecarrer cette concurrence fiscale.

Selon l'OCDE, la concurrence fiscale utilisée comme moyen de détourner des investissements réels d'un pays au profit d'un autre, par des avantages fiscaux est dommageable⁵⁷. Le constat de l'OCDE est alarmant, en effet, on a assisté durant ces quinze dernières années à une émergence exponentielle de régimes fiscaux préférentiels et de paradis fiscaux, et ce aussi bien dans les pays membres que non-membres de l'OCDE. Ainsi, pendant cette période de temps, le nombre de paradis fiscaux a doublé et la majorité des États membres de l'OCDE ont mis en place des régimes fiscaux préférentiels⁵⁸.

A la suite de ce rapport, les pays de l'OCDE ont adopté, lors de la réunion du Conseil de l'OCDE des 27 et 28 avril 1998 des « Principes directeurs pour le traitement des régimes fiscaux préférentiels dommageables »⁵⁹ et les États ont pris un certain nombre d'engagements.

⁵⁶ OCDE, *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étapes 2004 (2004)*, Paris, Publication de l'OCDE.

⁵⁷ *Un problème mondial*, supra note 6.

⁵⁸ «La lutte contre la concurrence fiscale dommageable au niveau de l'OCDE» (1999), *Revue fiscalité européenne et Droit international des Affaires*, p. 4 17.

⁵⁹ *Un problème mondial*, supra note 6. à la p. 75-80.

Dans le rapport de 1998, l'OCDE énonce plusieurs recommandations à l'attention des pays de l'OCDE⁶⁰. L'OCDE insiste sur la nécessité de mettre en place une coordination internationale pour éviter la fuite des capitaux vers d'autres pays qui pratiquent une concurrence fiscale. Ces recommandations se retrouvent au plan national, bilatéral et multilatéral.

Au niveau national, les pays de l'OCDE sont encouragés à adopter⁶¹ :

- une réglementation sur le contrôle des sociétés étrangères, pour permettre au pays d'origine de la société-mère d'exercer ses prérogatives fiscales à l'égard des filiales étrangères contrôlées par la société-mère;
- une réglementation sur les fonds communs de placements étrangers;
- une réglementation sur la limitation des régimes d'exemption des revenus étrangers et à examiner leur réglementation pour lever les obstacles à l'échange d'informations.

Au niveau bilatéral, les pays de l'OCDE sont encouragés à⁶² :

- intensifier les échanges de renseignements sur les transactions effectuées dans les paradis fiscaux et les régimes préférentiels;
- à dénoncer les conventions fiscales qu'ils auraient conclues avec des paradis fiscaux ;
- à revoir leur dispositif actuel relatif au recouvrement des créances fiscales d'autres pays ;

⁶⁰ *Ibid.* à la p. 41-66.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

- à créer une disposition dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE excluant les entités qui opèrent via un régime fiscal dommageable.

Au niveau multilatéral, l'OCDE se concentre sur l'établissement d'une coopération internationale.

Certains États ont été (le Luxembourg) – sont (Monaco) – récalcitrants à l'idée de s'aligner sur les recommandations faites par l'OCDE car certaines mesures prises par un pays pour éliminer des avantages fiscaux « dommageables » peuvent entraîner un déplacement de l'activité qui en bénéficiait, vers un autre pays, qui lui n'a pas pris de telles mesures. Cette remarque vaut également au niveau régional, si, par exemple, les États-membres de l'UE sont les seuls à adopter des mesures pour contrer la concurrence fiscale, ils courent le risque de voir s'enfuir les capitaux vers d'autres contrées, et certaines ne sont pas si lointaines à l'instar de la Confédération Helvétique, le Lichtenstein.

Les pays membres se sont engagés à éliminer leurs régimes fiscaux dommageables dans un délai de cinq ans, à compter du 9 avril 1998 ou, si des droits acquis particuliers s'appliquent, le 31 décembre 2005 au plus tard.

Selon cet engagement, les pays membres doivent logiquement s'abstenir d'adopter de nouvelles mesures et d'étendre leur portée, ou de renforcer les mesures existantes, qui constituent des pratiques fiscales dommageables.⁶³ On a laissé la porte ouverte aux autres paradis fiscaux, qui ont la possibilité de décider s'ils souhaitent ou non coopérer avec

⁶³ «Incitants fiscaux», *supra* note 11.

l'OCDE, pour supprimer les caractéristiques dommageables de leurs régimes avant la fin de l'année 2005. Des mesures correctrices seront décidées, à travers le Forum, à l'encontre des paradis fiscaux qui refusent de coopérer.

Pour assurer un bon rouage à l'avenir, le Forum, entre autres organes de l'OCDE, doit élaborer des lignes directrices pour : aider les États membres dans leur auto-évaluation de leurs régimes fiscaux potentiellement dommageables ; aider ces mêmes États membres à trouver les remèdes permettant d'anéantir les traits dommageables de ces régimes fiscaux.⁶⁴

Les trente cinq territoires, qui répondaient aux critères définissant les paradis fiscaux, ont reçu un mémorandum d'accord collectif sur l'élimination des pratiques fiscales dommageables. La date butoir pour rentrer dans le rang des pays et territoires s'adonnant à une concurrence fiscale loyale est le 31 décembre 2005. Rappelons que la liste des paradis fiscaux non coopératifs ne compte plus que cinq membres : Andorre, le Liberia, le Liechtenstein, les îles Marshall, Monaco.⁶⁵

A l'heure actuelle, les problèmes de transparence des transactions et de l'échange de renseignements sont devenus le cheval de bataille de l'OCDE dans sa lutte contre la concurrence fiscale. En ce qui concerne les échanges de renseignements en matière fiscale, l'OCDE invite les pays à adopter un système d'échanges de renseignements "à la demande". Il s'agit du cas où les autorités compétentes d'un pays demandent à celles d'un autre pays des informations spécifiques, en général en application d'un accord bilatéral

⁶⁴ F. Homer, «Pratiques fiscales dommageables», Brochure des affaires fiscales, Paris, OCDE, 2000 à la p. 23.

⁶⁵ OCDE, *supra* note 6; www.oecd.org

d'échange de renseignements entre les deux pays. L'un des éléments essentiels de ces échanges de renseignements est la mise en œuvre de garanties appropriées pour assurer une protection suffisante des droits des contribuables et de la confidentialité de leur situation fiscale. Dans le domaine des échanges de renseignements, les Partenaires participants ont travaillé ensemble à l'élaboration d'un Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale que les pays peuvent utiliser pour les guider dans leurs négociations bilatérales. Par leurs travaux sur la transparence, les Partenaires participants s'efforcent de faire en sorte que les renseignements dont les autorités fiscales ont besoin pour déterminer exactement l'impôt dû par un contribuable soient disponibles (c'est à dire qu'il existe des livres et documents comptables fiables). Ces travaux sont effectués dans le cadre du Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité.⁶⁶

Les Partenaires participants travaillent également à l'établissement d'une égalité de traitement dans les domaines de la transparence et de l'échange effectif de renseignements en matière fiscale. Les 3 et 4 juin 2004, l'Allemagne a organisé à Berlin une réunion du Forum mondial de l'OCDE sur la fiscalité. Cette réunion avait pour objet de poursuivre l'examen du processus de réalisation de l'objectif de mise en place de règles du jeu équitables fondées sur des normes élevées en matière de transparence et d'échange effectif de renseignements en matière fiscale.⁶⁷

Le processus élaboré vise à instaurer des règles du jeu équitables et compatibles avec l'objectif de normes élevées concernant la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale, dans des conditions qui permettent une concurrence loyale entre tous

⁶⁶ www.oecd.org

⁶⁷ Cette réunion a rassemblé plus de 100 représentants de 42 Gouvernements de pays Membres et non-membres de l'OCDE qui se sont engagés à réaliser cet objectif : l'établissement d'une égalité de traitement dans les domaines de la transparence et de l'échange effectif de renseignements en matière fiscale.

les pays, de grande ou de petite dimension, Membres ou non-membres de l'OCDE.⁶⁸ Les autres propositions faites par ce même sous-groupe de travail ont dans l'ensemble été adoptées par les participants au Forum. Les participants ont ainsi chargé ce sous-groupe de terminer le recensement des pratiques en matière de transparence et d'échange de renseignements actuellement appliquées par tous les pays de l'OCDE et par tous les partenaires participants non-membres, ainsi que par tous les autres centres financiers importants. Ce dernier point met en lumière l'intention du Forum mondial qui veut engager un dialogue avec les centres financiers qui ont jusqu'à aujourd'hui ignoré les travaux du Forum.

Un consensus international commence à émerger, il met en place la coopération transfrontalière, et donc l'échange de renseignements, comme étant la clef de voûte de la lutte contre la fraude et de la minimisation de l'évasion fiscale. Le déclencheur a non seulement été les travaux de l'OCDE mais aussi les actions menées par l'UE.

Dans des registres quelques peu différents, l'OCDE n'a nullement l'intention de proposer une harmonisation des taux d'imposition ou de retenue à la source entre les États.; quant à la fiscalité de l'épargne, l'UE est le chef de ligue pour régler cette question, nous verrons cela dans la partie réservée à l'étude de l'UE.⁶⁹

Le rapport 2000 du Forum sur les pratiques fiscales dommageables reprend la liste des objectifs à atteindre et les moyens d'y parvenir, il est notamment prévu la mise au point

⁶⁸ Proposition formulée par un Sous-groupe du Forum mondial, mis en place à la réunion d'Ottawa du Forum mondial en octobre 2003.

⁶⁹ CE, Commission, *Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, Politique fiscale de l'Union européenne, priorités pour les prochaines années*, COM (2001) 260 Final, Bruxelles, 23 mai 2001 à la p. 8 [*Priorités pour les prochaines années*].

d'un modèle d'instrument sur l'échange de renseignements. L'OCDE a publié un rapport, en date du 12 avril 2000, en vue « d'améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales.⁷⁰ Cela représente une grande avancée. En effet, c'est la première fois que l'ensemble des pays membres donne son accord à un rapport sur le secret bancaire en matière de fiscalité. Ce rapport porte seulement sur l'accès aux renseignements bancaires à la suite d'une demande spécifique formulée par une autorité fiscale, en vue d'obtenir des informations portant sur un cas spécifique. Cette question a été largement étudiée dans un contexte différent lors des négociations bilatérales entre l'UE et la Confédération helvétique.

L'objectif idéal du rapport est que tous les pays membres permettent cet accès dans tous les cas où la fiscalité entre en jeu. À la suite de ce premier rapport sur le sujet, le Comité des affaires fiscales a publié un rapport d'étape en 2003 donnant plus d'information et faisant état d'une amélioration de l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales.⁷¹ Lors d'une réunion en date du 18 septembre 2003, le Conseil de l'OCDE a apporté les conclusions suivantes au sujet de ce rapport d'étape :

(...) a noté qu'un projet de Recommandation sur l'amélioration de l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales avait été présenté au Conseil pour décision et qu'il n'avait pas fait l'objet d'un consensus ; a noté que 28 pays membres pouvaient accepter la compréhension commune de la fraude fiscale et que 26 pouvaient convenir de prendre les initiatives appropriées pour assurer d'ici au 31 décembre 2005 l'accès aux renseignements bancaires aux fins de vérification de la dette fiscale et à toute autre fin d'administration fiscale ; a noté par ailleurs l'importance des travaux en cours de l'OCDE sur la fiscalité.⁷²

⁷⁰ OCDE, *Rapport du Comité des affaires fiscales : Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* (2000).

⁷¹ Voir <http://www.oecd.org/dataoecd/4/63/149861675.pdf>.

⁷² OCDE, *Communiqué publié le 27 octobre 2003* (2003), en ligne : www.oecd.org.

Section III : La concurrence fiscale loyale selon l'OCDE

Dans une conférence faite à Bratislava, le 18 mars 2004, le directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, Jeffrey Owens, présentait les six points de ce qu'est la concurrence fiscale loyale selon l'OCDE.⁷³

Le premier axe est la favorisation par l'OCDE de la réduction du taux d'imposition et l'élargissement des bases imposables via des réformes fiscales. En premier lieu, un taux d'imposition élevé appliqué sur une base imposable étroite engendre des distorsions économiques indésirables et motive une planification fiscale agressive. En deuxième lieu, depuis le milieu des années quatre-vingt, les réformes fiscales de l'OCDE ont élargi la base d'imposition du revenu, ce qui a entraîné des réductions sensibles des taux d'imposition. En troisième lieu, les États et les entreprises sont les bénéficiaires, d'une part, de taux maximum d'imposition plus bas, d'autre part, des règles de transparence fiscale.

Le deuxième point est que l'OCDE encourage la concurrence fiscale loyale, via ses États-membres, en offrant, soit, une fiscalité plus légère et des services publics plus réduits, soit, une fiscalité plus lourde et des services publics élevés. Cela requiert des systèmes transparents, une non-discrimination et une coopération pour éviter la double imposition

⁷³ Jeffrey Owens, *Fair Tax Competition: A Pillar of Positive Economic Reform* (2004), INEKO, 18 March 2004, Bratislava, www.oecd.org

et la non-imposition. La concurrence fiscale qui a lieu au niveau des taux d'imposition de base et des dispositions fiscales basiques est un gage de transparence.

Le troisième point répète les travaux visant à promouvoir la concurrence fiscale loyale dans les pays dits d'économies en transition. L'OCDE travaille avec les économies en transition pour les aider à renforcer leur habilité à attirer les investissements directs étrangers (ci-après IDE). Les travaux ont pour but de fournir un environnement fiscal stable pour accueillir les IDE. Les investisseurs préfèrent, selon l'OCDE, les systèmes fiscaux ayant les caractéristiques suivantes : un taux maximum d'impôt sur les sociétés attractif, des dispositions de l'imposition du revenu en accord avec les normes internationales, des règles de transparence fiscale qui s'appliquent loyalement et un réseau de conventions fiscales bien établi.

Le quatrième point dispose que chaque État doit décider de sa propre politique d'incitation fiscale optimale, ceci en tenant compte de différents facteurs qui sont : tous les États trouvent un avantage quand ils échangent leurs expériences. Les incitations fiscales ciblant certains profits (« *niches fiscales* ») – que l'OCDE qualifie d'inefficace pour attirer les IDE - ont engendré une planification fiscale agressive. Les niches fiscales sont très souvent le fait des pays en développement, d'où une concurrence fiscale inefficace. Il y a une plus grande efficacité lorsque, d'une part, les motivations fiscales ciblent directement les dépenses d'investissements, d'autre part, quand il y a des réductions des taux maxima de l'impôt sur les sociétés. Ceci revient, pour l'OCDE, à une concurrence fiscale intelligente. La meilleure incitation fiscale est un système fiscal

stable, en accord avec les normes de droit international et qui est appliqué de façon loyale. Une accumulation de politiques fiscales incitatives n'est pas le substitut d'un système fiscal bien défini.

Le cinquième point révèle les défis à relever pour atteindre une concurrence fiscale loyale. Des pressions devraient être exercées pour une harmonisation fiscale au sein de l'UE. Il faut avoir conscience du risque couru par les économies en transition qui pourraient perdre leur base d'imposition en attirant les IDE. Des pressions venant de la sphère publique sont nécessaires pour maintenir des éléments de progressivité dans le système fiscal. Il faut mettre en place des infrastructures sociales concrètes. Et il faut décider du moment à partir duquel l'allègement fiscal offert aux multinationales est excessif.

Le dernier point énonce des recommandations. L'OCDE recommande un taux d'imposition des revenus des sociétés relativement bas qui s'applique sur une large assiette fiscale, avec peu d'incitations fiscales ciblées, c'est-à-dire avec peu de niches fiscales ; une plus grande reconnaissance des bénéficiaires associés (un taux maximum d'imposition plus bas, une pression de planification fiscale pesant sur l'assiette imposable réduite, quelques distorsions fiscales pour les structures financières et quelques distorsions fiscales en faveur de l'allocation du capital) ; une meilleure coopération pour contrer les abus fiscaux ; enfin une concurrence fiscale loyale mais féroce.⁷⁴

⁷⁴ Jeffrey Owens, *Fair Tax Competition: A Pillar of Positive Economic Reform* (2004), INEKO, 18 March 2004, Bratislava, www.oecd.org

L'OCDE et l'UE entretiennent des relations de bon voisinage, et entre voisins, il est de bon ton de s'accorder sur certains points, on évitera ainsi une mesquine guerre de voisinage. La concurrence fiscale est un point de concordance entre l'UE et l'OCDE aussi bien dans sa définition, sa qualification de dommageable que dans l'objectif commun aux deux organisations d'éradiquer cette concurrence fiscale de la surface de la planète.

Chapitre II : L'UE et la concurrence fiscale: l'échec de l'harmonisation fiscale, la mise en jeu de la coordination

Avec la libération des mouvements de capitaux, les investisseurs européens se tournent vers les pays à fiscalité privilégiée sur le capital, ou inexistante comme dans les paradis fiscaux, et échappent ainsi à l'impôt dans leur pays de résidence.

Les politiques fiscales internationales des États membres de l'UE doivent respecter les obligations découlant de leur appartenance à l'UE. Et le Traité CE interdit toute mesure fiscale ayant un caractère protecteur ou discriminatoire. Bien que l'harmonisation fiscale communautaire ne soit pas réalisable, les États membres doivent tout de même se plier aux principes du droit communautaire. Les États membres qui ont des territoires dépendants ou associés ou qui ont des responsabilités particulières ou des prérogatives

fiscales sur d'autres territoires se sont engagés, dans le cadre de leurs dispositions constitutionnelles, à assurer l'application de ces principes dans ces territoires.⁷⁵

Section I : Les relations entre OCDE et UE

Le travail mené au sein de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable, dans un cadre géographique plus large, renforce les efforts menés au sein de l'UE pour promouvoir l'application des principes du Code de conduite et de la directive sur l'épargne dans les territoires dépendants et associés des États membres et dans les pays tiers.⁷⁶ La coordination fiscale au sein de l'Union européenne devrait généralement contribuer à la cohérence de la position des États membres dans des enceintes internationales telles que l'OCDE.⁷⁷

L'objectif des États membres de l'Union européenne est d'encourager la concurrence libre et loyale, au plan international, en prévenant l'érosion des bases d'imposition nationales, causée par la concurrence fiscale dommageable. Nous avons vu précédemment que cet objectif louable est partagé par l'OCDE. Il est intéressant de noter que l'UE a un statut particulier au sein de l'OCDE: elle en est membre mais ne dispose pas du droit de vote.

⁷⁵ M. Vanden Abeele, «Quelles pourraient être les conséquences possibles d'une harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne», discours au Colloque organisé par l'IFE sur le secret bancaire le 17-18 novembre, en ligne : http://europa.eu.int/comm/taxationcustoms/fTench/speeches/vda_lugano-fr_fr.htm.

⁷⁶ *Ibid.* p.10

⁷⁷ CE, Commission, « Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, Politique fiscale de l'Union européenne, priorités pour les prochaines années », COM (2001) 260 final, Bruxelles, le 23 mai 2001, p. 10.

Section II : La mise à jour de la concurrence fiscale dans l'UE

La concurrence fiscale- et ses conséquences dommageables - dans l'UE a été mise en lumière principalement par deux travaux majeurs : le rapport Ruding en 1992 et le mémorandum Monti en 1996.

I. Le rapport Ruding

Tous les États, souverains fiscalement, pratiquent la concurrence qui consiste à attirer les emplois et les entreprises dans un pays par des stratagèmes fiscaux attractifs. Or « cette pratique est suicidaire car de surenchère en surenchère, aucun pays n'a plus d'avantages relatifs sur les autres et tous perdent des recettes ». ⁷⁸ Ce cercle vicieux a été expliqué précédemment, ⁷⁹ et l'Europe n'est pas épargnée par ce phénomène, les États européens constatent un manque à gagner qui se répercute obligatoirement sur l'Europe dans son ensemble.

En 1989, une étude de l'Institut britannique des Etudes fiscales démontre que la fiscalité joue un rôle important dans les décisions relatives à la localisation des entreprises. ⁸⁰ Leur postulat est le suivant : pour optimiser la répartition géographique de leur bénéfice, les entreprises font appel à de nombreux experts. Ces derniers jonglent avec les écarts entre les régimes fiscaux pour alléger les comptes de leurs entreprises clientes: les économies

⁷⁸ Michel Taly, «Incitations Fiscales et Harmonisation Européenne» (1995), n°2, Revue des affaires européennes, 55.

⁷⁹ En résumé, les recettes fiscales diminuent et les entreprises se déplacent à la recherche de subventions les plus élevées. Or quand la subvention fiscale est le seul ratio prise en compte, l'investissement effectué n'est pas durable. Si la pratique d'une fiscalité plus favorable qu'à l'étranger attire les activités et élargie de fait l'assiette imposable, elle permet une réduction ultérieure des taux. Tandis qu'à l'étranger la perte d'activités oblige à accroître les taux d'imposition, ou à restreindre des dépenses publiques dont certaines au moins sont favorables au développement des activités.

⁸⁰ M. Deveureux et M. Pearson, «Corporate Harmonisation and Economic Efficiency» (1989) n°35 Institute for Fiscal Studies Report Series.

fiscales pour les grands groupes internationaux proposées par Bruxelles et La Haye, les zones franches en Espagne, en France, au Portugal, les allègements fiscaux offerts dans le Mezzogiorno : en faisant une habile planification fiscale compilant tous ces avantages fiscaux, on peut aboutir à une situation de non imposition au profit des entreprises multinationales. C'est-à-dire, l'optimisation fiscale à son paroxysme. Devant une telle possibilité, les entreprises multinationales n'hésitent pas à délocaliser leurs investissements et activités.

En 1990, la Commission a chargé un comité présidé par Onno Ruding, ex-ministre des finances des Pays-Bas, d'étudier si les systèmes disparates d'imposition directe des sociétés causaient des distorsions affectant le marché commun. Un accent a été mis sur les décisions d'investissement et la concurrence fiscale. Ce comité devait fournir des propositions pour régler ses problèmes.

Le 18 mars 1992, le comité Ruding a remis à Madame Scrivener un rapport sur l'harmonisation des fiscalités des pays de l'Union européenne.⁸¹ Le comité arriva à la conclusion qu'il fallait opérer « un rapprochement des éléments clés des systèmes d'impôt sur les sociétés des États membres ». ⁸² Le Comité suggéra, d'une part, l'élimination de la double imposition des flux de revenus transfrontaliers tels que les dividendes, les prix de transferts, d'autre part, concernant l'impôt sur les sociétés, le rapport conseilla de cesser la discrimination des dividendes provenant de profits réalisés dans un autre État membre par la méthode de l'imputation.

⁸¹ CE, Commission, *Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises présidé par M. Onno Ruding* (1992) à la p. 208 et seq.

⁸² CE, *La politique fiscale dans l'Union européenne*, Luxembourg : Office des publications officielles des Communautés Européennes, 2000, en ligne : <http://europa.eu.int> à la p. 25 [*La politique fiscale*].

Les actions prises par la Commission à la suite de ce rapport ont été rejetées par les États membres. Ainsi seuls trois textes en matière de fiscalité directe ont été adoptés par le Conseil. La directive 90/434 du 23 juillet 1990 concerne le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des États membres différents, qui a pour but d'assurer la neutralité fiscale des opérations de restructuration, en évitant une double imposition, tout en sauvegardant les intérêts financiers des États. La directive 90/435 du 23 juillet 1990 est relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales, dans le but d'exempter de retenue à la source les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère et de prévoir pour ces distributions de bénéfices, soit une exonération, soit une déduction de l'impôt de la société-mère de la fraction de l'impôt de sa filiale. Et la convention du 23 juillet 1990 est relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

Cependant, en laissant libre cours à la concurrence entre les entreprises, à laquelle s'est ajoutée une concurrence entre les systèmes fiscaux, les espaces nationaux, les charges sociales. L'Union Economique et Monétaire (ci-après UEM) a aggravé la situation. Sont apparus des problèmes de justice fiscale et de chômage.

Le rapport n'a pas connu le succès espéré. Les tentatives d'harmonisation fiscale se sont révélées vaines et l'idée d'une concurrence saine et loyale a fait place à une concurrence fiscale dommageable. Il peut paraître étrange que le principe de territorialité en matière fiscale subsiste alors que les frontières ont disparues et que la libre circulation des capitaux et des personnes a cours sur l'ensemble du territoire de l'UE.

II : Le mémorandum Monti en 1996 et le Conseil ECOFIN

Le Commissaire du marché intérieur, Mario Monti, a étudié de façon approfondie la question de la fiscalité directe en se concertant avec le Conseil et les États membres. Ces travaux réaffirment les principes de subsidiarité et de souveraineté des États membres en matière fiscale tout en faisant face aux problèmes que connaît l'UE à propos de la fiscalité directe. Dans son mémorandum de 1996 (ci-après le mémorandum Monti), Monti soulève trois défis fiscaux que l'UE doit relever. Premièrement, il faut stabiliser les revenus des prélèvements obligatoires dans les États membres de l'UE. Sur ce premier point, Monti précise que la concurrence fiscale dommageable cause l'érosion des bases fiscales des États membres. Deuxièmement, il faut assurer le bon fonctionnement du marché unique. Enfin, il faut promouvoir l'emploi.⁸³ Le mémorandum Monti plaide pour une approche coordonnée en matière de concurrence fiscale,

*« the apparent defence of national fiscal sovereignty has gradually brought a real loss of fiscal sovereignty by each Member State in favour of the Markets, through tax erosion, especially on the more mobile tax base ».*⁸⁴

Faisant suite au mémorandum Monti, le conseil ECOFIN (Conseil des ministères des finances des États membres) a pris la résolution de former un groupe de haut niveau pour étudier la question de la concurrence fiscale et de la coopération avec la Commission. Le fruit de ces actions est un rapport de la Commission portant sur le développement des systèmes fiscaux dans l'UE avec un accent particulier mis sur la concurrence fiscale dommageable.⁸⁵ Ce rapport fait le calcul du total des fardeaux fiscaux et du fardeau

⁸³ Sur ce point, voir aussi CE, Commission *White Paper on Growth, Competitiveness and Employment*, COM (93) 700, Bruxelles, 5 décembre 1993.

⁸⁴ CE, Commission, *Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers*, SEC (96) 487 Final, Bruxelles, 20 mars 1996.

⁸⁵ CE, Commission, *Taxation in the European Union: Report on the Development of Tax Systems*, COM (96) 546 Final, Bruxelles, 22 octobre 1996.

relatif à chacun des facteurs de production dans l'UE, sur une période de quinze ans. Ce rapport mène à la conclusion suivante:

The report concluded that despite the lack of clear evidence of tax base erosion caused by excessive tax competition, there was some evidence that effective taxation on income from passive investment was undermined due to the shift of such investment purely for tax reasons to other EU countries or outside the EU where special incentives for this kind of income were available.⁸⁶

Section III : Le régime des aides fiscales d'État et la concurrence fiscale(dommageable)

Des barrières ont été posées *via* les dispositions du Traité des Communautés européennes (ci-après le Traité CE) quant aux politiques fiscales nationales, à partir du moment où des mesures domestiques font état de concurrence fiscale dommageable. Il s'agit du régime des aides fiscales d'État⁸⁷ et des dispositions du code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises (ci-après le code de conduite). Les objectifs de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et ceux du contrôle des aides d'État ne coïncident pas. L'article 87 du traité CE vise à assurer la préservation de la concurrence entre les entreprises opérant au sein du marché intérieur, tandis que le code de conduite s'est donné comme champ d'action la concurrence dommageable entre États membres.

L'effet dommageable d'un dispositif, selon le code de conduite, se mesure à la matière imposable soustraite par l'État responsable de son introduction aux dépens des autres États membres de l'Union. *A contrario*, une aide d'État affecte indirectement les entreprises concurrentes qui ne bénéficient pas de l'aide. Les deux éléments se rejoignent quand le régime d'aide d'un État creuse une telle marge par rapport au systèmes fiscaux

⁸⁶ Pinto, *supra* note 10 à la p. 35-37.

⁸⁷ La répression des aides d'États, bien qu'en dehors du paquet fiscal, trouve sa place dans la coordination de la fiscalité des entreprises.

des autres États membres que les entreprises de ces derniers viennent s'implanter dans le premier pour rester compétitives.

Adopté par le conseil ECOFIN du 1er décembre 1997⁸⁸, le code de conduite dans 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 »⁸⁹ et « 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 »⁹⁰. Tout en s'abstenant d'introduire de nouvelles mesures dommageables⁹¹, les États se sont engagés à évaluer les effets de leurs différents régimes⁹², puis à démanteler ceux qui se révéleraient contraires au Code⁹³.

Le Conseil s'aperçoit :

qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 du Traité relatives aux aides d'États. Sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du Traité, le Conseil note que la Commission s'engage à publier les lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (...).⁹⁴

Le code de conduite suit la logique de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises.

D'après les lignes directrices élaborées par la Commission, les mesures visées par l'article 87 du traité et les régimes fiscaux dommageables au sens du code de conduite

⁸⁸ CE, Journal Officiel des C.E. du 6 janvier 1998, C2, p.1.

⁸⁹ CE, *Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises* (1997), point A.

⁹⁰ *Ibid.*, point B.

⁹¹ *Ibid.*, point C.

⁹² *Ibid.*, point E à I.

⁹³ *Ibid.*, point D.

⁹⁴ *Ibid.*, point J.

sont quasi-identiques. Ces régimes, conçus pour attirer les investisseurs étrangers, offrent un avantage aux entreprises qui s'y soumettent sous forme d'économies d'impôt, mais ils se traduisent par de moindres rentrées fiscales pour les États qui les mettent en place. Les deux premiers éléments de la définition de l'aide d'État semblent donc inhérents aux pratiques fiscales couvertes par le code de conduite.

A propos de la condition d'affection de la concurrence dans l'Union européenne, le rapport Ruding⁹⁵ a suffisamment mis en évidence l'influence du paramètre fiscal dans le choix de l'implantation géographique des entreprises. Le rapprochement entre la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et le contrôle des aides publiques, suggéré par le Conseil et mis en application par la Commission semble évident.

Pour expliquer le mécanisme de l'article 87, nous allons rappeler les rôles respectifs de la Commission et de la Cour de Justice des Communautés Européennes. Car ces deux organes sont les rouages principaux de ce régime.

I : Un rappel des rôles de la Commission et de la Cour de Justice des Communautés Européennes

Avec le marché unique, certaines personnes peuvent vivre ou travailler dans un pays de leur choix, ils peuvent ainsi choisir de payer moins d'impôt. Cette possibilité reste pour le moins théorique car nous savons que les individus sont beaucoup moins mobiles que les entreprises. Ainsi d'une manière plus flagrante, les entreprises disposent de la même possibilité, avec plus de moyens, pour diminuer leurs charges fiscales, et cela peut

⁹⁵ CE, Commission, *Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises* (1992), dans (1992) n°30 Droit fisc. 1288.

déboucher sur une concurrence entre États pour la collecte d'impôts au moyen d'allègements fiscaux, d'incitations fiscales. C'est le constat fait par la Commission européenne. Cette concurrence, qui exerce une pression à la baisse sur le niveau des prélèvements obligatoires, risque, si elle n'est pas encadrée, de s'avérer dommageable en mettant en cause l'équité et l'efficacité globale des systèmes d'imposition. Au sujet de la fiscalité directe et plus précisément l'harmonisation des régimes d'imposition des entreprises, la Commission s'est orientée vers une politique de prudence. La politique de la Commission en matière de fiscalité directe se limite aux mesures indispensables pour l'achèvement du marché intérieur. A travers le principe de subsidiarité, la Commission intervient uniquement pour remédier aux régimes d'imposition qui entraînent des distorsions importantes et affectant par exemple les décisions de localisation des investissements.

L'idée de l'harmonisation des impôts directs sur les sociétés a fleuri mais le principe de subsidiarité a eu raison du projet d'harmonisation. En raisonnant sur l'ensemble de l'Union monétaire, l'harmonisation fiscale supposerait l'unanimité des membres de l'Union européenne. L'harmonisation fiscale européenne semble être encore au stade de projet, comme le démontre par exemple le secret bancaire qui est une institution que les Luxembourgeois semblent très peu enclins à remettre en question. Le Premier Ministre luxembourgeois, Jean-Claude Juncker, ne serait pas contre une création de la fiscalité européenne commune à condition que cette innovation ne provoque pas une fuite massive de capitaux hors des frontières européennes. Cela revient à dire qu'il faudrait envisager la création d'une retenue à la source non pas dans les seuls pays de l'Union, mais aussi dans

tous les pays de l'OCDE, ce qui apparaît hautement improbable. Le *dumping* fiscal⁹⁶ a de beaux jours devant lui. Les tentatives d'harmonisation fiscale présentant un bilan d'échec, la concurrence fiscale se présente alors de moins en moins bénéfique au fonctionnement de l'Union européenne.

Concernant les petites et moyennes entreprises (ci-après PME), la Commission a pensé une technique de « *soft law* ». ⁹⁷

En 2001, un rapport de la Commission analyse les obstacles fiscaux et les solutions possibles pour l'achèvement du marché intérieur. ⁹⁸

On a confié à la Cour de Justice des Communautés européennes (ci-après CJCE) la mission d'assurer le respect du droit dans l'interprétation et l'application des Traités. Dans le domaine de la fiscalité, elle tient un rôle primordial. En effet, elle veille à la libre circulation des capitaux et au respect de l'égalité de traitement. ⁹⁹ Elle juge des infractions relatives au manque de transparence des mesures incitatives liées à la fiscalité des entreprises. Elle tranche les affaires d'aides fiscales d'État que la Commission lui soumet.

⁹⁶ Le *dumping* fiscal est une pratique consistant pour un État, en vue de favoriser ses exportations ou d'attirer des entreprises sur son territoire, à diminuer délibérément certains de ses impôts en-dessous du niveau pratiqué par les pays concurrents. La même technique est utilisable à l'égard des cotisations sociales, qui entrent dans le coût de la main-d'œuvre ; l'effet sur les exportations correspond à celui d'une dévaluation de la monnaie nationale, sans en présenter les inconvénients sur les coûts des importations, *Lexique des termes juridiques*, (2001), 13^e édition, Dalloz, « *dumping* fiscal ».

⁹⁷ CE, *L'amélioration de l'environnement fiscal des petites et moyennes entreprises*, [1994] J.O. C. 187/5.

⁹⁸ CE, COM (2001) 582 Final, Bruxelles, 23 octobre 2001.

⁹⁹ CE, *supra* note 97, p. 9.

II : Les mécanismes de l'article 87 Traité CE

L'article 87 du Traité CE dispose :

1. Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.
2. Sont compatibles avec le marché commun:
 - a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits;
 - b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires;
 - c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division.
3. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun:
 - a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi;
 - b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre;
 - c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun;
 - d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun;
 - e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission.

Selon le professeur Bernard Castagnède :

L'article 87 du Traité CE pose en principe l'incompatibilité avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre les États membres, des aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.¹⁰⁰

¹⁰⁰ B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Editions PUF, 2002 à la p. 32.

Une communication de la Commission vient préciser les lignes directrices relatives aux aides d'État à caractère fiscal, afin de faciliter l'examen de la compatibilité de ces aides avec le marché commun.¹⁰¹

Une aide fiscale d'État qui remplirait les critères définis par l'article 87(1) serait interdite pour incompatibilité avec les principes du marché commun. Il revient à la Commission d'établir si une telle mesure peut tomber sous le joug des exceptions de 87(2) ou 87(3) ce qui aurait pour conséquence de légaliser ladite mesure fiscale.

Si aucune exception ne correspond à cette aide fiscale d'État, alors la Commission devra faire en sorte que cette mesure ne soit pas promulguée, ou si elle a déjà été promulguée, la Commission devra la faire retirer. Ceci dans le but de prévenir les effets néfastes d'une telle aide fiscale sur la concurrence fiscale dans l'UE. Si l'État membre concerné refuse de suivre la décision de la Commission, la Commission pourra traîner le pays récalcitrant devant la Cour de justice des Communautés européennes (ci-après CJCE). La CJCE pourra alors le condamner à une pénalité pour avoir refusé de se conformer à la décision de la Commission.¹⁰²

Pour être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 87(1), et donc être prohibée, la mesure fiscale doit répondre à quatre critères cumulatifs :

- la mesure doit apporter à ses bénéficiaires un allègement du fardeau fiscal qui devrait normalement peser sur leur budget ;

¹⁰¹ CE, Commission, *L'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises* [1998] J.O. C. 384 à la p. 3.

¹⁰² R.H.C. Luja, "Anti-avoidance Rules and Fiscal Trade Incentives", (2000), 28: 6-7, *Intertax*, 226-240, à la p. 227.

- l'avantage doit être accordé par l'État (y compris les collectivités locales et régionales) ou *via* des ressources étatiques, à travers des mesures réglementaires ou législatives ;
- la mesure affecte la concurrence et les échanges entre les États membres ;
- la mesure est spécifique, elle cible certaines activités ou certaines entreprises.

Examinons maintenant les paragraphes 2 et 3 de l'Article 87 qui forment les exceptions à l'interdiction des aides fiscales d'État.

L'exception formulée au paragraphe 2 correspond aux cas où ces incitations fiscales sont bénéfiques à la Communauté sans aucune réserve. Cela pourrait être le cas de mesures soulageant un désastre urgent ou imminent. Ces mesures seraient *de jure* acceptables selon le Traité CE, car elles ont un effet positif de fait sur l'ensemble de la Communauté européenne.¹⁰³

L'exception du paragraphe 3 de l'article 87 du Traité CE, *a contrario* de celle du paragraphe 2, fait appel au pouvoir discrétionnaire de la Commission pour étudier et approuver certaines aides fiscales d'État. Certaines aides régionales pourraient bénéficier de ces dispositions et ainsi devenir légales aux yeux de la Communauté européenne. Cette exception est tout de même très encadrée par des régulations du Conseil qui imposent que la Commission dans son enquête vérifie qu'une telle incitations n'engendre pas des effet dommageables dans les autres États membres de l'UE. La Commission devra donc prendre en considération six paramètres pour exempter une incitation fiscale par la disposition de 87(3) :

¹⁰³ *Ibid.*

- la nécessité d'une aide fiscale en se demandant si les forces du marché pourraient atteindre le même résultat que celui produit par l'aide, et le cas échéant, en combien de temps ;
- l'aide doit être proportionnée au résultat attendu ;
- l'aide doit être temporaire et dégressive ;
- l'aide doit se concentrer sur l'objectif fixé pour minimiser les risques de distorsion commerciale et concurrentielle ;
- le résultat de cette aide doit avoir une justification objective ;¹⁰⁴
- la Commission ne devra pas déclarer cette aide fiscale « compatible avec le marché commun » si cela contredit les dispositions du Traité CE,¹⁰⁵ comme les droits fondamentaux sur la libre circulation des biens, services, établissements et capitaux dans les Communautés européennes.¹⁰⁶

Section IV : La coordination des politiques fiscales : le « paquet fiscal »

L'UE repose sur le principe de subsidiarité et d'unanimité en matière fiscale. L'échec des différentes tentatives d'harmonisation fiscale illustre le fait que l'UE ne comporte en cette matière aucun mécanisme susceptible de passer outre la volonté d'un État membre.¹⁰⁷

¹⁰⁴ P. Nicolaidis, *Compendium Principles and Procedures of EC Policy on State Aid*, European Institute of Public Administration, juin 1999.

¹⁰⁵ *Commission v. Italy*, E.C.J. 73/79, (1980) E.C.R. 1553.

¹⁰⁶ CE, *Traité des Communautés européennes* (ci-après Traité CE), arts. 23, 43, 49 et 227.

¹⁰⁷ Philippe Marini, *supra* note 16, p. 7.

La communication de la Commission à Vérone en 1996 soulignait que la coordination fiscale au niveau communautaire est freinée par deux obstacles : la règle de l'unanimité pour toute décision en la matière et l'approche partielle des questions de politique fiscale. La Commission et les États membres ont estimé qu'une action concertée en matière fiscale permettrait d'éviter un abandon involontaire de souveraineté de chaque État membre au profit des seules forces du marché. Ils ont décidé de créer un groupe à haut niveau pour progresser dans la voie d'une coordination des politiques fiscales. L'objectif de la coordination est une mise en commun délibérée et limitée de la souveraineté fiscale en vue d'une prise de décision collective.¹⁰⁸

Ainsi, il n'est plus question de réelle harmonisation, mais de coordination. Dans un entretien en 1998, Mario Monti, commissaire européen chargé du marché unique et de la fiscalité, a précisé qu'il y avait entre harmonisation et coordination une différence de méthode :

« La coordination implique un objectif moins ambitieux que l'uniformisation des systèmes ou des taux. Il n'est pas question d'aboutir à une directive, instrument juridique contraignant, mais à une coordination des quinze souverainetés fiscales. »¹⁰⁹

La Commission devait présenter un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable appelé « paquet fiscal », qui fut adopté à l'unanimité au Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997. Ce paquet comporte trois éléments de fiscalité directe, qui relève de la taxation du capital. Pour améliorer la coordination fiscale, ce paquet fiscal comporte :

- un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ;

¹⁰⁸ Gabriel Montagnier, «Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995 – février 1997)», (avril-juin 1997), n°33, Revue trimestrielle de droit européen, 368.

¹⁰⁹ J. Quatremer, «Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale, entretien avec Mario Monti», *Petites Affiches*, n°153, (23 décembre 1998), 4.

- des mesures visant à éliminer les distorsions au niveau de l'imposition des revenus du capital à travers une proposition de directive sur la fiscalité de l'épargne ;
- des mesures visant à supprimer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre entreprises, à travers également une proposition de directive.¹¹⁰

Le nouvel objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable a permis de repositionner la politique fiscale dans le cadre plus vaste des grandes politiques communautaires à travers le « paquet fiscal » et d'éviter ainsi les propositions isolées, plus difficiles à être acceptées par les États membres.

Le nouveau débat fut lancé lors de la réunion informelle des ministres des finances de Mondorf-les-Bains, le 13 septembre 1997, où le Conseil a annoncé qu'un débat d'orientation sur la fiscalité allait être engagé.

Le Conseil ECOFIN s'est réuni pour discuter du paquet fiscal les 26 et 27 novembre 2000 et le 23 janvier 2003. Ces dernières dispositions constituent une avancée considérable, longuement désirées par les autorités fiscales communautaires.

En matière de fiscalité des entreprises, la coordination fiscale consiste en deux points : le premier est un code de bonne conduite pour identifier les mesures fiscales dommageables et les faire cesser par les États membres ; le second est constitué par les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre entreprises. Nous allons étudier ces deux

¹¹⁰ *La politique fiscale, supra* note 82, à la p. 31.

points dans un premier temps, puis nous exposerons les principes de l'imposition des revenus de l'épargne.

I : Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises

La manière dont est présenté le « code de bonne conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises » illustre cette nouvelle politique. Ce code de conduite identifie les mesures potentiellement dommageables. Ce code est présenté par la Commission comme « un instrument non contraignant sur le plan juridique, mais par lequel les États membres s'engagent, au niveau politique, à respecter les principes d'une concurrence loyale et à s'abstenir de toute mesure fiscale dommageable ». ¹¹¹ En regroupant ces trois mesures principales sous forme de « paquet », il est possible de parvenir à un meilleur équilibre coûts – avantages pour chacun des États membres. Cette formule est juridiquement moins contraignante qu'une directive, car certains éléments du paquet fiscal - notamment le code de bonne conduite - peuvent faire l'objet d'un accord politique, sans que ce dernier nécessite un vote formel. ¹¹²

À travers le Code de conduite, les États membres se sont engagés à promouvoir les principes visant à supprimer les mesures fiscales dommageables dans les pays tiers et dans les territoires auxquels le traité ne s'applique pas. Le même engagement a été pris dans l'accord du Conseil ECOFIN sur la proposition de directive concernant l'imposition des revenus de l'épargne des 26 et 27 novembre 2000.

¹¹¹ CE, Commission, *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne, un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable*, Communication de la Commission au Conseil de Bruxelles, COM (97) 495 Final, 1^{er} octobre 1997 à la p. 5.

¹¹² B. Grand, «L'évolution des systèmes de taxation dans l'Union européenne» (1999) n°68 Revue française de finances publiques 111.

La concurrence fiscale sélective, c'est-à-dire celle par laquelle on tente d'attirer certains types d'investissements, devient de moins en moins admissible car elle sera de plus en plus efficace grâce à l'Union Monétaire.¹¹³

Le 1^{er} décembre 1997, le Conseil des Ministres européen a adopté une résolution¹¹⁴ relative à un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises tendant à geler, inventorier et démanteler (*refrain, review, remove*) les mesures fiscales préjudiciables parce qu'elles ont ou pourraient avoir une incidence sensible et nuisible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté européenne. Les dispositions législatives, réglementaires et les pratiques administratives entrent dans ligne de mire. Par « activité économique », on entend les activités des acteurs indépendants et également les activités exercées à l'intérieur d'un groupe de sociétés.

Les mesures fiscales dommageables sont celles qui établissent un niveau d'imposition effectif nettement inférieur au taux qui s'applique normalement dans l'État membre concerné. Le niveau d'imposition peut résulter du taux lui-même, de la définition de la base ou de tout autre facteur pertinent. Pour déterminer le caractère dommageable de ces mesures on regardera les circonstances suivantes comme un faisceau d'indices:

- les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou à des transactions conclues avec des non-résidents ;
- les avantages sont isolés du marché national et n'ont donc pas d'incidence sur l'assiette fiscale nationale ;

¹¹³ S.O. Lodin, «The Competitiveness of EU Tax Systems» (2001) Eur. Tax., p. 166.

¹¹⁴ CE, J.O.C.E du 6 janvier 1998, C2/1 ; J. Malherbe et I. Richelle, *Le "paquet fiscal" européen et la fiscalité des entreprises : lutte contre la concurrence fiscale dommageable et fiscalité des intérêts et redevances intra-groupes*, 2002, p. 239.

- les avantages sont accordés même en l'absence d'activité économique réelle et de présence économique substantielle ;
- les règles de détermination des bénéficiaires au sein d'un groupe divergent des principes généralement admis et notamment des principes de l'OCDE ;
- il y a un manque de transparence.

Un lourd travail d'inventaire et d'évaluation revenait au groupe "Code de conduite" présidé par Madame Dawn Primarolo, Secrétaire britannique au Trésor. La condamnation d'une mesure dans le cadre des aides d'État est indépendante de sa condamnation dans le cadre du Code de conduite mais l'examen à titre d'aide peut éclairer l'examen dans le cadre du Code de conduite. Le groupe a remis son rapport final le 29 novembre 1999. « Tous les régimes dérogatoires susceptibles d'attirer la localisation, dans un pays, d'activités, y compris tournées vers l'extérieur, qui sont susceptibles d'être touchées par les prescriptions du Code de conduite ». ¹¹⁵

Le groupe dirigé par Mme Primarolo a rangé les mesures fiscales potentiellement dommageables mises en œuvre par les États membres de l'UE en six catégories :

- 1) les services intragroupes,
- 2) les services financiers et sociétés *offshore*,
- 3) les autres régimes sectoriels spécifiques,
- 4) les incitations à caractère régional,
- 5) les autres mesures,
- 6) la catégorie couvrant les territoires dépendants et associés.

¹¹⁵ Castagnède, *supra* note 100 à la p. 28.

Au final, 285 régimes de faveur ont été inventoriés et évalués, 66 de ces régimes présentaient des aspects fiscaux potentiellement dommageables selon le Groupe Primarolo.

Le Conseil ECOFIN continue d'approuver les travaux du groupe de conduite en vue de neutraliser les mesures dommageables.¹¹⁶

II : Les paiements transfrontaliers des intérêts et des redevances

À la suite du Conseil ECOFIN de décembre 1997, la Commission a adopté le 4 mars 1998¹¹⁷ une proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Le but de cette proposition est d'éviter que des sociétés associées dans différents États membres ne soient soumises à des mesures fiscales moins favorables que celles applicables à des sociétés associées d'un même État membre.

Selon la proposition de directive, un État membre doit exonérer de retenue ou d'imposition à la source les intérêts et redevances payés par une société de cet État membre (ou un établissement stable, situé sur son territoire, d'une société d'un autre État membre) au profit d'une société associée d'un autre État membre (ou d'un établissement

¹¹⁶ Le Conseil ECOFIN a convenu que, lors de l'adoption définitive du paquet fiscal et dans le contexte d'un accord sur l'évaluation des résultats concernant le démantèlement des mesures dommageables, des prorogations au-delà de la fin 2005 ont été accordées pour les mesures suivantes : Belgique, centres de coordination : prorogation jusqu'au 31/12/2010 ; Irlande, revenus étrangers : prorogation jusqu'au 31/12/2010 ; Luxembourg, sociétés holdings exonérées d'impôts en vertu de la loi de 1929 : prorogation jusqu'au 31/12/2010 ; Pays-bas, activités de financement : prorogation jusqu'au 31/12/2010.

¹¹⁷ CE, *Projet de directive pour un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'État membres, adopté le 4 mars 1998*, J.O.C.E. du 22 mars 1998, C123, à la p. 9.

stable, situé dans un autre État membre, d'une société associée d'un État membre), lorsque cette dernière est le bénéficiaire effectif de ces paiements.¹¹⁸

Les conclusions des Conseils ECOFIN de 2003 restent timides quant à l'avancée et l'éventuelle adoption de cette directive relative aux intérêts et redevances. Le Conseil rappelle que cette directive nécessiterait encore des modifications. Selon lui, les sociétés exemptées de l'impôt sur les revenus visé dans la directive relative aux intérêts et aux redevances ne devraient pas bénéficier des avantages de cette directive.

Lors du Conseil ECOFIN de Bruxelles le 10 juillet 2001, les ministres ont confirmé leur volonté de mener à bien le paquet fiscal, dont la mesure la plus importante et la plus débattue est la proposition de directive sur l'imposition des revenus de l'épargne. La coordination fiscale pour la fiscalité de l'épargne représente, sans doute, le point du paquet fiscal le plus difficile à adopter et sur lequel les États membres ont du mal à trouver un compromis.

III : L'imposition des revenus de l'épargne

Rappelons tout d'abord l'opinion de la Commission sur le sujet :

Les revenus du capital constituent l'une des bases d'imposition les plus mobiles, sur lesquelles la concurrence fiscale s'exerce en premier lieu. Le bon fonctionnement du marché intérieur dans le domaine fiscal exige que les décisions d'investissement soient prises en fonction des qualités intrinsèques des produits offerts, plutôt qu'en fonction des possibilités d'échapper à l'impôt.¹¹⁹

Le projet de directive de 1998 a été finalisé par l'accord des 26 et 27 novembre 2003.

Malgré les progrès du paquet fiscal quant à la fiscalité de l'épargne, des insuffisances qui

¹¹⁸ *Ibid*, art. 1.

¹¹⁹ *La politique fiscale, supra* note 82, à la p. 32.

demeurent seraient responsables des longues négociations avec les pays tiers pour les inciter à adopter des mesures équivalentes.

L'historique législatif de cette directive est épique. Déjà la communication de la Commission du 20 novembre 1987 relative à la création d'un espace financier européen avait souligné le risque d'évasion fiscale portant sur les revenus du capital de source étrangère, comme conséquence de la libéralisation des mouvements de capitaux. Elle envisageait deux remèdes pouvant coexister : l'application à tous les résidents communautaires d'une retenue à la source et l'obligation des intermédiaires payant les revenus d'en informer les autorités fiscales. La Commission présenta au Conseil, le 10 février 1989, une proposition d'un système commun de retenue à la source. À défaut de consensus, cette proposition fut retirée en mai 1998.

Fut alors présentée la proposition de directive du conseil visant à « garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la Communauté »¹²⁰. Cette proposition de directive cible les intérêts versés à des personnes physiques qui résident dans un État membre de l'UE autre que celui où sont payés les intérêts.¹²¹ L'essence politique de cette proposition:

Parallèlement aux discussions menées avec les pays tiers pour qu'ils adoptent des mesures d'effet équivalent, la Commission a fait une proposition qui vise à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la Communauté, selon les principes approuvés par les États membres en décembre 1997 : principe de coexistence et technique de l'agent payeur.¹²²

¹²⁰ CE, Commission, J.O.C.E. du 8 juillet 1998, COM 98/295 Final, C. 212 à la p. 13.

¹²¹ *Ibid.*; J. Malherbe et O. Hermand, *Fiscalité européenne de l'épargne : antécédents communautaires*, in *Centre d'Etudes juridiques européennes*, Berne, Staempfi, 2002 à la p. 17 ; J. Malherbe et O. Hermand, *Fiscalité européenne de l'épargne : une directive en attente*, Berne, Staempfi, 2002 à la p. 329.

¹²² *Ibid.*

Le principe de coexistence - similaire à celui de la communication de la Commission du 20 novembre 1987 vu plus haut – veut dire que les États membres optent soit pour une retenue à la source au taux minimal de 20% (proposé par la Commission), soit, pour le régime de l'information donné aux autres États membres sur les revenus de leurs ressortissants. L'agent payeur est celui qui effectuera soit, la retenue à la source, soit, la collecte des informations, sur le territoire de l'État membre qui assure le paiement des intérêts.

Les 19 et 20 juin 2000, un nouvel accord de principe fut trouvé pendant le Conseil Européen de Santa Maria de Feira. Le but en serait l'échange d'informations. À ce moment-là, le système de retenue à la source serait la solution alternative pendant une période intermédiaire pour les pays qui le souhaiteraient. Une partie de son produit serait transférée par l'État de la source à l'État de la résidence.

Le conseil ECOFIN réuni à Bruxelles les 26 et 27 novembre 2000 parvint à un accord sur le contenu de la future directive. Cette future directive prévoit l'obligation pour l'agent payeur de communiquer à l'autorité compétente de l'État membre où il est établi une série d'informations que cette autorité compétente communiquera à l'autorité compétente de l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif.¹²³ Cette dernière information sera automatique et effectuée au moins une fois par an dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice fiscal de l'État membre de l'agent payeur pour tous les paiements d'intérêts effectués au cours de cette année.¹²⁴ Ces délais devraient permettre aux États membres d'imposer les revenus concernés dans les délais d'imposition établis par la législation nationale. L'obligation d'information imposée aux agents payeurs n'annule ni n'empêche

¹²³ *Projet de directive, supra note 117, art. 8.*

¹²⁴ *Ibid.*, art. 9-2.

d'éventuelles retenues à la source prévues par la législation nationale de l'État de résidence de l'agent payeur et de l'État de la source. La directive¹²⁵ ne fait pas obstacle à ce que les États membres prélèvent des retenues à la source, notamment de type « débiteur », et autres que celles prévues à l'article 11 à titre d'exception au principe général de l'échange d'informations. Les limites relatives à l'échange d'informations entre États membres, prévues par la directive concernant l'assistance mutuelle dans le domaine des impôts directs et indirects, ne s'appliquent pas en l'espèce.¹²⁶

Il faut distinguer les informations relatives aux bénéficiaires effectifs, à l'agent payeur et aux revenus. On doit communiquer l'identité, la résidence établie et le numéro de compte - ou à défaut l'identification de la créance génératrice des intérêts - du bénéficiaire actif. L'agent payeur doit communiquer son nom ou sa dénomination ainsi que son adresse. Pour le paiement d'intérêts, l'information portera sur trois points. Premièrement, l'information portera sur le montant des intérêts payés ou crédités en ce qui concerne les intérêts en général. Deuxièmement, l'information portera sur le montant des intérêts ou sur le montant total de la cession, du rachat ou du remboursement en ce qui concerne les intérêts courus ou capitalisés. L'État membre déterminera l'option choisie. Elle s'appliquera aux intérêts courus ou capitalisés obtenus lors de la cession, du remboursement ou du rachat de créances¹²⁷ ainsi qu'aux revenus réalisés lors de la cession, du remboursement, ou du rachat de part ou d'unités dans les organismes ayant investi plus de 40% de leurs actifs en créances.¹²⁸ Troisièmement, l'information portera sur le paiement d'intérêts ou sur le montant total de la distribution (qui peut inclure des

¹²⁵ *Ibid.*, art. 17.

¹²⁶ *Ibid.*, art. 9-3.

¹²⁷ *Ibid.*, art. 6-1(b).

¹²⁸ *Ibid.*, art. 6-1(d).

revenus autres que des intérêts) en ce qui concerne les intérêts distribués par des organismes de placement collectif des valeurs mobilières (ci-après OPCVM) de distribution.

Le régime transitoire de retenue à la source et la répartition financière de la retenue à la source sont les grandes avancées du paquet fiscal réussies par le conseil ECOFIN de Bruxelles des 26 et 27 novembre 2000.

Pendant une période transitoire de 7 ans qui a débuté le 1^{er} janvier 2004, l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg pourront se soustraire à l'échange d'informations et appliquer une retenue à la source non libératoire à un taux de 15% jusqu'au 31 décembre 2006 puis à un taux de 20% jusqu'à la fin de la période transitoire. Ces pays souhaitent en effet continuer à garantir pendant cette période leur secret bancaire. Ils recevront néanmoins les informations émanant d'autres États membres.

À compter du 1^{er} janvier 2011 au plus tard, ils devraient passer au système de l'échange d'informations. Un investisseur individuel peut exiger que l'agent payeur lui applique le système de l'échange d'informations.

Avec l'abandon à terme du système de coexistence de retenue à la source et d'échanges d'informations, la Commission renoue pleinement avec la coordination des politiques nationales, après avoir tenté l'harmonisation des retenues à la source. Il ne s'agit plus d'harmoniser les taux d'imposition, mais d'informer les pays des placements faits dans les autres États membres par leurs résidents. Ensuite, le pays de résidence du bénéficiaire des intérêts imposera ces revenus en accord avec sa propre législation.

Le Conseil ECOFIN du 3 juin 2003 a réaffirmé que l'échange d'informations, sur une base aussi large que possible, doit être l'objectif ultime de l'UE. Le conseil invite également la Commission à entamer, durant la période de transition prévue à l'article 10 de la directive, des pourparlers avec d'autres centres financiers importants, afin que ces entités adoptent des mesures équivalentes à celles qui doivent être appliquées au sein de la Communauté.

De surcroît, le conseil européen de Santa Maria da Feira en juin 2000, a été clair sur le fait qu'aucune dérogation à l'obligation d'échange d'informations ne devrait être accordée aux pays candidats à l'adhésion lors des négociations d'élargissement concernant la directive sur la fiscalité de l'épargne. Les pays candidats devront également respecter les principes du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, ce que tous les candidats actuels se sont en principe engagés à faire.¹²⁹

Dans une communication sur la prévention des malversations financières et des pratiques irrégulières des sociétés, la Commission présente quatre lignes de défense. Seule la troisième ligne nous intéresse ici, celle sur la surveillance :

Les États membres doivent transposer et faire respecter la législation communautaire. Les autorités de surveillance nationales ont un rôle essentiel à jouer en cette matière, et elles doivent coopérer au niveau national, européen et international. Les lacunes de la mise en œuvre des règles communautaires et des régimes de contrôle et de sanctions en la matière constituent une entrave majeure à la lutte contre les pratiques irrégulières des sociétés.¹³⁰

Les propositions de la Commission sont :

- la coopération des autorités chargées de surveiller les marchés financiers nationaux ;

¹²⁹ *Priorités pour les prochaines années, supra* note 67 à la page 23-24.

¹³⁰ CE, Commission, *Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen : Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés*, COM (2004) 611 Final, Bruxelles, p. 8.

- étendre l'échange de renseignements au-delà des frontières de la coopération judiciaire, cela faciliterait la traçabilité des flux financiers, pour améliorer la transparence des systèmes fiscaux ;
- renforcer la coopération administrative en utilisant au maximum les outils communautaires ;
- élaborer des solutions concrètes pour démonter les structures et montages complexes et opaques des fraudes et évasions fiscales ;
- « promouvoir une transparence et un échange d'informations bien plus développés avec les pays tiers ainsi qu'avec les territoires dépendants ou associés des États membres » ;
- définir des politiques communautaires plus cohérentes concernant les paradis fiscaux coopératifs et non coopératifs. ¹³¹

En ce qui concerne le champ d'application de la proposition de directive sur la fiscalité de l'épargne, il ne concerne pas toutes les formes d'épargne, et se concentre sur les intérêts¹³². En particulier, les dividendes, les pensions et l'assurance vie ne sont pas concernés. Face à l'ampleur et à la difficulté d'aboutir à un accord, la Commission a préféré commencer par limiter la directive aux intérêts, pour justement recueillir un consensus sur la question. Mais cela entraîne une rupture d'égalité entre les épargnants, selon la composition de leur portefeuille, et entre les établissements, selon leur domaine d'activité. La directive est donc loin de couvrir toute la fiscalité de l'épargne, qui ne se réduit pas aux titres porteurs d'intérêt. Marcel Gérard, économiste, propose d'imposer non

¹³¹ *Ibid.* à la p. 10.

¹³² G. Fuchs, *Vers une fiscalité communautaire de l'épargne: la première pierre, Rapport d'information déposé par la délégation de l'Assemblée nationale pour l'Union européenne*, n° 1537, Paris, Assemblée nationale, 1999, à la p. 51.

plus des formes de rémunération de l'épargne, mais l'épargne elle-même, c'est-à-dire le capital.¹³³ Ce sera, espérons-le, la prochaine étape.

Section V : La vague de réformes de la fiscalité des entreprises dans les États membres

La réforme fiscale allemande est l'exemple par excellence de cette vague vers une compétitivité plus saine et un meilleur affichage des taux, elle a d'ailleurs inspiré les Pays-Bas, l'Espagne et l'Italie.

Les objectifs sont d'adapter les entreprises allemandes à la concurrence internationale, de créer un environnement attractif pour les investisseurs allemands et étrangers et, par-dessus tout, avoir un impact positif sur le marché du travail. La réforme résulte de la combinaison de différents textes dont les dates d'entrée en vigueur sont échelonnées jusqu'en 2005. Cette réforme est pragmatique et efficace. Elle est le résultat de concertations entre le Parlement, les Länder et les acteurs économiques.

La meilleure description faite de cette réforme est celle du sénateur français Philippe Marini :

La réforme allemande qui a deux objectifs centraux, la justice sociale et la compétitivité économique, s'articule autour de trois principaux dispositifs (unification et baisse de l'impôt sur les sociétés, suppression de la taxation des plus-values, baisse massive des taux de l'impôt sur le revenu) alors que le plan français d'allègement comprend plus d'une dizaine de rubriques. Les signaux adressés aux acteurs économiques sont donc clairs car les réductions sont franches et de nature à créer un choc psychologique (10 points de baisse pour l'impôt sur le revenu, entre 5 et 15 points de baisse pour l'impôt sur les sociétés). Il n'y a donc ni saupoudrage ni baisse homéopathique. En outre, ces mesures atteignent deux objectifs connexes : elles simplifient le système fiscal et de ce fait réduisent les possibilités de fraude. Par ailleurs, en rapprochant les taux allemands, de la moyenne de ses principaux partenaires européens, elle prépare efficacement et activement l'harmonisation fiscale.¹³⁴

¹³³ M. Gérard, «Une mondialisation fiscale?» (14 décembre 2000), n° 50, Tendances Review, 46.

¹³⁴ Marni, *supra* note 16 à la p. 8-9.

Le Royaume-Uni a également réformé sa fiscalité en abaissant les niveaux du taux nominal de l'impôt sur les sociétés (*corporate tax*). Le taux normal est de 30% et les petites entreprises bénéficient de taux à 10% et 20%.

La France a suivi la tendance en supprimant progressivement les contributions additionnelles et en instaurant un impôt sur les sociétés à taux réduit - 25% puis 15% - pour les PME. En même temps, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, y compris pour les tranches supérieures, a été allégé.

Le bilan de cette réforme montre les effets positifs de la concurrence fiscale sur les entreprises. On peut peut-être craindre une baisse des rentrées fiscales. Une coordination au niveau européen parachèverait la bonne marche du marché intérieur car les règles et les pratiques de détermination d'assiette restent fortement disparates à l'intérieur de l'Union, faisant obstacle aux comparaisons.

Avec une monnaie unique, la mobilité des sites de production, des flux de capitaux et du travail qualifié augmente. De nombreux experts estiment que la disparition du risque de change et la réduction des écarts du taux d'intérêt dus à la troisième phase de l'Union économique et monétaire accroîtront la sensibilité des investisseurs aux différentiels d'imposition.¹³⁵ Selon Jean Pisani-Ferry, « il n'y aura plus de frein aux économies d'échelle dans une Union monétaire et cela favorisera l'allocation de l'investissement en fonction de l'allocation propre des différents pays »¹³⁶.

¹³⁵ CE, *La fiscalité dans l'Union européenne, Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux présenté par la Commission*, COM (96) 546 Final, Bruxelles, dans (1997) n°2 Revue du marché unique européen 185.

¹³⁶ Jean Pisani-Ferry dans Martine Laronche, « L'euro, une chance pour les entreprises ? » *Le Monde, supplément économie* (du 26 novembre 1996), p. 2.

Ainsi, une concurrence fiscale entre les États membres de l'Union européenne s'est mise en place très facilement.

« La concurrence pousse à la recherche de l'efficacité. Les producteurs sont amenés à connaître les préférences des consommateurs. La concurrence entre les individus est utile parce qu'elle induit chacun à faire mieux que les autres ». ¹³⁷ Il en va de même entre les gouvernements et systèmes économiques. La concurrence conserve ses avantages quand elle s'applique au secteur public, dans un système de gouvernements en concurrence, les systèmes fiscaux sont mieux adaptés aux besoins réels des citoyens. ¹³⁸

Malheureusement, l'harmonisation par le marché est, en général, synonyme de nivellement par le bas (« *race to the bottom* »). En revanche, une coordination communautaire tendrait à un ajustement vers la moyenne, voire à un niveau supérieur. On sait déjà que les différences d'imposition entre les États membres peuvent influencer les décisions de localisation des investissements des entreprises et provoquer des distorsions de concurrence fiscale. Les États membres doivent concilier trois exigences : offrir à leurs entreprises les meilleures conditions de concurrence, compenser d'éventuelles pertes fiscales et préserver ou assurer la justice du système fiscal, condition de l'approbation populaire des politiques mises en œuvre.

Nous disposons dorénavant d'une vue d'ensemble sur la question de la concurrence fiscale internationale. Aussi sommes-nous en droit de réfléchir à comment nous pourrions faire tendre, autant que faire ce peut, le bilan de la concurrence fiscale vers la loyauté et l'équité.

¹³⁷ Pascal Salin, «Un saut dans l'inconnu» *Géopolitique* n° 53, p. 29.

¹³⁸ Gérard Bélanger, «Le Fédéralisme Fiscal ou Comment concevoir l'Harmonisation» *Revue française de finances publiques* n°20 (1987), p. 107.

TITRE III : UNE CONCURRENCE LOYALE POSSIBLE ?

Nous allons étudier différentes voies pour repenser la concurrence fiscale de façon plus loyale juridiquement et politiquement. Nous avons déjà vu dans le Titre I que la concurrence fiscale peut être qualifiée aisément de non dommageable, principalement de la part des économistes. Nous exposerons des mécanismes alternatifs quant à la répartition des bases taxables des groupes entre juridictions fiscales (Chapitre I), nous nous pencherons ensuite sur le rôle de l'arbitrage comme règlement des litiges en matière de droit fiscal international (Chapitre II), enfin, nous nous interrogerons sur la mise en cause de la responsabilité fiscale internationale d'un État (Chapitre III).

Les mécanismes que nous allons énoncer sont le fruit de nos recherches et lectures. Ce choix est le nôtre et ne prétend être ni exhaustif ni parfait. Les mécanismes exposés résultent d'un choix personnel, et donc subjectif. Cependant nous pensons sincèrement et humblement que ces pistes n'ont pas été suffisamment explorées bien qu'elles puissent se révéler utiles et efficaces dans la mise en place d'une concurrence fiscale loyale. Certes, quelques-unes de ces techniques sont déjà utilisées mais nous croyons que ces recours sont, à l'heure actuelle, trop timides. Selon nous, le potentiel de ces mécanismes est bien supérieur à leur utilisation actuelle. De surcroît, nous pensons que de tels mécanismes sont simples à mettre en place, le premier pas serait de faire preuve d'audace intellectuelle en explorant de nouvelles avenues de la fiscalité.

Chapitre I : Des fondements alternatifs au partage des bases taxables des groupes internationaux

Pour conquérir les marchés, les entreprises se sont développées en réseaux, tout autour du globe, par voie de filialisation ou d'accords économiques plus ou moins exclusifs. Depuis que ce phénomène a été découvert, les administrations fiscales sont particulièrement attentives aux prix des biens et services pratiqués entre les entreprises associées. Dès 1979, l'OCDE a pris conscience de prix de transfert dommageables aux finances publiques des États concernés.¹³⁹ En effet, « l'enjeu est considérable car plus de 60% du commerce mondial provient de transactions effectuées au sein des groupes multinationaux ». ¹⁴⁰ La détermination des prix de transfert est une arme supplémentaire pour combattre les transferts concurrentiellement dommageables de bénéfices ou d'actifs.

L'article 9 du Modèle OCDE dispose :

« (Quand) les entreprises (associées) sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposé en conséquence. »

Le principe découlant de cette disposition est le principe de pleine concurrence (*arms length principle*) auquel tous les États membres de l'OCDE se rallient.

Nous étudierons dans un premier temps, les nouvelles méthodes d'établissement du prix de pleine concurrence, ensuite, nous discuterons la question de la taxation unitaire, puis

¹³⁹ OCDE, *Prix de transfert et entreprises multinationales*, OCDE, Paris, 1979 ; OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995 [*Rapport de 1995*].

¹⁴⁰ J.-R. Pellas, *Le Vade Mecum de la fiscalité internationale*, Collection Pratiques d'Entreprises, Paris, Editions EMS-Management et Société, 2002 à la p. 99.

celle du contrôle des opérations intragroupes et enfin nous nous intéresserons aux accords préalables sur les prix de transfert.

Section I : Les méthodes transactionnelles sur les bénéfices : le principe de la pleine concurrence

Le rapport de 1995 de l'OCDE présente les différentes méthodes permettant de déterminer si les conditions qui régissent les relations entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Les méthodes proposées pour déterminer les prix de transfert sont principalement fondées sur les transactions – méthodes traditionnelles de l'OCDE -, mais, les États-Unis ont mis au point des méthodes basées sur les bénéfices. L'OCDE reconnaît ces dernières à titre subsidiaire.¹⁴¹

Les trois méthodes fondées sur les transactions sont une référence pour tous les pays de l'OCDE :

- la méthode du prix comparable du marché : le prix de transfert est fixé par référence aux opérations comparables réalisées entre entreprises indépendantes.
- La méthode du prix de revente : elle consiste à comparer avec le prix de revente à des entreprises indépendantes duquel on a défalqué une marge appropriée. La marge correspond au montant permettant au revendeur de couvrir ses frais et de réaliser des bénéfices.
- La méthode du prix de revient majoré : le prix de pleine concurrence correspond au coût supporté par le fournisseur du bien ou service pour une transaction entre entreprises associées. À ce prix de revient, on ajoute une marge appropriée qui

¹⁴¹ Castagnède, *supra* note 100.

correspond à la réalisation d'un bénéfice convenable compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés, des risques encourus et des conditions du marché.

Toutes ces méthodes transactionnelles sont basées sur l'identification de transactions comparables, c'est ici même leur handicap car ce prix n'est pas toujours identifiable surtout quand les transactions concernent des biens incorporels ou des prestations de services. Aussi l'administration fiscale américaine, soucieuse de l'égalisation des rentabilités entre entreprises américaines et étrangères implantées sur le sol américain, a mis au point la détermination du prix de pleine concurrence basée sur la comparaison des bénéfices et non sur celle des transactions. Cette méthode consiste à prendre en compte les bénéfices réalisés à la suite de transactions entre entreprises associées. Donc les USA, précurseurs dans le développement des méthodes concernant les prix de transfert, ont adopté de nouvelles règles remettant en question les méthodes traditionnelles. Le 1^{er} juillet 1994, les nouvelles *regulations* américaines modifient quelque peu l'article 482 de l'*Internal Revenue Code* (ci-après IRC) dans le sens où elles suggèrent au contribuable d'utiliser la meilleure méthode disponible, et non plus de suivre une hiérarchie des méthodes. Avec ces nouvelles méthodes, on s'intéresse au profit des entreprises et non plus à leurs transactions comme dans les méthodes traditionnelles.

La méthode des profits comparables (« *Comparable profit* »), suivant différents critères de profitabilité, compare les bénéfices d'une entreprise apparentée avec ceux réalisés, par des entreprises engagées dans des activités similaires, avec des tiers auxquelles elles ne sont pas liées. Il est à noter que la première des méthodes américaines n'est pas compatible avec l'article 9 du Modèle OCDE (le principe de pleine concurrence) car elle semble engendrer une imposition hypothétique minimale. On peut en effet choisir de se

référer à l'entreprise qui pratique les prix les plus bas et donc celle qui a les bénéfices les moins importants ; d'où une imposition minimale.

La méthode de partage des bénéfices (« *profit split method* ») considère les entreprises liées comme une unité économique. Le profit net de cette unité est attribué à chaque membre suivant les fonctions affectées, les risques encourus et l'apport économique de chacun.¹⁴²

La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à comparer les marges bénéficiaires des transactions individuelles.

Le panel de méthodes disponibles réduit considérablement le risque de ne pas pouvoir identifier un prix de transfert dommageable, les incertitudes quant à l'identification du prix de pleine concurrence sont limitées de façon considérable.

Il semblerait que l'OCDE rejette toute idée qui se révélerait contraire au principe de pleine concurrence, à l'instar de la taxation unitaire.

Section II : La taxation unitaire

L'OCDE appelle cette méthode celle « de répartition globale selon une formule préétablie ». Elle répartit les bénéfices globaux d'un groupe multinational entre ses entités implantées dans différents pays, au moyen d'une formule prédéterminée.

Cette méthode est utilisée par la Californie, le « *unitary system* ». L'imposition d'un groupe de société s'opère sur la base de formules préétablies de répartition (proportion du chiffre d'affaires, des salaires...). Ce système permet la « récupération par la juridiction

¹⁴² Xavier Oberson, *supra* note 4, à la p. 162-164

locale d'une part d'impôt, alors même que les entités du groupe qui s'y trouvent implantées dégagent un résultat déficitaire, dès lors que le groupe est bénéficiaire au niveau consolidé ». ¹⁴³ Les méthodes fractionnaires de répartition intercantonale pratiquées par la Confédération helvétique sont similaires à ce système de taxation unitaire.

Cependant, selon l'OCDE, ces méthodes globales sont absolument incompatibles avec le principe de pleine concurrence de l'article 9 du Modèle OCDE.

Justement cette incompatibilité fait de la taxation unitaire une alternative au principe de pleine concurrence, alternative fort intéressante qui retient notre attention. Cette méthode demeure certes sur le plan théorique en ce qui concerne la répartition entre États souverains des bénéfices imposables d'un groupe international. Comme le note très justement le professeur Castagnède :

Il est clair que l'application à l'échelle globale d'une répartition entre juridictions fiscales, sur la base de critères objectifs, des bénéfices consolidés des groupes internationaux, n'est pas d'une actualité immédiate, tant est vaste le décalage existant entre les progrès de la mondialisation économique et ceux de la coopération politique et administrative. Il n'est pas sûr, pour autant, qu'il faille en reculer indéfiniment la perspective ou en décourager l'étude. ¹⁴⁴

Il met également en relief les inconvénients et les limites du principe de pleine concurrence, et ce, autant du côté des entreprises multinationales que des administrations fiscales :

La part prise par les groupes internationaux dans les échanges mondiaux est en effet appelée à de nouveaux renforcements, rendant plus artificielles et aléatoires les attributions bénéficiaires entre entités apparentées fondées sur un « principe de pleine concurrence » qui risque d'être victime d'une insuffisance de termes de comparaison. Les administrations fiscales de nombreux pays, où sont présents les groupes internationaux, ne disposent pas, par ailleurs, des moyens permettant une application efficace et pertinente des méthodes fondées sur le principe de pleine concurrence, ainsi que l'admet l'OCDE pour les méthodes transactionnelles de bénéfices. ¹⁴⁵

¹⁴³ Castagnède, *supra* note 100, à la p. 66.

¹⁴⁴ Castagnède, *supra* note 100, p. 67.

¹⁴⁵ *Ibid.*

Ainsi nous devons garder la méthode de taxation unitaire à l'esprit pour l'avenir du droit fiscal international.

En revanche, le contrôle des opérations intra-groupe devrait s'intensifier selon le principe de pleine concurrence à cause de la mondialisation effrénée des échanges.

Section III : Le contrôle des opérations intra-groupe

Le contrôle des opérations intra-groupe découle du principe de pleine concurrence. Pour accomplir au mieux ce contrôle, les administrations fiscales doivent avoir la capacité juridique de vérifier les données comptables fournies par les entreprises associées afin d'arriver à un résultat imposable semblable à celui qui résulterait de la réalisation de transactions comparables sur le marché libre. Pour ce faire, une parfaite connaissance des fonctions des entités taxables et de leurs relations avec les autres entités du groupe est cruciale.

Ce contrôle intra-groupe ne connaît pas de modèle international ou régional. Ce sont les États eux-mêmes qui édictent les normes juridiques pour encadrer le contrôle.

En France, il s'agit de l'article 57 du Code général des impôts – plus connu pour lutte contre l'usage abusif des paradis fiscaux - qui protège l'autorité fiscale contre les pertes de recettes pouvant résulter de la mise en œuvre, par les groupes internationaux, de stratégies de localisation avantageuse du bénéfice. Il faudra démontrer un lien de dépendance et un transfert indirect de bénéfice pour mettre en branle les dispositions de cet article. L'article 57 est secondé dans le contrôle des opérations intra-groupe par l'article L13B du Livre des procédures fiscales qui permet à l'administration fiscale

française de demander à l'entreprise concernée les informations et documents nécessaires au contrôle. Ces demandes doivent tout de même être précises et indiquer le délai de réponse ouvert à l'entreprise, il est au minimum de deux mois.

Section IV : Les accords préalables sur les prix de transfert

Logiquement, une double imposition économique peut naître des mesures prises par une autorité fiscale pour palier au problème de prix de transfert. C'est la raison pour laquelle, l'article 9 du Modèle OCDE a prévu un ajustement corrélatif de la part de l'administration fiscale dans l'autre État concerné par cette transaction :

Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

Cette disposition fait référence à la procédure à l'amiable, cependant cette procédure présentait certains handicaps tel que les délais très longs et n'offre aucune garantie de résultat. Aussi, on pencherait plutôt vers d'autres mécanismes pour lutter contre la double imposition économique née du redressement de prix de transfert. Nous viennent à l'esprit les accords préalables en matière de prix de transfert et les procédures d'arbitrage, nous consacrerons le prochain chapitre aux procédures d'arbitrage.

Le rapport de 1995 de l'OCDE définit un accord préalable en matière de prix de transfert comme :

Un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple, la méthode de calcul, les éléments de comparaison,

les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour déterminer des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période.¹⁴⁶

Les administrations fiscales des États-Unis, de l'Espagne, de la France, du Japon et du Royaume-Uni ont recours à la procédure des accords préalables. On demande donc à l'administration fiscale un accord de prix préalable pour déterminer les prix de transfert de sociétés apparentées se trouvant sur le territoire de l'État concerné. L'accord préalable est en règle générale, une procédure unilatérale. Cependant, dans le cas des États-Unis, il peut y avoir un accord préalable avec une autre administration fiscale. En 1999, en France, une instruction du Bulletin officiel des impôts (ci-après BOI) explique que les accords préalables en matière de prix de transfert ont un caractère bilatéral, ces accords sont reliés à la procédure à l'amiable prévue dans les conventions fiscales.¹⁴⁷ Nous citons certains passages de cette instruction car c'est une illustration concrète claire du principe de l'accord préalable en matière de prix de transfert :

L'accord préalable entre autorités compétentes permet à une entreprise multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions de transferts de bénéfices, au sens de l'article 57 du Code général des impôts. (...) L'accord préalable conduit à déterminer une méthode applicable pendant une période donnée en retenant un ensemble de critères, considérés comme les plus appropriés par les autorités compétentes et par l'entreprise, définissant les conditions dans lesquelles l'accord est donné. Elle permettra à l'entreprise de calculer les prix de transfert qui devront être pratiqués lors des transactions ultérieures entre les entreprises liées. (...) Il revêt la forme d'un accord entre deux administrations fiscales dont les effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées.¹⁴⁸

La procédure de l'accord préalable en matière de prix de transfert met en place un dispositif d'obligation réciproque pour l'administration et pour le contribuable.

¹⁴⁶ OCDE, *Rapport de 1995*, supra note 139, para. 4.124.

¹⁴⁷ C. Silberztein et V. Schmitt, «Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale», (2000), n°5, *Revue de Droit Fiscal*, 253 et seq.

¹⁴⁸ France, *Instruction du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert*, Bulletin officiel des impôts, BOI 4 A-8-99.

Une alternative à la procédure de l'accord préalable est celle de l'arbitrage. L'arbitrage est une procédure à laquelle les peuples ont recours depuis des temps immémoriaux.

Chapitre II : L'arbitrage international en matière fiscale

Jusqu'à récemment, les procédures d'arbitrage en droit fiscal sur la scène internationale ne se sont pas vues octroyées une grande place, la procédure à l'amiable s'est souvent vue préférée à l'arbitrage¹⁴⁹. Certaines conventions fiscales bilatérales prévoient tout de même la constitution d'une commission d'arbitrage. Le cas échéant, on aura recours à cette commission arbitrale qu'en cas d'échec de la procédure à l'amiable. Au niveau des Communautés européennes, une convention a prévu le recours à une « commission consultative » (arbitrage) pour régler les problèmes de double imposition économique engendrés par le redressement de prix de transfert.¹⁵⁰ Cette convention est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

« La façon de régler d'avance les imprévus dans les contrats internationaux est de choisir d'un commun accord la clause d'arbitrage, le droit applicable et l'arbitre qui va les trancher. Traditionnellement, en droit international privé, on considère qu'un arbitrage commercial est international lorsque les parties résident dans des pays différents. Selon la

¹⁴⁹ « Souvent, ce mot ne désigne pas cette procédure matériellement juridictionnelle de « dire le droit » en vue de dénouer un litige juridique ; il est utilisé alors pour dénommer un authentique pouvoir de décision dont dispose telle ou telle autorité en vue de trancher souverainement une opposition de points de vue administrative ou plus souvent politique. », *Lexique des termes juridiques*, (2001), 13^e édition, Dalloz, « Arbitrage ».

¹⁵⁰ CE, *Convention multilatérale relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfiques des entreprises associées*, [1990] J.O. L. 225 à la p. 10.

définition économique moderne, on qualifie un arbitrage commercial d'international lorsque l'intérêt économique en jeu dépasse les frontières d'un pays¹⁵¹. »

Il y a trois formes d'arbitrage international : l'arbitrage ad hoc, l'arbitrage institutionnel et l'arbitrage assisté.

« La clause d'arbitrage ad hoc est rédigée par les parties au contrat. S'il y a un litige, les parties appliquent elles-mêmes la clause, choisissent l'arbitre et gèrent le processus d'arbitrage. Pour raccourcir les négociations, vous pouvez adopter un modèle de clause d'arbitrage ad hoc comme celui du règlement d'arbitrage de la Commission des Nations unies pour le commerce international¹⁵². » Si les parties ne parviennent pas à s'entendre sur le choix d'un arbitre, la Cour internationale de La Haye en nommera un, tout en sachant que cette alternative peut prendre beaucoup de temps.

Dans le cas de l'arbitrage institutionnel, la clause d'arbitrage charge une institution de choisir l'arbitre et de gérer l'arbitrage de A à Z selon son règlement. Le règlement de l'institution fait alors partie intégrante du contrat entre les parties.

« Il y a, parmi les institutions qui font de l'arbitrage institutionnel, des centres d'arbitrage privés dans des bureaux d'avocats. C'est valable et ça fonctionne. Il y a aussi des organismes professionnels indépendants dont la vocation exclusive est l'arbitrage institutionnel. La plupart de ces organismes appartiennent aux chambres de commerce locales ou internationales. La Chambre de commerce internationale est le plus grand centre d'arbitrage international. Elle gère entre 350 à 400 causes par année. Au Canada, il y deux centres d'arbitrage international indépendants : le CACNIQ à Québec et un autre à Vancouver¹⁵³. »

Enfin l'arbitrage assisté qui est un compromis entre l'arbitrage ad hoc et l'arbitrage institutionnel. Les parties rédigent elles-mêmes la clause d'arbitrage et nomment un centre d'arbitrage pour l'appliquer. Le centre gère l'arbitrage non sur la base de son règlement, mais de votre clause d'arbitrage.

¹⁵¹ Louis Baribeau, « Les formes d'arbitrage international » (2000), Journal du Barreau du Québec, vol.32, numéro 6, <www.barreau.qc.ca/journal/vol32/no6/arbitrage.html>.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Ibid.

En 1981, les professeurs Lindercrona et Mattson avaient proposé la mise en œuvre d'une procédure d'arbitrage international en matière fiscale, destinée à contraindre les États parties à un traité de parvenir à une solution.¹⁵⁴

Un pas de géant a été fait en 2004. L'OCDE suggérait le recours à l'arbitrage comme mécanisme supplémentaire à la résolution des litiges fiscaux émanant des conventions.¹⁵⁵

Ensuite, les États membres de l'UE, la même année, complétaient la ratification du Protocole qui étendait considérablement la Convention multilatérale d'arbitrage sur les prix de transfert en lui adjoignant une force obligatoire à compter du 1^{er} novembre 2004.¹⁵⁶

Donc les deux organisations incontournables quant au combat mené contre la concurrence fiscale dommageable, préconisent dorénavant l'arbitrage comme un moyen de résoudre les conflits de droit fiscal au plan mondial. Ce faisant, on a redoré le blason des procédures d'arbitrage.

L'idée est belle, il faut maintenant en établir les détails procéduraux ce qui risque de prendre quelque temps. Cette reconnaissance en bonne et due forme de l'arbitrage va changer considérablement le paysage de la scène fiscale internationale :

Should the taxpayer beget an effective treaty protection as to taxes being levied by both Contracting States in accordance with the Convention, then international tax law would enforce this without dependency on domestic law and evolve towards a separate legal order. It would give effective rights to persons and no longer be merely a matter of settling disputes on the distribution of taxing powers between states. Nevertheless, this evolvment is still ahead of us, somewhere on the horizon.

Le mot de la fin concernant l'arbitrage fiscal international revient au professeur Pistone:

¹⁵⁴ G. Lindencroma et N.O. Mattson, «Arbitration in Taxation» (1980) European Taxation 263.

¹⁵⁵ OECD, *Draft Progress Report: Improving the Process for Resolving International Tax Disputes* (2004), en ligne: www.oecd.org

¹⁵⁶ UE, *Commission Discussion Paper (drafted for the EU Joint Transfer Pricing Forum held on 16 septembre 2004)*, in:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/docs/forum9/Protocol_AC.pdf.

Time for arbitration in international taxation has come, but why not for an International Tax Court? The step would not be a big one, after all, international tax law and the taxpayer's protection would highly benefit from such an evolution.

Chapitre III: La question de la responsabilité étatique en droit

fiscal international

La responsabilité d'un État peut-elle être engagée en cas de concurrence fiscale dommageable ? La question est soulevée par de nombreux auteurs.

L'Organisation des Nations Unies déclare dans un communiqué de presse sur un projet de texte établissant les conditions générales de la responsabilité des États¹⁵⁷ qu'il est essentiel de définir avec précision les conditions générales de la responsabilité des États, à savoir les conditions dans lesquels un État peut se déclarer lésé et les moyens qu'il peut mettre en œuvre pour obtenir réparation. L'indemnisation devrait constituer un des éléments les plus pertinents de la réparation du dommage causé. Le président de la Commission du Droit International (ci-après CDI) a indiqué que la Commission avait examiné les questions fondamentales soulevées par la notion de crime d'État. La CDI reconnaît qu'il existe des controverses quant à la distinction entre responsabilité criminelle et délictuelle des États, le représentant de la CDI a déclaré qu'il avait « bon espoir qu'un consensus se forme finalement sur l'idée d'une responsabilité des États au sens pénal du terme »¹⁵⁸. Le représentant de Singapour Mark Jayaratnam a approuvé « la possibilité donnée à un État, à la suite d'actes contraires au droit international, de prendre

¹⁵⁷ *Les délégations estiment que la Commission du Droit International devrait mieux définir les conditions générales de la responsabilité des États, AG/J/259, 6^e session, Doc. NU J/259, (1998)*

¹⁵⁸ *Ibid.* p.2.

des contre-mesures »¹⁵⁹. Toutefois, il a souligné « la difficulté de définir un régime de contre-mesures au sein du cadre juridique de la responsabilité des États »¹⁶⁰. Il a ensuite fait remarquer que « l'effectivité des contre-mesures était liée à la puissance économique respective des États en cause » et il a demandé que « la situation des États tiers victimes par ricochet des contre-mesures soit prise en compte par le projet d'articles (instituant la responsabilité des États) »¹⁶¹.

La délégation israélienne estime que :

« Les dispositions en la matière peuvent encore faire l'objet d'améliorations. La référence faite aux facteurs de négligence et d'actes volontaires ou omissions ne contribue pas à établir un équilibre (...) dans la mesure où les facteurs de même importance semblent être ignorés. Alors que l'indemnisation est reconnue comme étant secondaire à la réparation par les moyens de la restitution intégrale, (...) en pratique, il s'agit de la solution principale à un acte internationalement illicite. (...) la CDI (devrait) développer les dispositions sur l'indemnisation, soit par la voie de la codification du droit coutumier en la matière, soit en faisant référence à différentes formes d'indemnisation proposées par le Rapporteur spécial en 1989. Conformément au principe de pleine réparation, le paiement des intérêts devrait constituer la règle générale »¹⁶².

La conclusion de cette réunion est :

« L'indemnisation comme constituant l'élément le plus pertinent de toute réparation du préjudice causé. Il serait toutefois souhaitable de préciser les dispositions sur ce point, notamment en ce qui concerne l'évaluation du dommage pécuniaire, y compris les intérêts et la perte de profits. Les pays nordiques estiment que le texte établit une distinction très nette entre le crime et le délit, fondée sur la gravité de l'acte internationalement illicite.¹⁶³ »

Concernant la fraude fiscale, le professeur Rosembuj pense que quand un État accueille illégalement et en toute conscience des revenus sur son territoire, sa responsabilité internationale devrait être mise sur la sellette :

The state harmed in its tax interests by another state must define its taxpayer's previous illegal behaviour. Only in this way can it legitimately claim for damages that another state's cooperation causes when illegally concealing the evaded income or wealth. In other words, based on local illicit actions, a state's international responsibility may be noticed when it offers (illegal) protection of income or wealth in its territory.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Ibid. p.3.

¹⁶⁰ Ibid.

¹⁶¹ Ibid.

¹⁶² Ibid. p. 3-4

¹⁶³ Ibid. p.4

¹⁶⁴ Tulio Rosembuj, *supra* note 23, à la p. 318.

Edwin Van Der Bruggen dans son article sur la responsabilité fiscale et la concurrence fiscale arrive à la conclusion qu'il serait bénéfique de mettre cause la responsabilité d'un État lorsqu'il est coupable fiscalement sur la scène internationale. Cela restreindrait le comportement des États étant en situation évidente de violation d'une obligation d'une convention fiscale. Mais étonnement, l'auteur est d'avis que la mise en cause de responsabilité d'un État concernant la lutte contre la concurrence fiscale dommageable n'est pas un remède adéquat :

*(...) state responsibility under customary law is not an appropriate cause of action to combat tax haven regimes adopted by states and harmful tax competition, even where double taxation agreements are in force between the tax haven state and the 'injured' state. (...) If states want to curb harmful tax competition, they will have to do it with countermeasures and voluntary obligations undertaken by the tax haven states.*¹⁶⁵

Les administrations nationales s'accrochent à leur souveraineté fiscale – et ce même dans l'UE où les frontières sont ouvertes et où règne le principe fondamental de la libre circulation des biens, services, personnes et capitaux - c'est pour cela que la concurrence fiscale n'est pas admise comme une restriction à cette souveraineté. Mais comme le précise l'auteur, il y a cinquante ans, personne n'aurait engagé la responsabilité d'un État en raison de pollution massive.¹⁶⁶ La souveraineté fiscale reste un des derniers bastions des pouvoirs régaliens, surtout pour les États membres de l'UE, on peut comprendre qu'ils s'y agrippent désespérément de peur de perdre simultanément leur identité nationale.

¹⁶⁵ Edwin Van Der Bruggen, *supra* note 2 à la p. 138.

¹⁶⁶ *Ibid.* à la p. 139.

Conclusion

Nous avons tenté de présenter la concurrence fiscale de la manière la plus complète possible dans l'espace imparti. Si la question est relativement nouvelle, elle excite les esprits et a donné naissance à un raz de marée de littérature. Qu'est-ce que la concurrence fiscale? Pourquoi peut-elle être vue comme dommageable? N'a-t-elle donc aucun avantage? Les réponses à ces questions sont loin d'être gravées dans la pierre. Paradoxalement, il semblerait que la concurrence fiscale soit une source intarissable d'interrogations.

Nous pouvons tout de même penser que la concurrence fiscale est un formidable cheval de bataille politique. Les économistes quant à eux ne diabolisent pas catégoriquement la concurrence fiscale. Ils en ont prouvé les avantages. Certes ces avantages profitent davantage aux entreprises multinationales qu'à tout autre acteur de la scène fiscale internationale.

Revenons à notre comparaison de départ mettant en parallèle le jeu et la concurrence fiscale. Ainsi, il existe différents types de joueurs, des bons et des mauvais. Dans la même veine, les gagnants côtoient les perdants, respectivement bons ou mauvais. Il y a diverses explications au fait de perdre, on peut ne pas avoir compris les règles, ne pas être le plus rapide ou encore ne pas être chanceux. À un moment donné, le jeu devient une chose sérieuse, une compétition. C'est à ce moment précis que les joueurs ressentent le besoin d'un meneur de jeu, celui qui va expliquer les règles et faire en sorte que les joueurs les respectent. Les joueurs lui confèrent alors son autorité, il se situe au-dessus du jeu. Ce meneur de jeu est maintenant responsable du bon déroulement de la compétition. En l'espèce, les meneurs du jeu de la concurrence fiscale sont l'OCDE et l'UE. À l'instar

de toutes entités responsables, ces meneurs veulent garder leur poste. Et c'est ainsi qu'entre en jeu la politique. La concurrence fiscale elle-même devient alors une arme politique. On la diabolise, on occulte –sciemment? - ses avantages. Les problèmes communs rassemblent les peuples, on rassemble pour partir en croisade sous la bannière d'une concurrence fiscale « loyale » future.

L'OCDE à sa naissance se présentait, à raison, comme un élément innovant et dynamique pour repenser le monde économique. Elle promeut ses solutions à la mise en place d'une concurrence fiscale loyale, ses positions sont généralement du même ordre que celles adoptées par l'UE. Ces deux organisations se nourrissent des idées l'une de l'autre. Il semblerait, de surcroît, que l'OCDE ait trouvé un second souffle comme le laissent entrevoir ses nouvelles positions en faveur du recours à l'arbitrage fiscal international par exemple.

L'UE, quant à elle, est passée à vingt-cinq membres, et voit ainsi sa charge de travail s'intensifier dans sa lutte contre la concurrence fiscale sévissant sur son territoire. Elle a mis en œuvre des mécanismes ambitieux et solides (le régime des aides d'État) pour se donner les moyens de sa politique. Il lui reste un long chemin à parcourir, mais « Rome ne s'est pas faite en un jour ».

Néanmoins, nombres de théories, de concepts, sont à explorer pour améliorer la coopération et le développement économique, nous avons essayé d'en exposer certains qui, subjectivement, nous semblaient intéressants et efficaces. Le droit fiscal international gagnerait à ce qu'aucune idée ne soit rejetée catégoriquement, ces idées devraient au contraire être repensées de la manière la plus efficiente possible.

L'optimisme quant à l'avenir de la concurrence fiscale devrait être le mot de la fin. Les discussions et les échanges critiques, spécialement entre les entités (gouvernements et entreprises) ne partageant pas le même avis, sont fructueuses donc bénéfiques pour faire avancer considérablement la coopération et le développement en matière fiscale internationale. Le mot d'ordre des acteurs de la concurrence fiscale internationale sera donc le « *fair play* ».

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES:

- Alepin, Brigitte. *Ces riches qui ne payent pas d'impôts*, Montréal, Editions du Méridien, 2004.
- Arnold, Brian J. & McIntyre, Michael J. *International Tax Primer*, Second edition, La Haye, Kluwer Law International, 2002.
- Assimacopoulou, E. *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté*, tome 37, Paris, LGDJ, 2000.
- Ault, Hugh J. *Comparative Income Taxation*, La Haye, Kluwer Law International, 1997.
- Castagnède, Bernard. *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Editions PUF, 2002.
- Di Malta, Pierre. *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Editions PUF, 1995.
- Douvier, Pierre-Jean. *Droit fiscal dans les relations internationales*, Paris, Editions Pédone, 1996.
- Fuchs, Gérard. *Vers une fiscalité communautaire de l'épargne: la première pierre, Rapport d'information déposé par la délégation de l'Assemblée nationale pour l'Union européenne*, n° 1537, Paris, Assemblée nationale, 1999.
- Geffroy, Jean-Baptiste. *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, Editions PUF, 1993.
- Gest, Guy & Tixier, Gilbert. *Droit fiscal international*, Paris, Editions PUF, 1996.
- Gouthière, B. *Les impôts dans les affaires internationales*, 5^e éd., Paris, Editions Lefebvre, 2001.
- Homer, F. *Pratiques fiscales dommageables*, Brochure des affaires fiscales, Paris, OCDE, 2000.
- Lang, Michael. *Tax Treaty Interpretation*, La Haye, Kluwer law International, 2002.
- Lymer, Andrew & Hasseldine, John, eds. *The International Taxation System*, La Haye, Kluwer Academic Publishers, 2002.
- Malherbe, J. & Hermand, O. *Fiscalité européenne de l'épargne : antécédents communautaires*, Berne, Staempfi, 2002.

- Malherbe, J. & Richelle, I., *Le "paquet fiscal" européen et la fiscalité des entreprises : lutte contre la concurrence fiscale dommageable et fiscalité des intérêts et redevances intra-groupes*, 2002.
- Marini, Philippe. *La concurrence fiscale en Europe, Rapport d'information du Sénat n° 483*, Paris, Les rapports du Sénat, Commission des Finances, 1999.
- Nicolaidis, P. *Compendium Principles and Procedures of EC Policy on State Aid*, European Institute of Public Administration, June 1999.
- Oates, W.E. *Fiscal Federalism*. New York, Harcourt Brace, 1972.
- Oberson, Xavier. *Précis de droit fiscal international*, Berne, Staempfli Editions SA Berne, 2001.
- Owens, J. *Fair Tax Competition: A Pillar of Positive Economic Reform*, Bratislava, INEKO, 2004.
- Owens, J. *La fiscalité dans le village planétaire*, Brochure des affaires fiscales, Paris, OCDE, 2000.
- Pellas, Jean-Raphaël. *Le Vade Mecum de la fiscalité internationale*, Paris, Editions EMS-Management et Société, Collection Pratiques d'Entreprises, 2002.
- Pistone, Pasquale. *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series on European Taxation, La Haye, Kluwer Law International, 2002.
- Pinto, Carlo, *Tax Competition and EU Law*, Eucotax Series on European Taxation, La Haye, Kluwer Law International, 2003.
- Salamon, Lester M. *The tools of Government, A guide to New Governance*, New York, Oxford University Press, 2002
- Terra, Ben & Wattel, Peter. *European Tax Law*, 3^e éd, La Haye, Kluwer Law International, 2001.
- Vogel, Klaus. *On Double Taxation Conventions*, 3^e éd., Boston, Kluwer International, 1997.
- Wilson, James Q. *The Politics of Regulation*, New York, Basic Books Inc. Publishers, 1980.
- L'impôt dans les relations internationales*, Paris, Editions Lefebvre, 1998.

Opérations internationales, pays et zones à fiscalité privilégiée, Paris, Editions Lefebvre, mise à jour 1996.

Paradis fiscaux et opérations internationales, Paris, Editions Lefebvre, 1997.

COLLECTIFS :

Cabinet Euraudit International. *Les Impôts en Europe*, Paris, Edition Delmas, 2001.

Cabinet Fantaneau. *Fiscalité européenne* (2 tomes par pays), (Nice, Paris, Bruxelles), Edition Cahiers fiscaux européens, 2000.

Dictionnaire permanent fiscal. *Fiscalité des États membres de l'UE*, Paris, Editions législatives, 2001.

Dossiers fiscaux internationaux. (1 tome par pays), Paris, Editions F. Lefebvre.

The OCDE Model Convention – 1998 and beyond; The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties, Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52nd Congress of the International Fiscal Association, Chair: Klaus Vogel (Germany), Kluwer International.

SITES INTERNET:

<http://www.kluwerlawonline.com>

<http://www.lemonde.fr>

<http://www.google.com>

<http://www.oecd.org>

<http://www.legifrance.gouv.fr>

<http://www.doc.diplomatie.fr>

<http://europa.eu.int>

<http://www.senat.fr>

<http://assemblee-nationale.fr>

<http://www.minefi.gouv.fr>

<http://www.ladocfrancaise.gouv.fr>

<http://www.curia.eu.int>

ARTICLES & DISCOURS :

Arikan, Gulsun G. «Fiscal Decentralisation: A Remedy for Corruption» (2004) 11 International Tax and Public Finance 175-195.

Arnold, Brian. «Unlinking Tax Treaties and the Foreign Affiliate Rules: A Modest Proposal» (2002) 50:2 Canadian Tax Journal 607-629.

Louis Baribeau, « Les formes d'arbitrage international » (2000), Journal du Barreau du Québec, vol.32, numéro 6 <www.barreau.qc.ca/journal/vol32/no6/arbitrage.html>

Bélangier, Gérard. «Le Fédéralisme Fiscal ou Comment concevoir l'Harmonisation» (1987) n°20 Revue française de finances publiques.

Berdoz, D. «Sociétés de domicile, d'administration et de base au regard de la clause d'activité commerciale effective de la Convention en vue d'éviter les doubles impositions avec les États-Unis d'Amérique» (1998) RDAF.

Berglas, E. «On the Theory of Clubs» (1976) 66 American Economic Review 116-121.

Berglas, E. & Pines, D. «Clubs as a Case of Competitive Industry with Goods of Variable Quality» (1980) 5 Economics Letters 363-366.

Berglas, E. & Pines, D. «Clubs, Local Public Goods and Transportation Models: A Synthesis» (1981) 15 Journal of Public Economics 141-162.

Bjorvatn, Kjetil & Schjelderup, Guttorm. «Tax Competition and International Public Goods» (2002) 9 International Tax and Public Finance 111-120.

Bolkestein, Frits. «The Future of European Tax Policy» Speech as delivered in Rotterdam, 18 octobre 2001, (2002/1) EC Tax Rev. 19-21.

Bracewell-Milnes, Barry. «Tax Competition: Harmful or Beneficial?» (1999) 27:3 Intertax 86-88.

Brard. «Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale : retrouver l'égalité devant l'impôt », Assemblée Nationale 1999, n°1802.

Bratton, William & McCahery, Joseph. «Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation» (2001) 38 Common Market Law Review 677-718.

- Brueckner, Jan K. «Fiscal Decentralisation with Distortionary Taxation: Tiebout vs. Tax Competition» (2004) 11 *International Tax and Public Finance* 133-153.
- Davies, Ronald B. & Gresik, Thomas A. «Tax Competition and Foreign Capital» (2003) 10 *Intertax* 127-145.
- De Leon, Ignacio. «The Role of Competition in the Promotion of Competitiveness and Development in Latin-America» (2000) 23:4 *World Competition* 115-136.
- Deveureux, M. & Pearson, M. «Corporate Harmonisation and Economic Efficiency» (1989) n°35 *Institute for Fiscal Studies Report Series*.
- Edwards, C. & De Rugy, V. «International Tax Competition: A 21st Century Restraint on Government» (2002) 27 *Tax Notes International* 63.
- Eerola, Essi. «Environmental Tax Competition in the Presence of Multinational Firms» (2004) 11 *International Tax and Public Finance* 283-298.
- Eggert, Wolfgang & Genser, Bernd. «Is Tax Harmonisation Useful?» (2001) 8 *International Tax and Public Finance* 511-527.
- Flauchen, Laurent & Madies, Thierry. «Interjurisdictional Tax Competition in a Federal System of Overlapping Revenue Maximizing Governments» (2002) 9 *International Tax and Public Finance* 121-141.
- Fontaneau, Cabinets d'avocats (Nice, Paris, Bruxelles) «Derniers développements en matière de concurrence fiscale dommageable» (2000) *Revue Fiscalité européenne et Droit international des Affaires* 39.
- Fontaneau, Cabinets d'avocats (Nice, Paris, Bruxelles) «Incitants fiscaux et lutte contre l'évasion fiscale et la concurrence fiscale dans l'Union européenne» (2000) *Les Cahiers Fiscaux Européens* 69.
- Gerard, M. «Une mondialisation fiscale?» *Tendances Review* n°50 (14 décembre 2000)
- Grand, B. «L'évolution des systèmes de taxation dans l'Union européenne» (1999) n°68 *Revue française de finances publiques*.
- Grau, A. & Herrera, P. «The Link between Tax Coordination and Tax Harmonisation: Limits and Alternatives» (2003) 1 *EC Tax Rev.*
- Hess, E. «La notion de résident dans la nouvelle Convention de double imposition avec les États-Unis d'Amérique» (1998) *RDAF*.
- Henderson, J. «The Tiebout Model: Bring Back the Entrepreneurs» (1985) 93 *Journal of Political Economy* 248-264.

- Hinneken, Luc. «The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principles as Applied by the European Court to Member States' Direct Taxation» (2002) 3 EC Tax Rev. 112-119.
- Hochman, O., Pines, D. & Thisse, J.-F. «On the Optimal Structure of Local Governments» (1985) 85 American Economic Review 1224-1240.
- Jacobs, Otto & Spengel, Christoph. «Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies – An Overview and International Comparison» 28:10 Intertax.334-351.
- Janeba, Eckhard & Smart, Michael. «Is Targeted Tax Competition Less Harmful than its Remedies?» (2003) 10 International Tax and Public Finance 259-280.
- Köthenbürger, Marko. «Tax Competition and Fiscal Equalization» (2002) 9 International Tax and Public Finance 391-408.
- Le Cacheux, Jacques. «Les réformes fiscales dans les pays de l'OCDE : une décennie d'expérience» (octobre 1997) Revue française de finances publiques.
- Lejour, Arjan M. & Verbon, Harrie A. «Tax Competition and Redistribution in a Two-country Endogenous-growth Model» (1997) 4 International Tax and Public Finance 485-497.
- Lindercroma, G. & Mattson, N.O. «Arbitration in Taxation» (1980) European Taxation
- Lodin, S.O. «The Competitiveness of EU Tax Systems» (2001) Eur. Tax.
- Luja, Raymond H.C. «Anti-avoidance Rules and Fiscal Trade Incentives» (2000) 28:6-7 Intertax 226-240.
- Matsumoto, Mutsumi. «A Note on the Composition of Public Expenditure under Capital Tax Competition» (2000) 7 International Tax and Public Finances 691-697.
- Meussen, Gerard. “The EU-Fight against Harmful Tax Competition; future developments” (2002) 3 E.C. Tax Rev. 157-159
- Monti, M. «Le Marché Unique et la Coordination Fiscale pour le succès de l'Union Economique et Monétaire», Discours du 22 janvier 1998 à Paris, en ligne : <http://europa.eu.int/>, Commission européenne.
- Montagnier, G. «Harmonisation fiscale communautaire (janvier 1995 – février 1997)» (avril-juin 1997) n°33 Revue trimestrielle de droit européen.

- Nikolakakis, Angelo. «Exempt Surplus: What's the Problem? A Reply to Brian Arnold» (2002) 50:4 Canadian Tax Journal 1354-1377.
- Pires, Manuel. «A Multilateral Tax Convention for the European Union?» (2003) 1 EC Tax Rev. 43-44.
- Pisani-Ferry, Jean dans Laronche, Martine, «L'euro, une chance pour les entreprises ?» *Le Monde, supplément économie* (26 novembre 1996).
- Pistone, Pasquale. «An EU Model Tax Convention» (2002) 3 EC Tax Rev. 129-136.
- Pistone, Pasquale. «Time for Arbitration in International Taxation» (2005) 33:3 Intertax 102.
- Poutvaara, Panu. «Education, Mobility of Labour and Tax Competition» (2000) 7 International Tax and Public Finance 699-719.
- Poutvaara, Panu & Kanninen, Vesa. «Why Invest in Your Neighbour? Social Contract on Educational Investment» (2000) 7 International Tax and Public Finance 547-562.
- Quatremer, J. «Il faut mettre fin à la concurrence fiscale déloyale, entretien avec Mario Monti» *Petites Affiches* n°153 (23 décembre 1998).
- Razin, Assaf & Yuen, Chi-Wa. «Optimal International Taxation and Growth Rate Convergence: Tax Competition vs. Coordination» (1999) 6 International Tax and Public Finance 61-78.
- Roeger, Werner, Velt, Jan & Asoda Woehrmann. Don I. «Some Equity and Efficiency Considerations of International Tax Competition» (2002) 9 International Tax and Public Finance 7-31.
- Rosembuj, Tulio. «Harmful Tax Competition» (1999) 27:10 Intertax 316-334.
- Salin, Pascal. «Un saut dans l'inconnu» *Géopolitique* n° 53
- Sandemann Rasmussen, Bo. «On the Scope for International Tax Cooperation: The Role of Capital Controls» (1999) 10 Open Economies Review 395-414.
- Schön, Wolfgang. «Tax Competition in Europe – The legal perspective» (2000) 2 EC Tax Review 90-105.
- Schön, Wolfgang. «Taxation and State Aid Law in the European Union» (1999) 36 Common Market Law Review 911-936.

- Scotchmer, S. & Wooders, M. «Competitive Equilibrium and the Core in Club Economies with Nonanonymous Crowding» (1986) 34 *Journal of Public Economics* 159-173.
- Sinn, Hans & Werner. «Tax Harmonisation and Tax Competition in Europe» 34 *European Economic Review* 489.
- Stockmann, Frank. «Should the Exemption Method have Priority over the Credit Method in International Tax Law?» (1995) *International Bureau of Fiscal Documentation* 285-288.
- Taly, Michel. «Incitations Fiscales et Harmonisation Européenne» (1995) n°2 *Revue des affaires européennes*
- Vanden Abeele, M. «Quelles pourraient être les conséquences possibles d'une harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne» Discours au Colloque organisé par l'IFE sur le secret bancaire le 17-18 novembre à Lugano, en ligne : http://europa.eu.int/comm/taxationcustoms/fTench/speeches/vda_lugano-fr_fr.html.
- Van Der Bruggen, Edwin. «State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition» (2001) 29:4 *Intertax* 115-139.
- Van Der Bruggen, Edwin. «The European Court of Justice and the Free Movement of Tax Treaty Judgments» (2002) 2 *EC Tax Rev.* 52-64.
- Vanistendael, Frans. «A Window of Opportunity for the Making of Europe: Member States Cannot have Their National Cake and Eat the European One» (2003) 1 *EC Tax Rev.* 2-3.
- Vanistendael, Frans. «Fiscal Support Measures and Harmful Tax Competition» (2000) 3 *EC Tax Review* 152-161.
- Vanistendael, Frans. «Memorandum on the Taxing Powers of the European Union» (2002) 3 *EC Tax Rev.* 120-129.
- Van Thiel, Servaas. «Removal of Income Tax Barriers to Market Integration in the European Union: Litigation by the Community Citizen instead of Harmonization by the Community Legislature?» (2003) 1 *EC Tax Rev.* 4-19.
- Vogel, Klaus. «Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)» (1988) 8/9 *Intertax* 216-229.
- Vogel, Klaus. «Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part II)» (1988) 8/9 *Intertax* 310-402.

Wooders, M.H. «Equilibria, the Core, and Jurisdiction Structures in an Economy with a Local Public Good» (1978) 18 *Journal of Economic Theory* 328-348.

Zodrow, George R. «Tax Competition and Tax Coordination in the European Union» (2003) 10 *International Tax and Public Finance* 651-671.

«Offshore Haven Jurisdictions and OECD Threats of Retaliation» (Summer 2000) VI:3 *International Contract Adviser* 19-26.

NORMES INTERNATIONALES:

CE :

CE, Commission, *Communication de la Commission Européenne au Parlement et au Conseil* [1990] SEC-90-601.

CE, Commission, *La politique fiscale dans l'Union européenne*, Luxembourg : Office des publications officielles des Communautés Européennes, 2000, en ligne : <http://europa.eu.int>.

CE, *Communication de la Commission des CE au Conseil et au Parlement Européen : Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés*, [2004] 611 Final.

CE, *Communication du Conseil des CE : Conclusions du Conseil ECOFIN du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale*, [1998] J.O.98/C 2/01.

CE, Commission, *Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises présidé par M. Onno Ruding, commandé par la Commission* (1992).

CE, Commission, *White Paper on Growth, Competitiveness and Employment*, COM (93) 700, Bruxelles, 5 décembre 1993.

CE, Commission, *Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers*, SEC (96) 487 Final, Bruxelles, 20 mars 1996.

CE, Commission, *Taxation in the European Union : Report on the Development of Tax Systems*, COM (96) 546 Final, Bruxelles, 22 octobre 1996.

CE, Commission, *L'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises* [1998] J.O. C. 384

- CE, Commission, *Communication de la Commission des CE au Conseil, au Parlement Européen et au Comité économique et social : Politique fiscale européenne, priorités pour les prochaines années* (2001), COM (2001) 260 Final.
- CE, Commission, *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Report)* (1992).
- CE, *Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises adopté par la Résolution du 1^{er} décembre 1997*, en ligne : <http://europa.eu.int>
- CE, Commission, *Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises*, [1992] n°30 Droit fisc.
- CE, Commission, *L'amélioration de l'environnement fiscal des petites et moyennes entreprises*, [1994] J.O. C. 187/5.
- CE, Commission, COM (2001) 582 Final, Bruxelles, 23 octobre 2001.
- CE, Commission, *Communication de la Commission au Parlement et au Conseil*, [1990] SEC-90-601 Final.
- CE, Commission, *L'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises*, (1998) J.O. C. 384.
- CE, *Traité CE*, en ligne : <http://europa.eu.int>
- CE, Commission, *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne, un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable, Communication de la Commission au Conseil de Bruxelles*, COM (97) 495 Final, 1^{er} octobre 1997.
- CE, Commission, [1998] J.O. C. 2/1.
- CE, Commission, [1998] J.O. C. 123.
- CE, Commission, [1998] COM 98/295 Final, Bruxelles.
- CE, Commission, [1998] J.O. C. 212.
- CE, Commission, *Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social. Politique fiscale de l'Union européenne, priorités pour les prochaines années*, COM (2001) 260 Final, Bruxelles, 23 mai 2001.

CE, Commission, *Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen : Prévenir et combattre les malversations financières et pratiques irrégulières des sociétés*, COM (2004) 611 Final, Bruxelles.

CE, Commission, *La fiscalité dans l'Union européenne, Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux présenté par la Commission*, COM (96) 546 Final dans (1997) n°2 Revue du marché unique européen.

OCDE :

OCDE, *Directives relatives au prix de transferts pour les entreprises multinationales*, Paris, OCDE, 1995.

OCDE, *Modèle de convention de double imposition sur les successions et donations*, Paris, OCDE, 1983.

OCDE, *Modèle de convention de double imposition sur le revenu et la fortune*, Paris, OCDE, 2000.

OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, OCDE, 1995.

OCDE, *Prix de transfert et entreprises multinationales*, Paris, OCDE, 1979.

OCDE, *Projet sur les pratiques fiscales dommageables, rapport d'étape 2001*, Paris, OCDE, 2001.

OCDE, *Rapport pour la réunion du conseil au niveau des ministres de 2000 et recommandations du comité des affaires fiscales : Vers une coopération fiscale globale, progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, Paris, OCDE, 2000.

OCDE, *Rapport sur la concurrence fiscale dommageable*, Paris, OCDE, 1998.

OCDE, *The Code of Conduct on Harmful Tax Competition*, en ligne : <http://www.oecd.org>

JURISPRUDENCE:

Arrêt de la Commission fiscale régionale de Bologne en la cause Luciano Pavarotti, International Tax Law Report (2001) 72.

Commission v. French Republic, Case 270/83, E.C.J. 1986.

Commission v. Italy, E.C.J. 73/79, (1980) E.C.R. 1553.