

**Avis du Comité économique et social européen sur «Les partenariats de l'Union européenne pour le développement dans le contexte des conventions fiscales internationales»****(avis d'initiative)**

(2018/C 081/05)

Rapporteur: **Alfred GAJDOSIK**Corapporteur: **Thomas WAGNSONNER**

Décision de l'assemblée plénière	26.1.2017
Base juridique	Article 29, paragraphe 2, du règlement intérieur Avis d'initiative
Compétence	Section spécialisée «Relations extérieures»
Adoption en section spécialisée	28.9.2017
Adoption en session plénière	18.10.2017
Session plénière n°	529
Résultat du vote (pour/contre/abstentions)	182/0/1

**1. Conclusions et recommandations**

1.1. Le Comité économique et social européen (CESE) est favorable à une politique de développement qui envisage celui-ci comme un processus conduit entre États sur un pied d'égalité et sur la base du respect et de décisions souveraines. Le financement et la mise en œuvre des objectifs de développement durable (ODD) convenus au niveau des Nations unies exigent des efforts concertés à l'échelle mondiale. Il convient de souligner que le Conseil économique et social des Nations unies pourrait jouer un rôle encore plus important en ce qu'il constitue une enceinte appropriée pour traiter des questions de fiscalité. L'on s'assurerait ainsi, d'une part, que le programme à l'horizon 2030 soit tourné vers les ODD et, d'autre part, que tous les États y participent sur un pied d'égalité.

1.2. À la lumière des conventions fiscales internationales tendant à réformer le droit fiscal international, par exemple dans le cadre du plan d'action visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices («plan d'action BEPS») de l'OCDE, il convient d'évaluer les effets de ces réformes internationales au regard des ODD et de prendre davantage en considération ces éléments dans l'élaboration des futures politiques fiscales internationales. Le CESE fait observer que la réalisation des ODD exige des moyens financiers. Toutefois, de nombreux États se trouvent bien en peine de produire des recettes publiques grâce à l'impôt, ce qui s'explique par les difficultés rencontrées par les pays en développement pour mettre en œuvre les systèmes d'imposition des revenus et des ventes et par la concurrence fiscale mondiale en matière d'impôt sur les sociétés, mais aussi par la façon dont les conventions en vue d'éviter la double imposition ont été conçues. Les contraintes en matière de capacités et une transmission des informations inadéquate constituent d'autres facteurs explicatifs.

1.3. Le CESE se félicite vivement que l'Union européenne et ses États membres aient consenti des efforts considérables dans le contexte de la réforme internationale pour pallier les carences du système fiscal international. Ces efforts sont les bienvenus, et il convient de les soutenir et de les mettre en œuvre de manière efficace, puis de les soumettre à un suivi régulier. C'est avant tout à l'initiative des grands pays développés de l'OCDE que ces réformes sont conduites. Il y aurait lieu d'examiner si les Nations unies, fortes d'une composition cosmopolite où sont notamment représentés les pays en développement, ne constitueraient pas une enceinte mieux adaptée pour poursuivre le développement à l'échelle mondiale de la politique fiscale internationale. Néanmoins, le CESE constate le manque de ressources et de personnel au sein du comité compétent en matière de fiscalité au sein des Nations unies. C'est pourquoi il y a lieu de soutenir les Nations unies et de les doter de moyens suffisants.

1.4. Les mesures prises par l'Union aux fins de la transparence fiscale internationale et dans le cadre du plan d'action BEPS auront également des répercussions sur les pays en développement. Le CESE se félicite que le Parlement européen et la Commission européenne se soient déjà exprimés sur la question des points de jonction entre politique fiscale et politique de développement. Il réserve un accueil favorable à la plateforme concernant la bonne gouvernance dans le domaine fiscal mise en place par la Commission européenne. La boîte à outils qu'elle propose sous la forme d'un document de travail concernant les effets d'entraînement des conventions en matière de double imposition offre aux États membres une base de réflexion utile pour réviser les conventions qu'ils ont conclues avec des pays en développement.

1.5. Le CESE observe que dans un rapport publié en 2015, le Parlement européen préconisait une série de mesures d'amélioration qui n'ont toujours pas été mises en œuvre. À ce sujet, il renvoie à ses propres avis antérieurs et notamment aux conclusions qu'il a formulées concernant les déclarations pays par pays et la lutte contre le blanchiment de capitaux grâce à l'inscription des droits de propriété dans des registres publics. Le CESE note qu'une liste de juridictions fiscales non coopératives est en cours d'élaboration. Il préconise des efforts supplémentaires s'agissant de mettre en œuvre les recommandations du Parlement européen à ce sujet ainsi qu'un examen attentif des critiques émises par les organisations non gouvernementales. Il paraît judicieux de promouvoir l'introduction de ces mesures à l'échelle mondiale grâce à des conventions fiscales internationales, afin d'améliorer les informations portées à la connaissance des autorités fiscales dans les pays en développement. L'objectif serait de parvenir à des normes identiques dans le monde entier et d'associer les pays en développement à leur élaboration en tant qu'égaux.

1.6. Le CESE demande de veiller à la cohérence des politiques fiscales internationales des États membres par rapport aux objectifs des politiques de développement, afin d'éviter les conflits entre les politiques fiscales des différents États et les priorités communes en matière de développement.

1.7. Le CESE voit dans les analyses d'impact des politiques fiscales internationales suivies par les États membres un moyen d'éprouver les effets des conventions relatives à la double imposition et des incitations fiscales sur les pays en développement. Ces analyses devraient être encouragées et devenir une pratique courante. En cas d'incompatibilité potentielle avec les politiques de développement européennes, elles s'avéreraient utiles aussi pour l'Union européenne. Il conviendrait de réexaminer les conventions existantes en matière de double imposition et les nouvelles conventions devraient être conclues en prenant en considération ces éléments.

1.8. Le modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui est actuellement le plus largement utilisé, a pour l'essentiel été conçu en vue de satisfaire les intérêts des États industrialisés. C'est pourquoi le CESE recommande aux États membres de l'Union européenne, lorsqu'ils négocient des conventions en vue d'éviter la double imposition avec des pays en développement, de prendre davantage en considération les besoins de ces derniers. Il fait observer que sur la base du modèle de convention fiscale de l'OCDE, les Nations unies ont également élaboré un modèle de convention pour réglementer les questions de fiscalité entre pays en développement et pays développés, qui confère davantage de droits d'imposition à l'État de la source.

1.9. Le CESE soutient l'investissement privé au service du développement dès lors que ledit développement est conforme aux ODD et moyennant le respect des droits fondamentaux en matière économique, environnementale et sociale, des conventions fondamentales de l'Organisation internationale du travail (OIT) et du programme pour un travail décent. La sécurité juridique est un facteur important pour favoriser un climat propice à l'investissement, notamment les investissements directs étrangers. Attendu que les questions fiscales sont étroitement liées à la réalisation des ODD, les entreprises devraient dûment acquitter leurs impôts là où elles réalisent des bénéfices en créant de la valeur (par exemple par la production ou bien l'extraction de matières premières).

1.10. Le CESE observe que l'Union européenne et ses États membres se sont engagés, dans le cadre du nouveau consensus européen pour le développement, à coopérer avec les pays partenaires pour développer la fiscalité progressive, les mesures de lutte contre la corruption et les politiques de redistribution, mais aussi en faveur de la lutte contre les flux financiers illicites. Il y a lieu, en tout état de cause, de faire de la politique fiscale une composante encore plus importante de la politique de développement européenne. Le CESE salue l'engagement de la Commission européenne en faveur des forums régionaux et des organisations de la société civile qui traitent des questions de fiscalité dans les pays en développement. Dans ces États, les organisations de la société civile assurent une fonction de contrôle et de soutien, y compris dans le domaine de la fiscalité, ce pourquoi il conviendrait de les associer et de les soutenir davantage. Un soutien apporté à des mesures appropriées de renforcement des capacités fiscales, notamment l'apprentissage par les pairs et la coopération Sud-Sud, aurait une incidence durable sur les projets de développement.

1.11. La bonne gouvernance en matière de fiscalité devrait devenir une partie intégrante de la responsabilité sociale des entreprises dans le contexte de leurs obligations de déclaration.

1.12. Le CESE recommande d'introduire des clauses de bonne gouvernance fiscale dans toutes les conventions pertinentes conclues entre l'Union européenne et des régions ou pays tiers afin de promouvoir un développement durable.

1.13. Le CESE préconise d'examiner, dès lors que de nouveaux accords de libre-échange sont conclus entre l'Union et des pays en développement ou que l'on procède à leur révision, s'il y a lieu d'analyser également les conventions fiscales bilatérales. Un tel examen devrait prévoir des analyses d'impact pour évaluer les incidences des politiques fiscales internationales des États membres sur les objectifs des politiques de développement.

## 2. Observations générales

2.1. Plusieurs études<sup>(1)</sup> soulèvent la question de savoir si les politiques fiscales internationales des États membres, en particulier de nombreuses dispositions des conventions en matière de double imposition, ne contrecarrent pas les objectifs de la politique européenne de développement. Elles indiquent, en outre, que les pays en voie de développement sont des exportateurs nets de capitaux vers les pays développés et que ces flux de capitaux peuvent être attribués pour une large part à l'évasion fiscale. Ce sont précisément les pays en développement les plus pauvres qui seraient les plus durement touchés par cette situation car ils disposent de peu de sources de financement nationales.

2.2. Ensemble, l'Union européenne et ses États membres sont les plus gros donateurs d'aide publique au développement (APD) ainsi que des contributeurs significatifs à l'élaboration de conventions fiscales internationales. Ils ont entrepris de réaliser les objectifs de développement durable (ODD) des Nations unies même si, à ce jour, seuls quelques États membres ont atteint la cible d'une aide extérieure correspondant à 0,7 % du PIB. Les conséquences de la sortie du Royaume-Uni de l'Union sur le financement futur de la politique européenne en matière de coopération pour le développement sont incertaines. D'autres actions sont prévues pour promouvoir l'investissement privé en lien avec les objectifs de la politique de développement. Les ressources de l'APD dépendent des politiques menées par les donateurs.

2.3. Pour les pays en développement, les ODD prévoient notamment la mobilisation de ressources nationales, un soutien international en vue de renforcer leurs capacités de perception de l'impôt, une réduction des flux financiers illicites, ainsi que leur participation aux institutions chargées de la gouvernance au niveau mondial. Dès lors, un socle de recettes publiques stable, des efforts pour lutter contre les flux de ressources sortants illicites et un statut d'interlocuteur égal pour tous les États dans la conception de règles fiscales mondiales constituent d'importants piliers du développement durable. Les enfants, les femmes et d'autres catégories vulnérables au sein des sociétés des pays en développement bénéficient largement du développement<sup>(2)</sup>.

2.4. Les fonds provenant de la coopération publique au développement ne sont pas suffisants pour financer les objectifs en matière de développement durable. Des ressources nationales sont nécessaires pour atteindre ces objectifs, comme elles l'ont été dans le cadre des objectifs du millénaire pour le développement<sup>(3)</sup>. Pour mobiliser ces ressources, la perception de l'impôt doit être améliorée et les recettes fiscales doivent être augmentées grâce à une croissance économique durable et à un élargissement de la base d'imposition.

## 3. Défis pour les pays en développement

3.1. Si l'impôt est une source de financement plus stable que d'autres types de revenus, de nombreux pays en développement rencontrent plus de difficultés que les États développés pour produire des recettes fiscales suffisantes.

3.2. Ces dernières décennies, la libéralisation du commerce mondial a été activement recherchée par la réduction des tarifs à l'importation et à l'exportation, dans le but de favoriser le développement économique, l'investissement et la prospérité de l'ensemble des populations. Ces effets en principe positifs permettent aussi d'élargir les bases d'imposition pour autant que les autorités fiscales puissent en faire bon usage. Cependant, cette évolution a également eu pour effet de réduire les recettes que les pays en développement tiraient de sources de revenus importantes et aisément accessibles. La croissance et l'investissement doivent aussi se refléter dans la structure des revenus des pays en développement.

<sup>(1)</sup> Eurodad, *The State of Finance for Developing countries* [L'état des finances dans les pays en développement], 2014; Braun et Fuentes, *Double Taxation Treaties between Austria and developing countries* [Les conventions en matière de double imposition conclues entre l'Autriche et les pays en développement], Vienne, 2014; Farny et al., *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens* [Optimisation fiscale, évasion fiscale et paradis fiscaux], Vienne, 2015.

<sup>(2)</sup> Résolution du Parlement européen sur l'évasion fiscale et la fraude fiscale: des défis pour la gouvernance, la protection sociale et le développement dans les pays en développement, P8\_TA(2015)0265, paragraphe 14.

<sup>(3)</sup> Development Finance International et Oxfam, *Financing the sustainable development goals* [Financer les objectifs de développement durable], 2015.

3.3. Pour compenser leurs pertes de revenus, les pays en développement introduisent souvent des taxes sur les ventes, qui peuvent en pratique s'avérer dégressives. Un système fiscal composé de différentes formes de contribution limite la dépendance à certains types d'impôt en particulier et est le garant de recettes nationales stables.

3.4. L'imposition des biens fonciers et immobiliers est souvent difficile à mettre en œuvre dans les pays en développement. L'imposition des salaires et des revenus dégage des recettes fiscales relativement faibles dans ces États en raison du faible niveau des revenus. L'impôt sur le revenu y est perçu avant tout auprès des employés du secteur public et de ceux des entreprises internationales. En outre, on y constate souvent la présence d'une économie informelle importante.

3.5. Le rapport Mbeki comptabilise les fruits de l'évasion fiscale dans les «flux financiers illicites»<sup>(4)</sup>. Ces derniers semblent excéder les flux de ressources entrants tirés de la coopération au développement<sup>(5)</sup>. Il est important d'accroître la coopération internationale entre les pouvoirs publics, de favoriser la transparence ainsi que de renforcer les dispositifs législatifs et réglementaires afin de tarir ces flux illicites. Renforcer les droits de propriété dans les pays en développement agit aussi comme un important facteur dissuasif contre la fuite des capitaux.

3.6. Les impôts sur les sociétés jouent un rôle plus important dans la structure des recettes fiscales des pays en développement que dans celle des États industrialisés. C'est pourquoi ils sont plus largement visés par les stratégies d'évasion fiscale. Dans le même temps, l'on abaisse les taux aussi bien nominaux qu'effectifs de l'impôt sur les sociétés depuis les années 1980, dans le but d'attirer les investissements. Le taux d'imposition des sociétés constitue pour les entreprises un important indicateur du climat de l'investissement. Il en est résulté une concurrence fiscale internationale, plus dommageable pour les pays en développement que pour les États industrialisés en raison de la structure de leurs recettes fiscales. La question des effets d'entraînement de la concurrence fiscale a déjà été soulevée par le Fonds monétaire international (FMI)<sup>(6)</sup>. Par ailleurs, de nombreux pays en développement sont confrontés à un petit nombre d'entreprises qui sont de gros investisseurs et représentent une part significative de l'impôt total sur les sociétés.

3.7. Il est difficile pour les autorités fiscales de calculer les prix de transfert sur la base du principe de pleine concurrence dans le cadre de transactions transfrontières entre entreprises appartenant à un même groupe. Les pays en développement ne disposent que de capacités limitées pour ce faire, et la manipulation du prix de transfert motivée par des considérations fiscales demeure un problème important.

3.8. Les conventions en vue d'éviter la double imposition réglementent les droits d'imposition des États qui en sont signataires ainsi que l'échange d'informations entre les autorités fiscales, ce qui permet d'assurer la sécurité juridique. Elles peuvent dès lors être perçues par les entreprises comme une incitation à réaliser des investissements directs étrangers et, en définitive, favoriser également la croissance. Toutefois, ces conventions peuvent également avoir des conséquences au niveau des droits d'imposition des États de la source. Les taux de retenue à la source appliqués aux redevances, aux intérêts et aux dividendes sont généralement inférieurs aux taux d'imposition nationaux du pays de la source. Certaines exigences, telles qu'une définition restrictive de l'établissement professionnel, peuvent limiter le droit d'imposition. Les pays en développement ont évidemment intérêt à accueillir de nouveaux investissements mais peuvent y perdre des droits d'imposition. Les accords d'échange de renseignements fiscaux peuvent donc offrir une meilleure option si un État cherche avant tout à obtenir des informations fiscales auprès d'autres juridictions.

3.9. Les négociations prennent le plus souvent pour point de départ le modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui est davantage tourné vers les intérêts des pays industrialisés<sup>(7)</sup>. Il existe un modèle de convention des Nations unies, conçu comme une solution de remplacement pour les pays en développement, qui reflète mieux leurs intérêts<sup>(8)</sup>. De manière générale, cet accord tend à donner au pays de la source plus de droits d'imposition qu'à celui dans lequel l'entreprise productrice est domiciliée.

<sup>(4)</sup> UA/CEA, *Flux financiers illicites — Rapport du Groupe de haut niveau sur les flux financiers illicites en provenance d'Afrique* (pages 23 et suivantes).

<sup>(5)</sup> Service de recherche du Parlement européen: *The inclusion of financial services in EU free trade and association agreements: Effects on money laundering, tax evasion and avoidance* [L'inclusion des services financiers dans les accords de libre-échange et d'association de l'Union européenne: effets sur le blanchiment de capitaux, la fraude fiscale et l'évasion fiscale], PE 579.326, p. 15.

<sup>(6)</sup> FMI, *Spillovers in international corporate taxation* [Effets d'entraînement de la fiscalité internationale sur les entreprises], 2014.

<sup>(7)</sup> Owens et Lang, «*The Role of Tax Treaties in Facilitating Development and Protecting the Tax Base*» [Le rôle des conventions fiscales pour faciliter le développement et la protection de la base d'imposition], in Bloomberg Daily Tax Report, 1<sup>er</sup> mai 2013.

<sup>(8)</sup> Lennard (2009): «*The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention — Current Points of Difference and Recent Developments*» [Le modèle de convention fiscale des Nations unies comparé à celui de l'OCDE; points de divergence actuels et évolutions récentes], *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 49, n° 08; V. Daurer et R. Krever (2012): «*Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: an African Case Study*» [Choisir entre le modèle de convention fiscale de l'OCDE et celui des Nations unies: une étude de cas africaine], document de travail de l'IUE, RSCAS 2012/60.

3.10. Des États en développement peuvent se retrouver privés de recettes fiscales lorsque des entreprises établissent des entités ad hoc dans différents pays afin de faire jouer l'une contre l'autre plusieurs conventions en matière de double imposition de manière à réduire leur impôt. Il peut s'avérer difficile aussi pour le pays de la source d'imposer les services et le transfert indirect d'actifs sur la base des dispositions de ces conventions. Il convient de tenir compte de l'aspiration à des possibilités de transfert de technologie à des conditions favorables aux fins d'une croissance durable dans les pays en développement.

3.11. Des études ont évalué la question du manque à gagner pour les pays en développement. L'organisation non gouvernementale néerlandaise SOMO a estimé le manque à gagner occasionné chaque année par l'imposition à la source des intérêts et des dividendes en vertu des conventions conclues entre les Pays-Bas et 28 pays en développement à 554 millions d'EUR<sup>(9)</sup>. Une étude autrichienne a conclu à la nécessité d'effectuer des analyses d'impact des conventions relatives à la double imposition car celles-ci peuvent entraîner un manque à gagner, et ce, même si l'investissement augmente<sup>(10)</sup>. D'après les estimations données par la Cnuced dans son *Rapport sur l'investissement dans le monde 2015*, les groupes multinationaux abondent les budgets des pays en développement à hauteur de quelque 730 milliards de dollars (USD). Pour autant, l'organisme évalue les recettes fiscales perdues chaque année par les pays en développement lorsque les flux d'investissement transitent par des centres financiers extraterritoriaux à 100 milliards d'USD<sup>(11)</sup>. Un tel manque à gagner dessert les ODD évoqués plus haut.

#### 4. Mesures prises au niveau national, régional et international: la contribution de l'Union européenne et de ses États membres

4.1. On observe des efforts accrus pour soutenir les pays en développement sur le terrain de la fiscalité, par exemple dans le cadre de l'initiative «Addis Tax». La politique fiscale internationale relève de la compétence des États membres. Les conventions en matière de double imposition sont conclues de manière bilatérale et les initiatives de l'Union européenne se limitent pour l'essentiel à des instruments visant à parachever le marché intérieur. Il existe une coopération entre l'Union et ses États membres dans le domaine de la cohérence des politiques au service du développement (CPD)<sup>(12)</sup>. Les effets du système fiscal international sur le développement sont également reconnus et analysés par la Commission européenne<sup>(13)</sup>. Pour garantir la cohérence des politiques au service du développement, il est nécessaire d'examiner les effets, sur les pays en développement, des politiques fiscales suivies dans l'Union européenne qui sont incompatibles avec les objectifs de la politique de développement, et de prendre au besoin les mesures qui s'imposent.

4.2. Au niveau des Nations unies, des travaux sont en cours sur les questions de fiscalité dans le cadre du processus «Financement du développement», du Conseil économique et social des Nations unies (Ecosoc) et du comité des Nations unies compétent en matière fiscale, ainsi que des agences spécialisées comme la Cnuced. À la demande du G20, un accord a été trouvé au sein de l'OCDE pour engager des réformes en profondeur, dans l'objectif de combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Les principales préoccupations en la matière portaient notamment sur l'élimination du «chalandage fiscal», des pratiques fiscales dommageables des gouvernements (comme les régimes fiscaux favorables aux brevets ou les «rescrits» opaques), des dispositifs hybrides pour le traitement fiscal de la dette, ainsi que des modes inefficaces d'établissement et de déclaration des prix de transfert. Étant donné l'importance des recettes de l'impôt sur les sociétés pour les pays en développement, on s'attend à ce que le plan d'action BEPS ait une incidence qui leur soit favorable.

4.3. De nombreux États non membres de l'OCDE, dont des pays africains, se sont engagés dans le «cadre inclusif» du plan d'action BEPS de l'OCDE, et 103 pays se sont engagés en faveur de l'adoption d'une nouvelle convention BEPS multilatérale en juin 2017, qui aligne l'interprétation donnée aux conventions fiscales bilatérales sur le plan d'action BEPS. Une «plateforme de collaboration sur les questions fiscales» a été lancée par les Nations unies, l'OCDE, le FMI et la Banque mondiale dans le but d'intensifier la coopération internationale sur les questions de fiscalité. Cette initiative peut contribuer à instaurer une plus grande cohérence entre les travaux de l'OCDE et ceux des forums des Nations unies. Reste à vérifier si elle produira les effets escomptés.

<sup>(9)</sup> McGauran, *Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries?* [Les Pays-Bas devraient-ils conclure des conventions fiscales avec les pays en développement?], 2013.

<sup>(10)</sup> Voir la note de bas de page 1, Braun et Fuentes.

<sup>(11)</sup> *Rapport sur l'investissement dans le monde 2015* de la Cnuced, p. 200.

<sup>(12)</sup> COM(2016) 740 final; voir également l'avis du CESE sur le consensus européen pour le développement, JO C 246 du 28.7.2017, p. 71.

<sup>(13)</sup> C(2016) 271 final, COM(2016) 24 final, Commission européenne, «Percevoir plus, mieux dépenser», 2015.

4.4. Le CESE reconnaît les efforts déployés par l'OCDE pour le développement futur d'un meilleur régime fiscal international. Certaines organisations de la société civile dénoncent cependant <sup>(14)</sup> le fait que les pays en développement n'aient pas voix au chapitre au sein de l'OCDE. Ceux-ci n'ont été invités à participer qu'après l'élaboration du plan d'action BEPS. Le Parlement européen a lui aussi formulé une observation en ce sens et préconisé de renforcer les organes des Nations unies compétents pour que la définition et la réforme de la politique fiscale internationale puissent s'opérer dans des conditions d'égalité <sup>(15)</sup>. Dans un document de travail du FMI, des experts ont également exprimé des réserves concernant les effets du plan d'action BEPS sur les pays en développement <sup>(16)</sup>.

4.5. Pour évaluer les conséquences des réformes et procéder à d'éventuels ajustements, il conviendrait de renforcer les organes compétents des Nations unies, en particulier son comité chargé des affaires fiscales, et de les doter de ressources supérieures. En tout état de cause, la Commission européenne devrait procéder au suivi de la bonne mise en œuvre de la convention multilatérale sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices signée en juin 2017 et maintenir son engagement en faveur d'une intensification de la coopération internationale sur les questions fiscales entre les Nations unies, l'OCDE et les institutions financières internationales.

#### 4.6. Les mesures actuelles de l'Union européenne ont une incidence sur les pays en développement

4.6.1. Le train de mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale a abordé des questions en lien avec les politiques fiscales internationales, donc au-delà du rayon d'intervention de l'Union européenne <sup>(17)</sup>. Les informations contenues dans les cadres de déclaration pays par pays <sup>(18)</sup> adoptés par l'Union européenne ainsi que par le G20 et l'OCDE représentent un instrument important à la disposition des autorités fiscales. La publication à l'échelle mondiale de données ventilées par pays pourrait permettre à un large public, y compris aux travailleurs et aux investisseurs responsables, de mieux évaluer la mesure dans laquelle les entreprises acquittent leurs impôts là où elles réalisent des bénéfices. Le CESE observe que dans un rapport publié en 2015, le Parlement européen préconisait une série de mesures d'amélioration qui n'ont toujours pas été mises en œuvre. À ce sujet, il renvoie à ses propres avis antérieurs et notamment aux conclusions qu'il a formulées concernant les déclarations pays par pays et la lutte contre le blanchiment de capitaux grâce à l'inscription des droits de propriété dans des registres publics. Le CESE note qu'une liste de juridictions fiscales non coopératives est en cours d'élaboration. Il préconise des efforts supplémentaires s'agissant de mettre en œuvre les recommandations du Parlement européen à ce sujet ainsi qu'un examen attentif des critiques émises par les organisations non gouvernementales. Il paraît judicieux de promouvoir l'introduction de ces mesures à l'échelle mondiale grâce à des conventions fiscales internationales, afin d'améliorer les informations portées à la connaissance des autorités fiscales dans les pays en développement. L'objectif serait de parvenir à des normes identiques dans le monde entier et d'associer les pays en développement à leur élaboration en tant qu'égaux.

4.6.2. Un échange automatique d'informations dans le domaine fiscal a été prévu dans l'Union européenne grâce aux modifications apportées à la directive sur l'assistance mutuelle <sup>(19)</sup>. Cependant, les pays en développement doivent toujours conclure des accords d'assistance mutuelle bilatéraux avec les États européens. Ces accords exigent de procéder à un échange réciproque de données et d'assurer la sécurité de ces données, ce qui pose souvent un problème de capacités pour les pays en développement.

4.6.3. La communication de la Commission européenne sur une stratégie extérieure pour une imposition effective <sup>(20)</sup> aborde les questions soulevées dans le présent avis. Une liste commune au niveau de l'Union européenne des juridictions fiscales non coopératives est en cours d'élaboration <sup>(21)</sup>. Le CESE s'est félicité de cette initiative. Les organisations non gouvernementales expriment de leur côté un certain scepticisme à l'égard d'une telle liste <sup>(22)</sup>. Le Parlement européen a lui aussi demandé qu'une définition des paradis fiscaux soit donnée au niveau mondial, en y incluant également les États membres de l'Union et leurs territoires ultramarins <sup>(23)</sup>.

<sup>(14)</sup> Christian Aid, communiqué de presse du 19 juillet 2013, *OECD Action Plan on tax dodging is step forward but fails developing countries* [Le plan de l'OCDE en matière d'évasion fiscale représente un pas en avant mais néglige les pays en développement]; Oxfam, communiqué de presse du 13 novembre 2014, *Oxfam reaction to OECD's roadmap to include developing countries in international tax reform* [La réaction d'Oxfam concernant la participation des pays en développement à la réforme de la fiscalité internationale telle que prévue par la feuille de route de l'OCDE].

<sup>(15)</sup> Voir l'avis du CESE sur le consensus européen pour le développement, JO C 246 du 28.7.2017, p. 71, paragraphe 13.

<sup>(16)</sup> Crivelli, de Mooij, Keen, *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries* [L'érosion de la base d'imposition, le transfert des bénéfices et les pays en développement], document de travail du FMI, WP/15/118.

<sup>(17)</sup> COM(2016) 25 final — 2016/010(CNS), COM(2016) 26 final — 2016/011(CNS); voir aussi l'avis du CESE sur le train de mesures contre l'évasion fiscale, JO C 264 du 20.7.2016, p. 93.

<sup>(18)</sup> Voir l'avis du CESE sur la transparence fiscale, JO C 487 du 28.12.2016, p. 62.

<sup>(19)</sup> Voir l'avis du CESE sur le plan d'action sur l'union des marchés des capitaux, JO C 133 du 14.4.2016, p. 17.

<sup>(20)</sup> Voir l'avis du CESE sur le train de mesures contre l'évasion fiscale, JO C 264 du 20.7.2016, p. 93.

<sup>(21)</sup> Disponible à l'adresse [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_fr) (site consulté le 29.8.2017).

<sup>(22)</sup> Par exemple, le réseau «Tax justice», communiqué du 23 février 2017, *Verdict on Finance Ministers' blacklist: «whitewashing tax havens»* [Verdict sur la liste noire des ministres des finances: les paradis fiscaux blanchis].

<sup>(23)</sup> Voir la note de bas de page 2, paragraphe 10.

4.6.4. La recommandation sur les conventions fiscales <sup>(24)</sup> aborde des questions importantes en lien avec les conventions en vue d'éviter la double imposition et invite instamment les États membres à renforcer leurs conventions fiscales pour lutter contre leur utilisation abusive et contre le «chalandage fiscal». En revanche, elle ne préconise pas de réaliser des analyses d'impact de ces conventions, s'agissant en particulier de leurs implications pour la cohérence des politiques au service du développement ou des effets d'entraînement qu'elles induisent. La «plateforme de collaboration sur les questions fiscales», qui représente une initiative bienvenue et qui traite des questions de fiscalité internationale en associant des organisations de la société civile, a présenté un document de travail au sujet de ces effets <sup>(25)</sup>. Les États membres devraient tenir compte de ces éléments.

4.6.5. Les stratégies d'évasion fiscale sont souvent liées à un régime de propriété opaque. Depuis la révision de la quatrième directive sur la lutte contre le blanchiment des capitaux <sup>(26)</sup>, on n'a plus créé de registres de propriété publiquement accessibles pour les fiducies/trusts ou d'autres entreprises effectuant des investissements. De tels registres aideraient les pays en développement à enquêter en cas de soupçon de blanchiment de capitaux ou de fraude fiscale.

4.6.6. Les propositions relatives à une assiette commune (consolidée) pour l'impôt sur les sociétés [AC(C)IS] font l'objet d'un autre avis du CESE <sup>(27)</sup>. Dans le cadre de la participation à des conventions fiscales internationales et compte tenu de son importance pour les autorités fiscales des pays en développement, un tel accord — et les informations qu'il générerait — revêtirait une valeur d'exemple et aurait une incidence sur les conventions en matière de double imposition conclues avec des pays tiers. Les données intra-européennes serviraient aussi de points de repère pour effectuer des calculs comparatifs dans les pays en développement. L'objectif serait de parvenir à des normes identiques dans le monde entier, les pays en développement devant être traités en égaux lors de l'élaboration de ces normes.

4.6.7. Le CESE recommande d'introduire des clauses de bonne gouvernance fiscale dans toutes les conventions pertinentes conclues entre l'Union européenne et des régions ou pays tiers afin de promouvoir un développement durable.

4.6.8. Le CESE préconise d'examiner, dès lors que de nouveaux accords de libre-échange sont conclus entre l'Union et des pays en développement ou que l'on procède à leur révision, s'il y a lieu d'analyser également les conventions fiscales bilatérales. Un tel examen devrait prévoir des analyses d'impact pour évaluer les incidences des politiques fiscales internationales des États membres sur les objectifs des politiques de développement. Partant, l'on contribuerait également à la mise en œuvre des demandes formulées dans son rapport par le Parlement européen.

## 5. Autres actions recommandées par le CESE

5.1. Conformément au train de mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale et aux fins de la cohérence des politiques au service du développement menées par les États membres et par l'Union européenne, les politiques fiscales internationales et les conventions en matière de double imposition des États membres devraient faire l'objet d'analyses d'impact régulières <sup>(28)</sup>. Afin d'assurer une meilleure coordination de la politique de développement de l'Union et des politiques fiscales des États membres, la Commission européenne devrait veiller à ce que les États membres qui négocient une convention en vue d'éviter la double imposition avec un pays en développement tiennent compte en conséquence des politiques de développement de l'Union européenne qui ont fait l'objet d'une concertation. En ce sens, le Comité accueille favorablement la recommandation de la Commission européenne concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales <sup>(29)</sup>. Dans la perspective des objectifs de développement, il convient de prendre davantage en considération les besoins des pays en développement. À ce titre, il y aurait lieu aussi d'étendre l'engagement de l'Union au niveau des Nations unies, en faveur de leur Comité compétent pour les affaires fiscales, ainsi que de promouvoir le renforcement des capacités en vue d'établir un forum mondial auquel tous les États participeraient sur un pied d'égalité.

5.2. Des périodes de transition doivent être prévues pour permettre aux pays en développement, tant que leurs capacités sont en train d'être mises en place, d'être inclus dans les dispositifs d'échange automatique d'informations.

5.3. La bonne gouvernance en matière de fiscalité devrait devenir une partie intégrante de la responsabilité sociale des entreprises dans le contexte de leurs obligations de déclaration.

<sup>(24)</sup> Voir l'avis du CESE sur le train de mesures contre l'évasion fiscale, JO C 264 du 20.7.2016, p. 93.

<sup>(25)</sup> Document de travail de la «plateforme de collaboration sur les questions fiscales» de la Commission européenne, *Toolbox spill-over effects of EU tax policies on developing countries* [Boîte à outils sur les effets d'entraînement des politiques fiscales de l'Union européenne sur les pays en développement], juin 2017, Platform/26/2017/EN.

<sup>(26)</sup> COM(2016) 450 final — 2016/0208 (COD); voir aussi l'avis du CESE sur la directive relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux, JO C 34 du 2.2.2017, p. 121.

<sup>(27)</sup> JO C 434 du 15.12.2017, p. 58.

<sup>(28)</sup> Voir la note de bas de page 2, paragraphe 15.

<sup>(29)</sup> Voir l'avis du CESE sur le train de mesures contre l'évasion fiscale, JO C 264 du 20.7.2016, p. 93.

5.4. Dans le contexte des plans prévoyant d'associer plus étroitement les investisseurs privés à la politique de développement européenne, les questions portant sur les avantages fiscaux octroyés aux fins de l'action pour le développement revêtent d'autant plus d'importance<sup>(30)</sup>. Attendu que les questions fiscales sont étroitement liées à la réalisation des ODD, les entreprises devraient dûment acquitter leurs impôts là où elles réalisent des bénéfices en créant de la valeur<sup>(31)</sup>. Il conviendrait d'y veiller dans le cadre du soutien apporté à la mobilisation du secteur privé.

5.5. Il convient en outre, d'une manière générale, de veiller à ce que l'octroi d'allègements fiscaux ne contrecarre pas la mise en œuvre des objectifs de développement durable.

5.6. Le CESE renvoie à ses observations en ce qui concerne des registres publics des bénéficiaires effectifs des comptes bancaires, des entreprises, des fiducies/trusts et des transactions<sup>(32)</sup>, et juge judicieux de mettre ces mesures en place à l'échelle mondiale dans le cadre de conventions fiscales internationales. En outre, il conviendrait de donner suite aux mesures évoquées, tout particulièrement en consentant des efforts en vue d'un renforcement des capacités afin de soutenir la lutte contre les flux financiers illicites sortant des pays en développement. Attendu que l'on peut craindre que bon nombre d'entreprises européennes exerçant une activité dans ces pays ne relèvent pas du champ d'application de la déclaration pays par pays, le CESE renvoie aux considérations qu'il a formulées à ce sujet<sup>(33)</sup>. Il recommande d'évaluer également les effets sur les pays en développement d'autres règles applicables dans ce domaine, en particulier celles dont le champ d'application est défini par des seuils de chiffre d'affaires annuel.

5.7. Le CESE observe que l'Union européenne et ses États membres se sont engagés, dans le cadre du nouveau consensus européen pour le développement, à coopérer avec les pays partenaires pour développer la fiscalité progressive, les mesures de lutte contre la corruption et les politiques de redistribution, mais aussi en faveur de la lutte contre les flux financiers illicites<sup>(34)</sup>. Tandis que les pays en développement sont en train de constituer les capacités techniques et humaines qui leur permettront de participer pleinement aux conventions internationales, l'on devrait d'ores et déjà prévoir des possibilités d'échange réciproque d'informations afin d'atteindre les objectifs fixés par consensus. Il convient de saluer et d'intensifier l'engagement de la Commission européenne<sup>(35)</sup> pour promouvoir les forums régionaux<sup>(36)</sup> dans le cadre du comité des Nations unies compétent en matière fiscale. Il y a lieu de veiller à ce que ces forums prévoient de solides procédures pour associer et consulter les parties prenantes. Dans les pays en développement, les organisations de la société civile assurent une fonction de contrôle et de soutien, y compris dans le domaine de la fiscalité, ce pourquoi il conviendrait de les soutenir davantage.

5.8. Les systèmes fiscaux des pays concernés devraient être davantage pris en considération dans la coopération au développement. Le renforcement des capacités devrait aider les États bénéficiaires à améliorer leur situation, stimuler l'efficacité des systèmes fiscaux et conforter la légitimité de l'État. Des expériences particulièrement positives ont été observées dans le cadre d'échanges directs de renseignements entre des autorités fiscales confrontées à des défis similaires (apprentissage par les pairs) et d'une coopération entre États présentant les mêmes conditions de développement (par exemple la coopération Sud-Sud). Ces démarches rendent possible une concertation concernant des défis similaires et permettent d'échanger des bonnes pratiques qui sont adaptées aux capacités en place.

5.9. Le CESE souligne la nécessité de la cohérence des politiques au service du développement en ce qui concerne les questions fiscales car les mesures prises au sein de l'Union européenne ont des effets internationaux sur les pays en développement. Par conséquent, il est nécessaire de tenir compte de ces effets et d'associer les pays en développement qu'ils affectent.

Bruxelles, le 18 octobre 2017.

*Le président*  
*du Comité économique et social européen*  
Georges DASSIS

<sup>(30)</sup> Voir l'avis du CESE sur l'institution de la garantie FEDD et du fonds de garantie FEDD, JO C 173 du 31.5.2017, p. 62.

<sup>(31)</sup> Voir la note de bas de page 2, considérant A et paragraphe 6.

<sup>(32)</sup> Voir notamment le paragraphe 1.5 de l'avis du CESE sur la directive relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux, JO C 34 du 2.2.2017, p. 121.

<sup>(33)</sup> Voir notamment le paragraphe 1.11 de l'avis du CESE sur la transparence fiscale, JO C 487 du 28.12.2016, p. 62.

<sup>(34)</sup> Voir COM(2016) 740 final; voir également l'avis du CESE sur le consensus européen pour le développement, JO C 246 du 28.7.2017, p. 71.

<sup>(35)</sup> Voir Commission européenne, «Percevoir plus, mieux dépenser», 2015.

<sup>(36)</sup> Par exemple le Forum africain d'administration fiscale (ATAF), le Centre interaméricain des administrateurs fiscaux (CIAT), le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ou encore le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (Credaf).