

OCDE, Union Européenne: mesures anti-abus et concurrence fiscale dommageable

Arthur Kamber, Genève*



Introduction

Dans un précédent article, l'auteur a décrit les dispositions internes adoptées par de nombreux pays pour contrer l'évasion fiscale¹. Ces mesures peuvent revêtir une nature spécifique: citons par exemple la non reconnaissance fiscale de charges, le redressement fis-

cal du bénéfice, le refus de mettre un contribuable au bénéfice d'une convention de double imposition, le renversement du fardeau de la preuve au détriment du contribuable. D'autres mesures présentent un caractère plus général; selon les législations concernées², elles permettent une interprétation extensive pour contrer les structures ou les actes juridiques qui ne sont pas effectués dans l'esprit de la loi. Ainsi, l'absence de justification économique (*Business purpose*) ou de substance économique sont-elles pénalisées. Selon l'ordre juridique concerné, le fisc se fondera sur des considérations d'ordre économique (*Substance over the form*), sur l'existence d'une simulation (*Sham transaction*) ou invoquera la dénomination inexacte de droits ou d'obligations³. L'administration fiscale peut ainsi traiter le contribuable comme s'il avait provoqué le fait générateur de l'imposition (*Look through the economic form of the transaction*). Certaines administrations étrangères recourent à la «*Step transaction doctrine*» selon laquelle un faisceau de transactions liées sont traitées comme un seul acte juridique. On pourrait considérer que l'arrêt *Rowntree* constitue l'un des rares exemples de ce procédé: notre Haute Cour a en effet construit de toutes pièces une représentation indirecte sur la base d'une structure impliquant une combinaison de transactions⁴.

Toutefois, les législateurs et les tribunaux s'avouent démunis face aux sollicitations émanant de juridictions étrangères; elles offrent en effet des incitations parfois sophistiquées pour attirer le contribuable étranger en toute légalité. C'est pourquoi tant l'OCDE (Chapitre 1) que l'Union Européenne (Chapitre 2) ont développé ces dernières années une activité intense en vue de promouvoir des mesures en vue de contrer la concurrence fiscale qualifiée presque d'emblée de dommageable. La coordination de leurs efforts ne doit pas faire oublier que la nature juridique de leurs conclusions diverge foncièrement. La première institution doit se borner à formuler des recommandations, alors que la seconde s'efforce d'obliger des partenaires par des conventions bilatérales ou multilatérales, notamment en invoquant l'interdiction de l'aide étatique (art. 88 CE).

Résumé

L'auteur décrit les activités entreprises par l'OCDE et par l'UE en vue d'enrayer la concurrence fiscale dommageable. La première institution doit se borner à formuler des recommandations, alors que la seconde s'efforce d'obliger les partenaires par des conventions bilatérales ou multilatérales.

cal du bénéfice, le refus de mettre un contribuable au bénéfice d'une convention de double imposition, le renversement du fardeau de la preuve au détriment du contribuable. D'autres mesures présentent un caractère plus général; selon les législations concernées², elles permettent une interprétation extensive pour contrer les structures ou les actes juridiques qui ne sont pas effectués dans l'esprit de la loi. Ainsi, l'absence de justification économique (*Business purpose*) ou de substance économique sont-elles pénalisées. Selon l'ordre juridique concerné, le fisc se fondera sur des considérations d'ordre économique (*Substance over the form*), sur l'existence d'une simulation (*Sham transaction*) ou

1. L'OCDE

L'OCDE préconise diverses mesures bilatérales et multilatérales dans le cadre des mesures en vue de contrer la concurrence fiscale dommageable⁵:

- L'extension du champ d'application de l'art. 26 OCDE de la convention modèle sur l'échange d'informations⁶.
- Les réserves lors d'abus de convention de double imposition.
- L'échange d'informations concernant l'octroi de privilèges fiscaux.
- La compatibilité des mesures anti-abus internes et des dispositions conventionnelles.
- La tenue d'une liste de refus du bénéfice de convention de double imposition⁷.
- Le refus de conclure des conventions de double imposition avec des oasis fiscales.
- Une collaboration en matière d'audit, de formation et d'autres échanges d'informations.
- L'assistance administrative pour le recouvrement des impôts⁸.

Dans le cadre des structures offshore, l'OCDE a invité les Etats des Caraïbes, les îles Anglo-normandes ainsi que d'autres oasis fiscales en vue de les enjoindre à participer à des groupes de travail communs⁹. La majorité des paradis fiscaux se sont engagés à rendre leur système fiscal plus transparent et à coopérer en matière d'échange d'informations avec les pays membres de l'OCDE dans les conditions suivantes:

- a. Les contrats bilatéraux ou multilatéraux avec l'OCDE ne seront pas conclus avant fin 2005.
- b. Tous les pays de l'OCDE auront les mêmes standards en matière d'échange d'informations fiscales au début de la période des négociations bilatérales¹⁰.
- c. Les réserves touchant l'intérêt public et le principe de la subsidiarité seront respectées.

Ce «*Commitment*» permet aux états concernés d'être rayés de la liste noire des oasis et à ses résidents de ne pas être discriminés¹¹.

Signalons que les *Etats-Unis d'Amérique* ont rompu leur participation aux Groupes de code de conduite de l'OCDE¹². Toutefois, ils ont négociés récemment de nombreuses clauses conventionnelles avec des pays à fiscalité basse prévoyant un échange d'informations¹³.

L'article 26 de la convention *USA/Suisse* introduit également une entraide dans les cas de «*Tax fraud and the like*». Certaines conventions de double imposition

conclues par la *Suisse* prévoient des mesures spécifiques pour contrer les abus relatifs aux sociétés de domicile¹⁴. L'utilisation abusive de convention de double imposition (*treaty shopping*) étant traitée de manière générale par la directive du 14 décembre 1962, récemment précisée¹⁵.

L'OCDE préconise également diverses mesures de coordination internationale¹⁶. Elles concernent notamment:

- les règles CFC (*Controlled Foreign Corporation*)¹⁷ et celles relatives aux «*Foreign Investment Funds*» visant les régimes fiscaux n'imposant pas les revenus de fonds étrangers;
- le renforcement de l'échange d'informations pour les actes juridiques effectués à l'étranger;
- la publication des *Tax Rulings* accordés aux entreprises multinationales;
- la réglementation des prix de transfert selon le rapport OCDE 1995;
- la disparition du secret bancaire vis-à-vis des autorités fiscales. L'OCDE recommande dans ce domaine la rédaction de directives et la tenue régulière de forums sur les pratiques dommageables, le maintien d'une liste de pays à fiscalité basse et une pression sur les pays qui recourent aux oasis fiscales¹⁸.

2. L'Union Européenne

De son côté, la Commission européenne a proposé, sous l'égide du Commissaire Mario Monti¹⁹, la publication d'un paquet fiscal²⁰ comprenant les trois propositions suivantes²¹ pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable en matière de fiscalité des entreprises:

1. L'adoption d'une Résolution concernant l'élaboration d'un Code de conduite²² et d'un Rapport du 29 novembre 1999 du Groupe Primarolo²³. Un délai a été fixé au 31 décembre 2005 pour éliminer les privilèges fiscaux dommageables²⁴.

Ces règles devraient s'appliquer également aux oasis fiscales contrôlées par un pays membre de l'Union Européenne (pour les *Pays-Bas*, *Aruba*, *Antilles Néerlandaises*, pour la *Grande-Bretagne*, les *Iles de la Manche*, *l'île de Man*, les *Iles Vierges Britanniques*, *Gibraltar*, pour le *Portugal Madères* et les *Açores*)²⁵. La Commission considère *a priori* que ces structures génèrent une concurrence fiscale dommageable. L'existence d'une violation de l'article 88 §2 du Traité européen (aide étatique illicite) a été prise en considération²⁶.

Elle a invité de nombreux pays membres à supprimer des privilèges fiscaux: citons le régime des Centres de coordination belges²⁷, le traitement fiscal d'assurances étrangères en *Suède*, l'imposition des sociétés auxiliaires en *Grèce* et à *Trieste, Italie*²⁸.

2. La suppression des disparités de l'imposition des revenus de capitaux par une directive et une résolution connexe relative à la fiscalité des revenus de l'épargne²⁹. La Proposition de Directive est adoptée et pourrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2005 au plus tôt³⁰.

Le Conseil européen a approuvé également l'extension à la Suisse des avantages de la Directive mère-filiales³¹. Notons que les principaux Etats membres combattent les abus liés à l'invocation de cette Directive³².

3. La suppression de l'imposition à la source des prestations transfrontalières d'intérêts et de redevances entre entreprises ayant leur siège dans l'UE³³. La Suisse devrait également obtenir de bénéficier de cette directive dans le cadre des négociations bilatérales sur la taxation de l'épargne³⁴.

L'échange d'informations et l'entraide internationale figurent dans le programme *Fiscalis*³⁵. Les auteurs notent que la question de l'harmonisation des taux d'impôts pour les sociétés³⁶ deviendra encore plus vive avec l'entrée de *l'Estonie*³⁷ (taux zéro) et de *Chypre* (4,25%) dans l'Union. *L'Ile de Man* prévoit également un taux de zéro pour-cent dès 2006³⁸.

Conclusion

Les critères pour qualifier un régime de dommageable reposent d'abord sur une imposition modeste ou inexistante, puis sur la discrimination des contribuables, sur l'absence de transparence et le manque effectif d'échange d'informations.

Ils soulèvent cependant de nombreuses questions. Citons en premier la légitimité de la démarche consistant à créer un cartel fiscal au sein de l'UE. Ce n'est que très timidement que l'UE admet que la concurrence fiscale présente des avantages³⁹. Encore faudrait-il alors distinguer la concurrence dommageable et la concurrence saine. La frontière est souvent difficile à délimiter dans un contexte européen fortement politisé. Comment distinguer les mesures dommageables des mesures admises en vue de développer une région géographique ou une branche d'activité? Comment les distinguer des mesures purement défensives? Quel est

le taux minimal d'impôt en deçà duquel la concurrence est dommageable⁴⁰? Le cas échéant, ne devrait-on pas alors unifier les règles de détermination de l'assiette fiscale⁴¹? Comment combattre la concurrence fiscale dommageable sans empiéter sur la souveraineté d'autres états ou sur la libre circulation des personnes et du capital? En matière de concurrence fiscale, l'OCDE elle-même présente un bel exemple d'exception, puisque son siège et ses cadres sont fiscalement privilégiés en vertu d'un statut de Quartier général à Paris ... Privilège que la Commission européenne vient de considérer comme une aide étatique contraire à l'article 88 du Traité européen⁴².

La règle est bien confirmée: l'impôt équitable existe, c'est celui que paye le voisin.

Liste des abréviations

A	archives de droit fiscal suisse
Art.	article
ATF	arrêt du Tribunal fédéral suisse
BO	Bulletin officiel des Communautés européennes
CE	convention européenne
Cf	confere
CM	convention modèle
EC	European Council
EU	European Union
ITP	International Tax Planning
JO	journal officiel des communautés européennes
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
RF	Revue fiscale
TNS	tax news services
UE	Union Européenne

Websites

www.efd.admin.ch
www.oecd.org
<http://europa.eu.int/eur-lex>
<http://europa.eu.int>
<http://curia.eu.int>

* Arthur Kamber, licencié en droit, directeur de EFG Privatbank AG, responsable du département de Financial Planning, Genève, a édité de nombreux ouvrages dont: «La transformation d'une raison individuelle en une société anonyme», traduit en allemand dans les Publications de la Chambre fiduciaire, «Sociétés de domicile et mesures en vue de contrer l'évasion fiscale», «Entreprise et succession», ainsi que «Stratégie fiscale, 12 principes». Ce dernier ouvrage sera publié cet automne en version allemande, mis à jour et fortement augmenté.

- ¹ Pour la Suisse, cf. Kamber, Bulletin USF / TREX 1999, p. 232
- ² F. Rohatgi, Basic International Taxation, London / The Hague / New York 2002, 131ss.; Bataillon Jean-Jacques, *Anti avoidance Measures in France and in the European Union*, International Tax Planning 43ss.
- ³ Cf. en général OCDE-Report 1987; Rohatgi 346ss.
- ⁴ Cf. ATF du 9 Mai 1995, A 65, 51.
- ⁵ Également dans l'OCDE, cf. *Harmful Tax Competition* Paris 1998 in www.OCDE.org/taxation/ (Harmful Tax Practices; P. Baumgartner, IFF Forum 2003, 109 ss.).
- ⁶ Cf. modèle d'accord, X. Oberson, RF 2003, 423 ss.
- ⁷ *Ibidem* art. 10-12.
- ⁸ *Ibidem* art. 27; Malherbe, Intertax 30 (2002) 220.
- ⁹ Cf. TNS 200, 8, 88.
- ¹⁰ Cf. OCDE Model Tax Convention: «*Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*» in www.OCDE.org/taxation/ (exchange of information). Deux modèles sont proposés dans le cadre de la coopération internationale selon le *Rapport sur la concurrence fiscale dommageable*. Cf. également FATF Report 1996-1999 on Money Laundering, Typologies, in Spitz Appendix VII.
- ¹¹ OCDE Report on harmful competition du 14 novembre 2001 in TNS 2001, 584; pour la mise à jour, cf. www.OCDE.org/daf/fa/harm-tax/harmtax.html
- ¹² Cf. *US Treasury Department Notice* du 10 mai 2001; TNS 2001, 282.
- ¹³ Cf. par ex. TNS 2002, 612 (*Isle of Man*), 272 (*Jersey et Guernsey*), 291 (*BVI*), 87 (*Bahamas*) 12, 279 (*Antigua*) 64, 248 (*Antilles Néerlandaises*); la Convention du 8 juillet 2002 avec la *Principauté du Liechtenstein* est entrée en vigueur le 1^{er} août 2003.
- ¹⁴ Cf. les CDI de la Suisse avec les pays suivants: *Allemagne* art. 23, *Belgique* art. 22, *France* Art. 14, *Italie* art. 23, *Grande-Bretagne* art. 10.3.b) et c), *Luxembourg* art. 10, *Pays-Bas* Art. 9 *Danemark* art. 10 et *USA* art. 22.
- ¹⁵ Cf. RS 672.202; Circulaire de l'AfC du 17 décembre 1998 et Prévisions de 1999.
- ¹⁶ Cf. OCDE Report 1998; Ruchelman/Shapiro, Intertax 30(2002) 410.
- ¹⁷ Cf. Rohatgi 374ss.
- ¹⁸ Cf. Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, OCDE 2000.
- ¹⁹ EC Tax Review 1997, 2ss.
- ²⁰ COM 1997, 495; cf. ECOFIN Concil Meeting 3 juin 2003, TNS 2003, 349.
- ²¹ Cf. G. Meussen, EC-Tax Review 2002/2003, vol. 11, 157ss.; Baumgartner, 114 s.
- ²² Conseil de l'Europe, 9 mars 1998, OJ C 99/1.
- ²³ Communiqué de presse du 29.02.2000, No. 4901/99.
- ²⁴ EC Tax Review 2001, 147ss.
- ²⁵ Cf. JOCE L 314/78; Meussen, EC Tax Review 2002, 157; cf. par ex. la prise de position de *Jersey*, TNS 2002, 272.
- ²⁶ Pour les *Centres de coordination du Luxembourg*, TNS 2002, 616; Recommandation du 27 novembre 2002 concernant les *Gibraltar exempt companies*; cf. toutefois la prise de position in TNS 2001, 461,474 et l'arrêt de la CEJ du 30 avril 2002 in TNS 2002, 269,617; le calcul *Cost-plus* des Centres de coordination en *Belgique*, Intertax 30 (2002) 223; décision de la CE du 26 août 2002 relatif aux sociétés de domicile dans la province de *Biscaye* in TNS 2002, 530.
- ²⁷ La *Belgique* a proposé un sursis jusqu'en 2010 lors de la réunion de l'ECOFIN du 3 juin 2003; cf., TNS 2003, 350; mais la CJE s'y oppose: TNS 2003, 460.
- ²⁸ Cf. TNS 2003, 20.
- ²⁹ Cf. M. Peters, *The Giovannini Group Report, Tax Barriers in the European Securities Market*, EC-Tax Review 2002, Vol. 11, 79ss.

- ³⁰ Cf. TNS 2003, 349f.; pour l'historique, cf. COM(98)295 final; JO C 212 du 8 juillet 1998; avis du Parlement européen in JO C 150 du 28 mai 1999.
- ³¹ Cf. <http://europa.eu.int/IP/03/787>, Press releases, p. 3; www.dff.admin.ch/
- ³² Cf. Rohatgi 433s.
- ³³ Cf. TNS 2003, 350; mise à jour dans www.europa.eu.int/comm/
- ³⁴ Cf. <http://europa.eu.int>, IP/03/787, Press releases p. 4 et www.dff.admin.ch/
- ³⁵ Cf. Programme Fiscalis, IP/02/144 et 1550, <http://europa.eu.int/comm/taxation-customs/> Sa poursuite est assurée jusqu'au 31 décembre 2007: cf. TNS 2002, 600. Les Directives du 19 décembre 1977 envisageaient déjà une entraidre administrative au regard de l'impôt direct, cf. 77/99/CE in BO 1977 L 336/15 et RL 92/12/CE in BO 1992 L 76/1; cf. en général Dause Vol. II J 331.
- ³⁶ Cf. W. Schön, A 71, 354, 358 en général www.europa.eu; liste pour les candidats EU, TNS 2003, 486ss.
- ³⁷ Cf. Nijkamp, EC Tax Review 2002-1, 3.
- ³⁸ Cf. TNS 2002, 181.
- ³⁹ Cf. en général Schön, A 71, 354ss.
- ⁴⁰ Cf. Meussen EC Tax Review 2002-1, 157ss.
- ⁴¹ Cf. EU Tax Conference, «*Towards an Internal Market without Tax Obstacles*», Session I, Brussels 29. et 30 avril 2002, Résumé in TNS 2002, 296; Com (2001) 582 du 23 octobre 2001; Meussen, EC Tax Review 2002-1 158; cf. également la Directive du 4.11.1967 in 77/388/EC.
- ⁴² Cf. Décision du 16 mai 2003, TNS 2003, 315s. ■