

Lutte contre l'évasion fiscale au niveau européen, un bilan en demi-teinte

Remerciements

Ce rapport a été rédigé par des organisations de la société civile de toute l'Europe :

Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation (VIDC) (Autriche); 11.11.11 (Belgique); Centre national de coopération au développement (CNCD-11.11.11) (Belgique); Glopolis (République Tchèque); IBIS (Danemark); Kehitysyhteistyön palvelukeskus (KEPA) (Finlande); CCFD-Terre Solidaire (France); Oxfam France (France); Netzwerk Steuer-Gerechtigkeit (Allemagne); ActionAid Ireland (Irlande); Debt and Development Coalition Ireland (DDCI) (Irlande); Oxfam Italy (Italie); Re:Common (Italie); Latvijas platforma attīstības sadarbībai (Lapas) (Lettonie); the Centre for Research on Multinational Corporations (SOMO) (Pays-Bas); Tax Justice Network Norway (Norvège); Instytut Globalnej Odpowiedzialności (IGO) (Pologne); Ekvilib Institute (Slovénie); Focus Association for Sustainable Development (Slovénie); Forum Syd (Suède); Christian Aid (Royaume-Uni).

Ce rapport a été coordonné par Eurodad. Chaque chapitre a été rédigé sous la responsabilité de – et par les partenaires nationaux du projet, et ne reflète pas les opinions des autres partenaires du projet. Les chapitres sur le Luxembourg et l'Espagne ont été rédigés par Eurodad qui en assume l'entière responsabilité.

Mise en page et illustration: James Adams

Edition: Vicky Anning, Jill McArdle et Julia Ravenscroft.

D'après les rédacteurs, toutes les informations figurant dans ce rapport sont factuellement exactes en date du 15 novembre 2016.



Norad



OPEN SOCIETY
FOUNDATIONS

Ce rapport a été réalisé avec l'aide financière de l'Union Européenne, de l'agence norvégienne pour la coopération et le développement Norad et de l'Open Society Foundations. Eurodad et les rédacteurs de ce rapport sont les seuls et uniques responsables du contenu de cette publication. Le contenu ne reflète en aucun cas le point de vue des bailleurs de fonds.

Contenu

Glossaire

Liste d'acronymes

Résumé exécutif

Chapitre global 2016

Introduction

Les pays en développement et l'impôt

Des processus de décisions fermés

La responsabilité de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal injuste

Mesures de lutte contre l'évasion fiscale

Analyse européenne des effets négatifs

Pratiques fiscales dommageables

Sociétés « boîte aux lettres »

Régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle ou patent boxes

'Sweetheart deals' ou « accords de complaisance »

Conventions fiscales

Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt des Sociétés

Liste noire des juridictions « non coopératives »

La transparence financière et des entreprises

Opacité des banques et échange d'informations pas si automatique

Cacher le reporting pays par pays aux pays en développement

Propriété dissimulée

Le manque de protection des lanceurs d'alerte

Un soutien européen pour des solutions internationales

Les pays en développement, à l'écart du processus de décision

Renforcement des capacités ou conformité ?

Recommandations

Glossaire

Accords Préalable en matière de Prix de transfert (APP)

Voir ci-dessous « rescrit fiscal ».

Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS)

L'ACCIS est une directive présentée pour la première fois par la Commission européenne en 2011. Elle implique la mise en place d'un système européen unifié de calcul de revenus imposables des entreprises multinationales implantées au sein de l'UE et la division de ces derniers entre les Etats membres de l'UE, sur la base d'une évaluation de l'activité de l'entreprise dans chaque pays. Cette étape est la « consolidation ». Cette proposition ne détermine pas le taux d'imposition que les Etats membres devraient appliquer, mais distribue les revenus et laisse les Etats membres libres de choisir leur taux d'imposition. Cette proposition a été modifiée et relancée en 2016 (voir le chapitre sur ACCIS) mais cette fois la proposition sera négociée en deux étapes, et la première va exclure l'élément clef, la consolidation.

Bénéficiaire effectif

Terme juridique employé pour décrire toute personne propriétaire d'un actif (par exemple : un compte bancaire, un trust, une propriété) mais ne possédant pas nominalement l'actif car celui-ci est enregistré sous un autre nom.

Convention fiscale

Accord juridique entre deux pays, permettant de déterminer les réglementations fiscales transfrontalières et les moyens de coopération entre les deux pays. Les conventions fiscales permettent souvent de définir laquelle des deux juridictions a le droit de taxer les activités transfrontalières et à quel taux. Les conventions fiscales comprennent également des dispositions permettant d'échanger des informations fiscales entre les juridictions, mais dans le cadre du présent rapport, les conventions qui ont uniquement trait à l'échange d'informations (appelés les Accords d'échange de renseignements fiscaux (AERI)) sont considérées comme différentes des conventions fiscales qui permettent de réguler la fiscalité transfrontalière. Les accords d'échange de renseignements fiscaux ne sont donc pas inclus dans le terme « convention fiscale ».

Directive Anti-blanchiment

Directive de l'Union européenne relative à la prévention de l'utilisation du système financier à des fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme. C'est dans le cadre de cette directive qu'ont lieu les discussions sur l'accès public à l'information concernant les propriétaires effectifs d'entreprises, de trusts et d'autres entités juridiques.

La 4^e Directive Anti-blanchiment a été adoptée en mai 2015. En juillet 2016, la Commission européenne a entamé une nouvelle révision de la directive.

Echange automatique d'informations

Ce système permet aux pays d'échanger automatiquement des informations sur les richesses et les revenus d'une personne - physique ou morale. Ces informations sont automatiquement transmises par le pays où les revenus sont générés au pays de résidence fiscale du contribuable. L'administration fiscale du pays de résidence du contribuable est donc en mesure de vérifier les registres fiscaux et de savoir si le contribuable a correctement déclaré ses revenus étrangers.

Entités ad hoc (special purpose entities SPE en anglais)

Les entités ad hoc, connues dans certains pays sous le nom de véhicules ad hoc ou de véhicules à vocation spéciale, sont des entités juridiques mises en place afin de répondre à un objectif spécifique et ciblé. Les entités ad-hoc sont utilisées afin de faire transiter des fonds à destination ou en provenance d'autres pays. Elles sont établies dans des pays où la législation fiscale leur est favorable.

Erosion de l'assiette fiscale et transfert de bénéfices (Base erosion and profit shifting BEPS en anglais)

Ce terme est utilisé pour décrire le transfert de bénéfices imposables réalisés dans un pays vers d'autres pays à fiscalité faible voire inexistante. Ce phénomène entraîne l'érosion de l'assiette fiscale des pays concernés, et par conséquent la réduction de leurs revenus fiscaux.

Evasion fiscale

Activité techniquement légale, permettant de payer moins d'impôts.

Flux financiers illicites

Il existe plusieurs définitions de flux financiers illicites. Il peut s'agir de flux financiers privés sortants non enregistrés, de capitaux générés, transférés ou utilisés de manière illégale. Plus largement, les flux financiers illicites peuvent être des arrangements mis en place dans le but de contourner la loi ou l'esprit de la loi.

Fraude fiscale

Activité illégale permettant de moins, ou de ne pas, payer d'impôts.

Juridictions et centres offshore

Ces juridictions sont connues sous le nom de juridictions à faible fiscalité, spécialisées dans la fourniture de services professionnels et commerciaux aux entreprises et particuliers non-résident. Souvent, ces services sont associés à un certain degré d'opacité. Le terme « offshore » peut être utilisé comme synonyme de paradis fiscal ou de juridictions secrètes.

Lanceur d'alerte

Personne publiant ou dévoilant des informations confidentielles dans le but de témoigner d'activités ayant porté atteinte ou menacé l'intérêt général.

LuxLeaks

LuxLeaks ou « Luxembourg Leaks » est un scandale qui a éclaté en novembre 2014 lorsque le Consortium International des Journalistes d'Investigation (ICIJ) a dévoilé plusieurs centaines de rescrits fiscaux secrets passés entre le Luxembourg et des entreprises multinationales. Le LuxLeaks a montré comment des centaines d'entreprises multinationales profitaient du système luxembourgeois pour réduire leur taux d'imposition, parfois à moins d'un pour cent.

Manipulation des prix de transfert

Ce terme fait référence à des échanges commerciaux (de biens et de services) entre les filiales de la même multinationale à des prix qui ne sont pas ceux du marché, dans l'intention de transférer les bénéfices vers des juridictions à faible fiscalité. Les échanges commerciaux entre les filiales d'une même multinationale sont supposés avoir lieu selon le principe « de pleine concurrence », à savoir sur la base des prix que coûterait cette transaction si elle avait lieu entre deux parties sans lien de dépendance. Les prix de marché peuvent être difficiles à établir, en particulier ceux qui concernent les actifs intangibles comme les services ou des droits de propriété intellectuelle.

Panama Papers

Le scandale des Panama Papers a éclaté en avril 2016 lorsque le Consortium International des Journalistes d'Investigation a révélé les activités financières et les comptes bancaires de cachés dirigeants, trafiquants de drogues, célébrités, milliardaires... Au cœur du scandale, 11.5 millions de fichiers provenant du cabinet d'avocats panaméen Mossack Fonseca, contenant des informations sur plus de 214.000 sociétés écrans cachées dans 21 paradis fiscaux. Ces sociétés étaient reliées à des individus provenant de plus de 200 pays et territoires dans le monde entier. Le scandale a révélé comment ces sociétés écrans avaient, entre autres, été utilisées à des fins d'évasion fiscale, de corruption, de fraude et de blanchiment d'argent.

Pratiques fiscales dommageables

Les pratiques fiscales dommageables sont des politiques ayant des retombées négatives sur l'imposition des autres pays, notamment en permettant l'érosion de l'assiette fiscale ou la distorsion des décisions d'investissements.

Régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle ou patent box

Ce type de régime fiscal spécial comprend des exemptions fiscales pour les activités en lien avec la recherche et l'innovation. Ces régimes ont souvent été considérés comme étant dommageables fiscalement, car les entreprises multinationales les ont utilisées pour échapper à l'impôt. Il est en effet possible, pour une entreprise, de transférer ses bénéfices à l'étranger, vers une « patent box » où le taux d'imposition est très faible voire inexistant.

Règle générale anti-évitement (GAAR en anglais)

La RGAE fait référence à une vaste gamme de types de règles visant à limiter l'évasion fiscale par les multinationales dans les cas où des détournements de règles fiscales ont été détectés. Alors que cette règle peut, dans certains cas, être utilisée afin de prévenir l'évasion fiscale, en permettant aux administrations fiscales de refuser des exemptions fiscales aux multinationales, elle ne s'attaque pas au problème généralisé de réduction des retenues à la source dans les conventions fiscales, ni à la question de la répartition générale des droits d'imposition entre les nations.

Règles sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC en anglais)

Ces règles permettent aux pays de limiter le transfert de bénéfices pratiqué par les entreprises multinationales en imposant les bénéfices réalisés dans d'autres juridictions, où elles ont le « contrôle » d'autres structures d'entreprises, sauf si les impôts ont déjà été payés dans d'autres pays. Il existe de nombreux types de règles SEC avec différentes définitions de juridictions et de revenus couverts.

Reporting pays par pays public

Le reporting public pays par pays est une mesure qui exige des multinationales qu'elles fournissent des informations concernant leur activité économique, les bénéfices qu'elles réalisent, leurs impôts dus et leurs impôts payés, dans chacun des pays où elles détiennent des filiales, y compris les juridictions offshore. A minima, chaque entreprise multinationale devrait être tenue de rendre publiques, dans son rapport annuel, les informations suivantes:

- une vue d'ensemble de l'entreprise (ou du groupe) : nom de chaque pays où elle exerce des activités et noms de toutes ses filiales actives dans chacun des pays d'activités,
- des données sur la performance financière du groupe dans chaque pays d'activité (comprenant les bénéfices, les ventes et achats), en distinguant les transactions intragroupes et celles qui ont été réalisées avec d'autres pays,
- le nombre de salariés dans chaque pays où l'entreprise exerce des activités,
- les actifs : tout patrimoine détenu par l'entreprise dans ce pays, y compris sa valeur et son coût d'entretien,
- les informations fiscales, c'est à dire l'ensemble des détails relatifs aux montants dus et réellement payés pour chaque impôt auquel l'entreprise est soumise.

Rescrit fiscal

Un rescrit fiscal est une interprétation écrite de la loi, émise par une administration fiscale à destination d'un contribuable. Ces rescrits peuvent être soit contraignants, soit non-contraignants. Les rescrits fiscaux concernent un vaste éventail de déclarations écrites, nombre d'entre elles ne donnant pas lieu à controverse. Les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) sont un type de rescrit, utilisé par les multinationales afin d'obtenir la validation de leurs méthodes de prix de transfert. Les rescrits fiscaux ont attiré de plus en plus l'attention, car ils sont utilisés par les multinationales pour obtenir une approbation juridique de leurs pratiques d'évasion fiscale. Les documents divulgués lors du scandale Luxleaks sont des APP. On les appelle également « accords de complaisance »

Swissleaks

Le scandale Swissleaks a éclaté en 2015 lorsque le Consortium International des Journalistes d'Investigation (ICIJ) a révélé 60 000 dossiers comprenant l'identité de plus 100 000 clients de la banque HSBC en Suisse. Ces informations ont été obtenues grâce à Hervé Falciani, ex-ingénieur informatique employé par la banque. Ces données ont permis, entre autres, de révéler comment HSBC aidait ses clients à créer des comptes bancaires secrets afin de dissimuler leur argent et d'échapper aux autorités fiscales partout dans le monde, et comment elle aidait des individus impliqués dans des affaires de trafic d'armes, de diamants de sang ou de corruption à dissimuler leurs actifs acquis illégalement.

Transfert de bénéfices

Voir « érosion de l'assiette fiscale et transfert de bénéfices ».

Transparence

La transparence est une méthode permettant de garantir l'accès au public à des données qui sont, ou peuvent être, d'intérêt public.

Vue d'ensemble 2016

Introduction

Le 4 avril 2016, le monde s'est réveillé avec un nouveau scandale, celui des Panama Papers. Une fuite de 11.5 millions de fichiers provenant du cabinet d'avocats Mossack Fonseca au Panama a donné aux journalistes du Consortium International des Journalistes d'Investigation une chance unique : celle de découvrir les véritables propriétaires de plus de 200 000 sociétés offshore domiciliées dans 21 paradis fiscaux du monde entier¹. Ces informations ont permis de faire le lien entre plus de 200 pays et territoires, et de révéler l'identité de 12 chefs d'Etat dont certains encore en fonction, de plus de 100 personnalités politiques et publiques et de nombreux criminels connus². En outre, cette fuite massive montre comment des sociétés offshore ont été utilisées à des fins d'évasion fiscale, de corruption, de fraude et de blanchiment d'argent.

En septembre 2016, c'est le scandale des « Bahamas Leaks » qui a fait la une des journaux. Cette fois, 1.3 million de fichiers provenant de l'équivalent du « registre du commerce » des Bahamas révèle les activités offshore de plus de 175 000 entreprises, trusts et fondations des Bahamas entre 1991 et 2016. De nouveau, des noms de personnalités politiques importantes apparaissent, notamment celui d'une ex-commissaire de l'Union européenne (UE)³.

Ces scandales ont confirmé ce que savaient depuis des années de nombreux activistes et militants : le système fiscal international actuel est dysfonctionnel, car il permet aux riches et puissants d'en abuser et de dissimuler leur argent et leurs activités dans les paradis fiscaux.

En réaction à ces scandales, des citoyens du monde entier ont appelé leurs dirigeants à lutter contre l'évasion fiscale et à s'assurer que chacun paie ses impôts⁴. Les débats actuels concernent à la fois la fraude fiscale qui est illégale et, l'évasion fiscale à laquelle ont recours les entreprises multinationales ; cette dernière revêtant la forme d'une optimisation fiscale techniquement légale mais exploitant toutes les failles des règles en vigueur dans le but de réduire la facture fiscale. A cause de l'opacité entourant le paiement des impôts par les entreprises, il est difficile d'évaluer l'ampleur de l'évasion fiscale réalisée par les entreprises multinationales. Toutefois, d'après une estimation prudente, une seule technique d'évasion fiscale peut coûter entre 70 et 120 milliards de dollars par an⁵ aux pays en développement. Selon cette même estimation, l'évasion fiscale réalisée par les entreprises multinationales coûte à l'Union européenne entre 50 et 70 milliards d'euros par an⁶. L'évasion fiscale représente donc une perte considérable pour les caisses des Etats : ces pratiques sapent les budgets de dépenses publiques et minent le principe d'égalité économique. De plus, il est de plus en plus admis que plus de justice fiscale au niveau international est indispensable pour les pays en développement, s'ils veulent lever davantage de fonds au niveau national, ou « mobiliser leurs ressources domestiques ». Cette justice fiscale doit faire partie intégrante de l'agenda international pour atteindre les Objectifs du Développement Durable des Nations unies⁷.

Alors que les Panama Papers dévoilaient principalement les activités offshore de personnes aisées, dans le monde entier, de grandes entreprises multinationales ont également fait la une de l'actualité. En janvier 2016, Google a signé un accord avec le HMRC, l'administration fiscale britannique prévoyant le paiement de 130 millions de livres sterling (166 millions d'euros) d'arriérés d'impôts au Royaume-Uni sur les dix dernières années.⁸

Cette annonce a immédiatement suscité la polémique, le montant étant perçu par beaucoup comme étant dérisoire⁹. La France a, de son côté, pris des mesures drastiques : elle a perquisitionné les bureaux parisiens de Google et a annoncé qu'elle ferait tout ce qui est en son pouvoir pour s'assurer que les entreprises multinationales paient leurs impôts, et que d'autres perquisitions pourraient avoir lieu.¹⁰

Une autre grande entreprise multinationale – Apple – s’est retrouvée au cœur de la polémique lorsque la Commission européenne, suite à une enquête, a conclu que l’Irlande aurait accordé à Apple des avantages fiscaux illégaux s’élevant à près de 13 milliards d’euros, permettant à l’entreprise de bénéficier d’un taux effectif d’imposition de seulement 1%.¹¹ Dans une lettre ouverte adressée à la communauté Apple en Europe, Apple a réagi en écrivant que les déclarations de la Commission européenne étaient dénuées de fondements tant en fait qu’en droit¹². Le gouvernement irlandais s’est également opposé à la décision de la Commission et a décidé de faire appel auprès de la Cour Européenne de Justice.¹³

La Commission poursuit par ailleurs ses enquêtes concernant notamment des affaires contre le Luxembourg en lien avec McDonalds, Amazon, et le groupe GDF Suez (désormais nommé Engie).¹⁴

Toutefois, ces affaires ne sont que la face émergée de l’iceberg. Les mesures prises pour lutter contre ces phénomènes restent insuffisantes. Ce rapport analyse les mesures concrètes prises au niveau international et européen, et évalue l’impact qu’elles pourraient avoir sur les pays en développement.

Image de la campagne d’Americans for Tax Fairness, demandant à Apple de payer ses impôts.

Les pays en développement et l’imposition

La fraude et l’évasion fiscales des entreprises et des riches particuliers empêchent les gouvernements de réunir les ressources nécessaires à l’accomplissement des droits humains, tels que le droit à la santé, à l’alimentation et à l’éducation¹⁵. La fiscalité des entreprises représente en moyenne une proportion plus importante du budget national dans les pays en développement que dans les pays européens¹⁶ : une fiscalité efficace des entreprises multinationales est donc primordiale pour les pays en développement. Dans certains cas, les gouvernements essaient de lever des fonds à partir d’autres sources, y compris via des impôts régressifs tels que les taxes sur les biens et services de consommation courants (TVA), qui frappent plus durement les pauvres¹⁷. L’appauvrissement des caisses de l’Etat a également un impact sur l’égalité des genres. Face à des services publics se dégradant ou inexistant, nombreuses sont les femmes et jeunes filles dans l’obligation d’apporter des soins aux membres de leur famille, sans rémunération. En outre, beaucoup de femmes dépendent d’un système de soins fonctionnant correctement, pour répondre à leur besoin en matière de santé reproductive et de maternité¹⁸.

Les liens entre l’industrie offshore mondiale et les pays en développement sont de plus en plus documentés. Les Panama Papers ont révélé que les milieux d’affaires de 52 des 54 pays africains utilisaient des sociétés offshore créées par Mossack Fonseca. Dans le secteur extractif, qui reste une des sources de revenus principales pour de nombreux pays en développement¹⁹, les Panama Papers ont montré que des sociétés offshore créées par Mossack Fonseca avaient été utilisées dans le cadre d’accords pétroliers, gaziers, et miniers dans pas moins de 44 pays africains. Au total, les journalistes de l’ICIJ ont compté plus de 1400 sociétés dont le nom seul indique une activité dans les industries extractives.²⁰

Une cartographie des entreprises détenant des droits d’exploitation pour le pétrole kenyan montre que les structures de ces entreprises ont largement recours aux paradis fiscaux et à des juridictions à taux d’imposition faible.²¹ Les informations concernant les structures des entreprises sont insuffisantes pour prouver qu’une entreprise a recours à l’évasion fiscale ou à la fraude fiscale, ce qui n’empêche pas certains de se demander à quoi servent les filiales offshore.

Cependant, ce ne sont pas uniquement les sociétés écrans qui posent problème. Les transactions entre filiales permettant de transférer des bénéfices d’un pays à l’autre grâce aux prix de transfert est un moyen bien connu utilisé par les entreprises multinationales pour diminuer leurs impôts. Le principe est en effet d’envoyer les bénéfices vers des juridictions à fiscalité faible ou nulle.²²



Par exemple, les chiffres montrent de grands écarts entre le prix moyen de l'or brut exporté d'Amérique Latine et le prix d'exportation dans les paradis fiscaux. Le prix de l'or dans les paradis fiscaux est en effet bien plus élevé que le prix des pays fournisseurs²³, ce qui signifie que ces pays intermédiaires où le taux d'imposition est très faible voire nul, enregistrent des bénéfices considérables. D'après une étude du Comité d'experts fiscaux des Nations unies, la manipulation des prix de transferts est le plus grand défi des autorités fiscales des pays en développement.²⁴

Les entreprises multinationales ont recours à une autre méthode pour échapper à l'impôt : le chalandage fiscal (treaty shopping en anglais). Pour réduire ses obligations fiscales, une entreprise déplace ses opérations et bénéfices vers une juridiction ayant une convention fiscale favorable en vigueur avec le pays où l'entreprise exerce son activité. Les Panama Papers ont montré comment, en 2010, l'entreprise pétrolière Heritage Oil & Gas Ltd. a déplacé ses actions détenues au sein d'une entreprise pétrolière d'Ouganda, des Bahamas vers l'île Maurice pour ne pas avoir à s'acquitter des 404 millions de dollars d'impôts sur sa vente d'actions pétrolières.²⁵ Dans un pays placé au 163^e rang de l'Indice de Développement Humain du Programme des Nations unies pour le Développement (PNUD), la planification fiscale abusive d'une entreprise peut avoir des effets dévastateurs. Dans ce cas, le gouvernement ougandais a décidé de répliquer et a fini par obtenir de l'acheteur, Tullow Oil, le droit de collecter des taxes sur la vente²⁶. Mais cet accord n'a été trouvé qu'après de longues batailles judiciaires et après que le gouvernement ait accepté de réduire sensiblement le montant d'impôts du.



Les gouvernements des pays en développement ont souvent des difficultés à se montrer fermes face à de grands investisseurs étrangers utilisant des pratiques fiscales abusives pour réduire leur facture fiscale. Et quand ces pays prennent des mesures en vue de modifier leurs politiques fiscales nationales ou de réduire les incitations fiscales, ils prennent le risque que les entreprises les poursuivent devant les tribunaux, au niveau national ou via les mécanismes de règlement des différends entre investisseurs et Etats, présents, dans de nombreux traités d'investissements bilatéraux et accords commerciaux. Pour de nombreux pays pauvres, la perspective d'être entraîné dans un procès onéreux et long suffit à les décourager.²⁷

Cependant, dans les pays en développement, la prise de conscience des problèmes liés à l'évasion fiscale et aux flux financiers illicites s'est accrue. En 2015, le groupe de haut niveau Mbeki sur les flux financiers illicites a constaté que l'Afrique perd au moins entre 30 et 60 milliards de dollars par an, un phénomène considéré comme « l'épuisement des ressources du continent par les flux financiers illicites ».²⁸ Suite à ce rapport, une coalition d'organisations de la société civile de toute l'Afrique a lancé la campagne « Stop the Bleeding » pour en finir avec les flux financiers illicites en Afrique.

L'adoption des Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations unies a permis de sensibiliser davantage à l'évasion fiscale et aux flux de financement illégaux. Les discussions concernant le financement de ces objectifs dans les pays en développement soulignent clairement que ces derniers doivent lever davantage de fonds nationaux. Comme le constate le Programme d'Action d'Addis Abeba adopté lors du sommet sur le financement du développement à Addis Abeba en juillet 2015, l'imposition est l'une des principales façons d'augmenter les recettes.²⁹ Mais, indépendamment de la capacité institutionnelle des pays, l'évasion fiscale des entreprises multinationales frappe tous les pays. Il faut lutter contre ce phénomène à l'échelle internationale à travers des réformes drastiques des politiques et des réglementations qui permettent cet épuisement de ressources publiques.

Des processus de décisions fermés

Selon les organisations de la société civile, une réforme démocratique du système fiscal international est essentielle pour lutter contre l'évasion fiscale internationale.³⁰ Lors du sommet des Nations unies sur le financement du développement de 2015, la mise en place d'un organisme fiscal intergouvernemental où chaque pays aurait sa place et son mot à dire est l'un des principaux enjeux restés en suspens. Sa création a été fortement encouragée par les représentants des pays en

développement, mais bloquée par les pays développés (notamment les Etats-Unis et les Etats membres de l'Union européenne (France et Royaume-Uni en particulier)).³¹

Aujourd'hui, c'est donc encore l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE), également connue sous le nom de « club des pays riches », comptant seulement 35³² Etats membres, qui prend les décisions en matière de normes fiscales internationales. Au cours des dernières années, le G20, qui compte en son sein certains grands pays en développement, a davantage été impliqué dans les processus de décision de l'OCDE, mais plus de 100 pays en développement en restent exclus.³³

Le projet commun de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert de bénéfices (BEPS en anglais), qui vise à lutter contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales³⁴, achevé en 2015, est le dernier exemple de prise de décision peu inclusive. Initialement, ce processus devait s'attaquer aux failles de l'approche actuelle des prix des transferts ainsi qu'à des difficultés spécifiques des pays en développement (comme la fiscalité des industries extractives). Cependant, le processus de décision et le rendu final montrent clairement que les nouvelles règles sont loin d'être les solutions optimales. Il est très clair qu'elles ne permettront de résoudre que de petits éléments d'un système qui demeure profondément défaillant, fondé sur le principe très controversé de la pleine concurrence. (voir « Les multinationales – entités uniques ou groupes d'entités indépendantes ? »)

Inquiétudes concernant le Projet BEPS

En août 2016, le Groupe parlementaire multipartite du Royaume-Uni a publié une nouvelle évaluation du Plan BEPS de l'OCDE.³⁵ Entre autre, le groupe a souligné que « *les propositions de l'OCDE sont susceptibles d'alourdir un système fiscal international déjà compliqué. Ces nouvelles règles complexes pourraient donner aux cabinets comptables, aux banques, aux avocats et aux conseillers la possibilité d'identifier de nouvelles failles* ». D'après le groupe, « *les propositions de l'OCDE modifieront les règles actuelles et donneront aux administrations fiscales de meilleurs outils pour lutter contre l'évasion fiscale. Toutefois, ces propositions ne sont qu'un « sparadrap » collé sur un système fiscal international ayant bien du mal à s'adapter à la croissance d'entreprises multinationales évoluant dans un monde numérique. Le Plan BEPS devrait être la première étape d'un long processus de réformes drastiques* ».

D'autres acteurs ont également fait part de leur inquiétude, notamment le secrétariat de la Commission Economique et Sociale pour l'Asie et le Pacifique, qui souligne : « *répondre aux difficultés d'un système fiscal international complexe, comme celles mentionnées dans le Plan BEPS, dépasse les compétences de l'administration fiscale des pays à faible revenu n'ayant que peu d'expérience dans ce domaine. Dans le même temps, les politiques, normes et pratiques recommandées par le G20 et l'OCDE pourraient ne pas toujours être les plus adaptées aux pays en développement de cette région* ».³⁶

En septembre 2016, Grant Thornton a annoncé : « *une enquête mondiale menée auprès de 2600 entreprises dans 36 pays montre que le Plan BEPS finalisé en octobre 2015 n'a que peu d'impact. En effet, 78% des entreprises affirment ne pas avoir changé leur attitude face à la fiscalité (...). Ce manque d'impact se ressent d'autant plus au sein du G7 où 89% des entreprises américaines et 86% des entreprises britanniques affirment que le Plan BEPS n'a que peu de conséquences sur leur planification fiscale. D'après les entreprises interrogées, le Plan BEPS a eu plus de portée sur la planification fiscale des entreprises implantées en Indonésie (35%), au Nigéria (38%) et en Inde (36%)* ».³⁷

Le Plan BEPS ne contient pas d'obligation, pour les entreprises multinationales, de rendre public leur reporting pays par pays. Les données concernant les activités réalisées par les entreprises et les impôts payés dans tous les pays où elles sont présentes resteront confidentielles et seront échangées entre administrations fiscales. Le Groupe parlementaire multipartite du Royaume-Uni souligne qu' : « *en ne parvenant pas à assurer un reporting pays par pays public, l'OCDE a manqué une réelle opportunité d'ouvrir davantage le système fiscal. La transparence est la condition sine qua non pour retrouver la confiance des citoyens. Fournir davantage d'informations aux administrations fiscales est insuffisant. Les affaires des entreprises doivent être rendues publiques. Nous serons en mesure de savoir si ces entreprises payent effectivement leur juste part d'impôts seulement à travers une*

*photographie, pays par pays, de leurs activités, des recettes perçues et des bénéfices tirés de ces recettes ».*³⁸

Selon la société civile, le plan BEPS n'a pas su s'attaquer à la racine même de l'évasion fiscale des multinationales et les propositions formulées pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables ne sont pas assez ambitieuses pour être efficaces. En outre, le Projet finit dans certains cas par encourager des pratiques auxquelles il aurait dû mettre un terme, comme les « patent boxes ».³⁹

Mais au-delà de son manque d'ambition, le projet a des conséquences politiques, ce qui reste très préoccupant du point de vue de la justice fiscale. Ce projet est devenu un moyen pour les gouvernements de se montrer fermes face à l'évasion fiscale sans pour autant avoir à faire face aux problèmes fondamentaux du système fiscal international et sans avoir à répondre aux besoins des pays en développement. Heureusement, comme expliqué ci-dessous, certaines questions telles que le reporting pays par pays public et les grandes réformes du système fiscal sont de nouveau à l'ordre du jour dans les agendas politiques de nombreux pays et sont actuellement en discussion au niveau européen.

Bien que la participation des pays en développement au processus de décision du plan BEPS ait été extrêmement limitée, ces derniers doivent désormais signer les nouvelles règles et directives en découlant, même si elles n'ont pas été établies dans leur intérêt. En février 2016, l'OCDE a mis en place un « cadre inclusif » qui permet à tous les pays de participer à la mise en œuvre de BEPS.⁴⁰ Bien que l'OCDE insiste sur le fait que ce cadre mette tous les pays « sur un pied d'égalité », ce forum se concentrera essentiellement sur le suivi et la mise en œuvre de décisions déjà prises... Les pays intégrant le cadre pourront participer aux débats et décisions futures mais pour ce faire, ils doivent s'engager à respecter les 2000 pages de décisions et directives déjà adoptées dans le cadre du Plan BEPS.⁴¹ Et pour couronner le tout, les Etats membres de l'UE se demandent s'il ne serait pas judicieux de menacer les pays non signataires du Plan BEPS de les faire figurer sur la liste européenne des paradis fiscaux, voire même de leur imposer des sanctions (voir ci-dessous « Blacklister les juridictions non coopératives »).⁴²

Les organisations de la société civile ont vertement critiqué cette approche. Elles continuent de défendre la mise en place d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein duquel chaque pays aura voix au chapitre concernant les règles.⁴³

Ce « cadre inclusif » n'est pas la seule initiative internationale. En prévision de sa réunion annuelle de printemps, en avril 2016, le Fonds Monétaire International (FMI) a annoncé la mise en place d'une « plateforme pour la coopération fiscale ».⁴⁴ Cette plateforme comprend les secrétariats du FMI, de la Banque Mondiale, de l'OCDE et des Nations unies. Son but est d'étendre le partage d'informations et de trouver des instruments aidant à la mise en œuvre de normes fiscales internationales.⁴⁵ Cependant, les membres de la plateforme étant des institutions internationales et non pas des pays, lorsqu'il s'agit de prendre des décisions concernant des normes fiscales internationales, les pays en développement n'ont toujours pas de place à la table des décisions. En réponse à l'annonce du FMI, l'Alliance Globale pour la Justice Fiscale (GATJ en anglais) a rappelé que les Nations unies étaient l'institution qui représente le plus largement les pays développés et en développement affirmé : « Demander aux Nations unies de participer à une plateforme technique sur le partage d'informations en matière de fiscalité internationale montre à quel point il est absurde que les Nations unies n'aient pas eu le pouvoir de réunir tous les Etats membres autour d'une table de discussions et de décisions ».⁴⁶

En parallèle, les pays en développement et la société civile continuent d'exiger un véritable processus de décision inclusif et international en matière fiscale. A l'occasion d'une réunion de la Conférence des Nations unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED) à Nairobi en juillet 2016, les pays en développement ont de nouveau demandé la reconnaissance de leur droit à participer, sur un pied d'égalité, mais les pays développés ont rejeté cette proposition.⁴⁷

Photo legend :

La société civile scande « EU, US, Shame, Shame » (UE, US, honte, honte) et demande la participation, sur un pied d'égalité, des pays en développement aux réformes de la fiscalité internationale à la 4^e conférence de la CNUCED, à Nairobi, Kenya (juillet 2016)

Mais les pays en développement ne l'entendent pas de cette oreille. En septembre 2016, le Président de l'Equateur a relancé la demande de mise en place d'un organisme fiscal intergouvernemental des Nations unies au motif que cela permettrait de véritablement avancer dans la lutte contre les paradis fiscaux. Le président a souligné : « *Ce combat sera difficile. Nous faisons déjà face à une grande résistance. L'année dernière, à l'occasion de la Conférence pour le Financement du Développement à Addis Abeba, le blocage de cette question de justice fiscale par les grandes puissances nous a clairement rappelé que nous aurons affaire à des arguments honteux et à une forte opposition. Depuis, l'exigence de véritables mesures a pris de l'ampleur. Il est temps de prendre un engagement historique, celui de donner à notre monde une justice fiscale.* » L'Equateur a été élu président pour l'année 2017 du G77, une coalition de plus de 130 pays en développement

La responsabilité de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal injuste

Cette partie se concentrera sur les principales politiques européennes et les nouvelles propositions en matière de fiscalité et de transparence en soulignant l'impact sur les pays en développement.

Mesures de lutte contre l'évasion fiscale

En janvier 2016, la Commission européenne a lancé son Paquet de mesures sur la lutte contre l'évasion fiscale (Anti Tax Avoidance Package), qui propose des moyens de mettre en œuvre le Plan BEPS de l'OCDE de façon harmonisée au sein de l'UE.⁴⁸ Au vu de la faible portée du plan (voir l'encadré 1 ci-dessus, « Inquiétudes concernant le Projet BEPS »), il n'a pas été étonnant de constater que les mesures proposées dans ce paquet ne permettaient pas de transformer le système actuel.⁴⁹ Certaines clauses comprennent des mécanismes susceptibles d'entraver certaines stratégies d'évasion fiscale, telle que la limitation des déductions d'intérêts sur les emprunts intra-groupes ou la création de règles sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC). Cependant, comme souvent, une fois la proposition négociée entre les pays membres de l'UE, sa portée s'est avérée être très limitée. Le texte final⁵⁰ avait même moins de portée que la proposition initiale.⁵¹

De plus en plus de pays européens intègrent dans leur législation et dans leurs conventions fiscales des règles générales anti-abus, y compris avec des pays en développement.⁵² Ces règles ont pour but de permettre aux autorités fiscales de rejeter des avantages fiscaux ou d'imposer plus fortement une entreprise multinationale dès lors qu'il est clair que cette dernière cherche à contourner l'esprit de la loi pour échapper à l'impôt. Bien que l'idée même de lutter contre les abus soit positive, ces clauses ne sont pas toujours efficaces. Dans certains cas, elles ont une portée limitée et sont hautement discrétionnaires.⁵³ Dans d'autres cas, elles ne fonctionnent que si l'administration fiscale a également accès à davantage d'informations sur la nature des transactions au sein de l'entreprise, ce qui n'est pas le cas des administrations fiscales des pays en développement.⁵⁴ En outre, ces clauses ne s'attaquent pas au véritable problème des conventions fiscales, c'est-à-dire au fait qu'elle accordent plus de droits à taxer aux pays développés qu'aux pays en développement, et qu'elles sont même utilisées pour réduire les taux d'imposition des pays en développement (voir ci-dessous « conventions fiscales »).

Analyse européenne des retombées sur les pays en développement x

La société civile l'a martelé, les politiques fiscales de l'UE peuvent avoir des conséquences négatives importantes sur les pays en développement. Le Parlement européen s'est fait l'écho de ces inquiétudes, et a proposé une analyse des retombées des politiques fiscales de l'UE en vue d'évaluer leur impact sur les pays en développement.⁵⁵ Dans le cadre de son Paquet de lutte contre l'évasion fiscale, la Commission a publié une « stratégie externe » soulignant le fait que « *l'UE a conscience qu'elle doit faire attention à ce que les politiques fiscales n'aient pas de retombées négatives sur les pays tiers.* »⁵⁶



Civil society chanting 'EUI USI Shame-Shame!' and calling for developing countries to participate on an equal footing in tax decision making. UNCTAD 14 conference, Nairobi, Kenya, July 2016

La Commission n'a toutefois pas encore présenté de mesures concrètes à cet égard et n'a pas lancé elle-même ce travail d'analyse des retombées. Et ce, malgré le fait que de nombreux Etats membres aient recours à un certain nombre de pratiques fiscales dommageables, utilisées par les entreprises multinationales dans le cadre de leur stratégie de planification fiscale pour minimiser leurs impôts et pouvant ainsi avoir un impact négatif sur les pays en développement.

Pratiques fiscales dommageables

D'après une étude de la Commission, les Etats membres ont tous des structures que les entreprises multinationales peuvent utiliser à des fins de planification fiscale agressive (voir Figure 1).⁵⁷

La présente étude définit la planification fiscale agressive comme « le fait de tirer parti de la complexité d'un système fiscal ou d'un décalage entre plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire le niveau d'imposition ». Dans cette étude, les auteurs ont distingué trois types d'indicateurs:

- Les indicateurs actifs, qui peuvent promouvoir ou encourager directement la planification fiscale agressive. Ils incluent les mécanismes tels que les « patent boxes » (voir ci-dessous « Patent boxes »).
- Les indicateurs passifs, qui d'eux-mêmes, ne promeuvent ni d'encouragent la planification fiscal agressive. Ils incluent par exemple les généreuses exemptions fiscales sur les dividendes.
- Les indicateurs sur l'absence de règles anti-abus empêchant l'évasion fiscale – par exemple concernant les « sociétés étrangères contrôlées » (SEC) (voir ci-dessous, après « assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés ».)

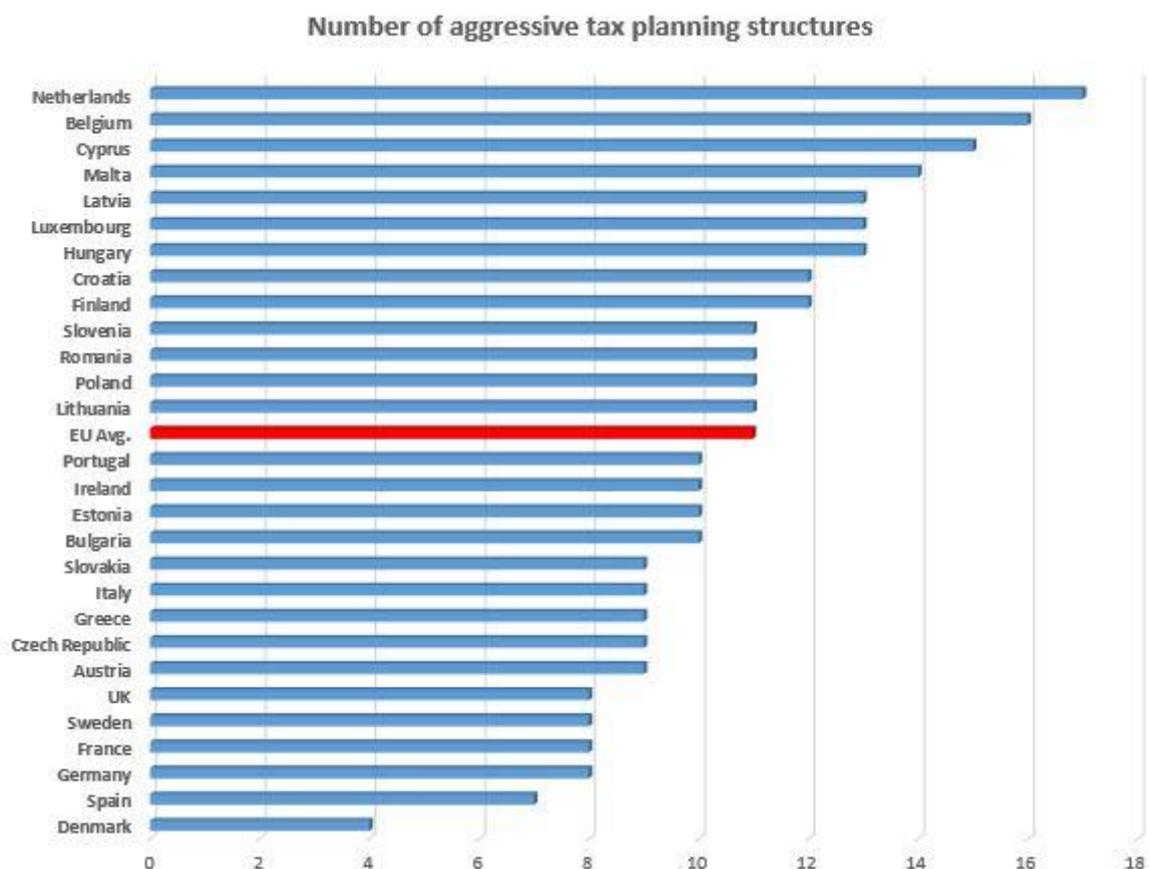


FIGURE 1 : Nombres de structures dans les Etats membres de l'UE pouvant être utilisées à des fins de planification fiscale agressive et d'évasion fiscale par les entreprises multinationales. Ce graphique comprend tous les indicateurs.

Source : Ramboll Management Consulting and Corit Advisory⁵⁸

Les sociétés « boîte aux lettres »

Les entreprises multinationales créent des sociétés boîte aux lettres en vue d'échapper à l'impôt des pays où elles exercent leur activité.⁵⁹ On utilise également le terme « entités ad hoc » pour les décrire. Ces sociétés ne comptent que très peu d'employés, voire aucun, et n'ont pas d'activité économique. Les entreprises multinationales peuvent établir des sociétés « boîtes aux lettres » dans des juridictions où elles peuvent bénéficier d'un traitement fiscal privilégié. Elles peuvent alors y collecter les redevances d'une autre filiale (par exemple sur des activités dont la valeur est difficile à évaluer comme les « frais de management » ou « utilisation du logo de l'entreprise »). Ainsi, dans les pays où l'activité économique réelle a lieu, les bénéficiaires sont moindres (par conséquent, les impôts aussi) car ils sont pour une partie d'entre eux enregistrés dans une juridiction à faible fiscalité où les sociétés boîtes aux lettres sont installées.

En ce qui concerne les flux d'investissements internationaux, de nombreux pays européens ont des régimes fiscaux attractifs pour les sociétés boîte aux lettres et agissent donc comme des intermédiaires pour les investissements des entreprises multinationales. En comparant les chiffres des investissements directs à l'étranger (IDE), l'organisation néerlandaise SOMO a prouvé que les Pays-Bas sont, de loin, le pays exportant le plus d'IDE dans le monde, dépassant des économies bien plus puissantes comme les Etats-Unis et la Chine.⁶⁰ Le Luxembourg, petit pays européen, tient la troisième place de ce classement.⁶¹ La raison de ce résultat surprenant, est la suivante : une grande partie des investissements des Pays-Bas et du Luxembourg sont réalisés par des investisseurs résidant dans d'autres pays. Ces flux d'investissements passent par des sociétés boîte aux lettres néerlandaises et luxembourgeoises. La décision de réaliser l'investissement (ou la recherche et développement) est prise dans un autre pays, mais en faisant transiter les investissements par une société boîte aux lettres, les entreprises multinationales échappent à l'impôt. 80 à 90 % des investissements de ces deux pays transitent par des sociétés boîte aux lettres, attestant ainsi d'une redirection massive des investissements internationaux vers ces juridictions pour profiter de l'évasion fiscale et d'autres investissements (tels que ceux apportés par les traités d'investissement bilatéraux).⁶²

Les pays en développement sont les perdants de ce système, comme le montre, par exemple, le cas de l'entreprise minière australienne Paladin, qui a fait transiter ses bénéfices réalisés au Malawi par une société boîte aux lettres néerlandaise. D'après un rapport d'ActionAid, dans cette affaire, le Malawi, l'un des pays les plus pauvres au monde a perdu environ 27,5 millions de dollars de recettes fiscales sur six années.⁶³ Paladin a nié ces révélations.⁶⁴

Environ 9 % des investissements dans les pays en développement passent par des sociétés boîte aux lettres. Ce chiffre est moins élevé que la moyenne mondiale de 19 %, mais cette tendance est des plus inquiétantes avec une augmentation rapide des chiffres depuis 2000.⁶⁵

Alors que le Parlement européen appelle à l'abolition de ces sociétés boîte aux lettres,⁶⁶ la Commission européenne estime que des règles générales anti-abus suffiront à résoudre le problème.⁶⁷ Cependant, cela ne résoudra pas le problème des sociétés boîtes aux lettres dans son ensemble (voir ci-dessus « mesures de lutte contre l'évasion fiscale »).

Régimes fiscaux préférentiels pour les revenus issus de la propriété intellectuelle ou « patent boxes »

La propriété intellectuelle, à savoir les brevets, marques déposées et droits d'auteur, à la différence de la production, n'est pas attachée à un emplacement géographique facilement identifiable. De plus, la valeur réelle d'une marque ou un certain savoir-faire sont difficiles à déterminer. La propriété intellectuelle peut donc facilement être transférée d'une juridiction à l'autre, ce qui permet aux entreprises multinationales de minimiser leurs impôts. Des recherches ont montré la géographie des demandes de brevet est liée aux taux d'impôt sur les sociétés et que les droits de propriété intellectuelle des entreprises européennes étaient la plupart du temps situés dans des juridictions à faible fiscalité.⁶⁸

Au cours des dernières années, de nombreux gouvernements de l'UE ont décidé de créer des patent boxes, un type d'incitation fiscale qui accorde aux entreprises une fiscalité avantageuse sur les revenus issus de la propriété intellectuelle. Douze pays européens possèdent actuellement des patent boxes (voir Box 2 'Les pays de l'UE avec des patent boxes) à des taux allant de 0 % (Malte) à 15 %

(France).⁶⁹ Ces pays se dotent de patent boxes en vue d'attirer des activités de recherche et de développement. Cependant, ces régimes fiscaux avantageux mettent à mal l'assiette fiscale des autres pays et entraînent une concurrence fiscale. Les pays en développement en pâtissent et risquent de se transformer en plateforme de production dont les bénéfices sont redirigés vers les patent boxes européennes.⁷⁰ Il n'y a de surcroît presque aucune preuve selon laquelle ces patent boxes encourageraient la recherche et le développement ou l'innovation nationale. En revanche, elles permettent l'augmentation du nombre de brevets enregistrés, ce qui est sûrement davantage dû à la planification fiscale des entreprises multinationales qu'à une augmentation de la recherche scientifique dans ces pays.

C'est peut-être pour ces raisons que les patent boxes étaient au cœur du débat entre les pays membres de l'UE il y a quelques années. En 2013, le ministre des Finances allemand, Wolfgang Schäuble a ouvertement critiqué les patent boxes, affirmant qu'elles allaient « à l'encontre de l'esprit européen », et qu'elles devraient être interdites.⁷¹ Un accord entre le Royaume-Uni et l'Allemagne a toutefois mis un terme à ce débat fin 2014.⁷² Cette accord ne comprend pas une interdiction des patent boxes mais propose un ensemble de directives compliquées sur la forme que devront prendre les patent boxes, fondée sur une « approche nexus modifié », plus tard adoptée par le Projet BEPS de l'OCDE.⁷³ Le but de cette approche est de s'assurer que les bénéfices fiscaux associés au régime des patent boxes soit en lien avec l'endroit où a lieu l'activité économique et où la propriété intellectuelle a initialement été développée. Beaucoup remettent en cause l'efficacité de cette approche et les patent boxes continuent de susciter de fortes inquiétudes.⁷⁴ L'accord introduisant l'approche nexus modifié spécifiait également que les pays pouvaient, jusqu'en juin 2016, mettre en place l'ancien type de régime de patent box sans appliquer la nouvelle approche, et que ces patent boxes ancienne génération pourraient rester actives jusqu'en 2021.⁷⁵

Pays européens possédant une patent box ⁷⁶
--

Belgique, Chypre, France, Hongrie, Irlande, Italie, Luxembourg*, Malte, Pays-Bas, Portugal, Espagne, Royaume-Uni
--

(*) La patent box « ancienne génération » du Luxembourg a été supprimée mais le gouvernement a garanti aux entreprises multinationales qui utilisaient déjà ce régime, qu'elles pourraient continuer à le faire jusqu'en 2021, conformément à l'accord européen. Le gouvernement a également annoncé qu'il présenterait un nouveau type de régime pour remplacer le précédent.

Le Parlement européen a adopté un regard critique envers l'approche du nexus modifié, affirmant qu'elle ne suffirait pas à résoudre les problèmes posés par les patent boxes.⁷⁷ Dans sa résolution de juin 2016, le Parlement affirme que les patent boxes « n'ont pas encouragé l'innovation comme elles auraient dû » et regrette que ces dernières « soient utilisées par les entreprises multinationales pour transférer les bénéfices grâce à des stratégies de planification fiscale agressive ». ⁷⁸ Le Parlement invite la Commission à formuler une proposition sur les patent boxes « en partant des faiblesses de l'approche nexus modifié de l'OCDE et en y répondant ». ⁷⁹

Bien que la Commission européenne n'ait, à l'heure actuelle, pas montré son intention d'interdire les patent boxes, elle a proposé d'en remplacer certaines par des déductions fiscales importantes, qui pourraient devenir obligatoires pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaire minimum total de 750 millions d'euros si une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés était adoptée (voir ci-dessous assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés).

'Sweetheart deals'

En novembre 2014, le scandale Luxleaks a mis au jour le monde secret des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) également connus sous le nom de 'sweetheart deals' ou accords de complaisance, en français. Ces accords, conclus au bénéfice des entreprises multinationales, leur permettaient d'obtenir des taux d'imposition inférieurs à 1 %.⁸⁰

L'accès à ces accords est extrêmement rare du fait de leur grande confidentialité. Suite aux révélations, des plaintes ont été déposées contre les deux lanceurs d'alerte et contre l'un des principaux journalistes ayant révélé cette affaire au grand public. Le procès est encore en cours au Luxembourg (voir ci-dessous « protection des lanceurs d'alerte »).

Selon les défenseurs de ces accords préalables en matière de prix de transfert, tel que PwC, il s'agit d'un moyen « de répondre à l'incertitude qui règne en matière de prix de transfert ». ⁸¹ Cet argument

est en lien direct avec le fait que les règles internationales régissant les prix de transfert sont fondées sur le principe de pleine concurrence qui est, comme son nom l'indique, un principe général, et non pas une méthode claire, transparente et efficace permettant de garantir une imposition équitable des entreprises (voir box 3 ci-dessous). Ces règles floues de prix de transfert posent un véritable problème concernant l'impôt sur les sociétés, car les échanges entre filiales sont un moyen pour les entreprises multinationales de transférer les bénéfices vers des paradis fiscaux. Les accords préalables en matière de prix de transfert permettent aux entreprises multinationales de connaître les prix de transfert à l'avance et de s'assurer que l'administration fiscale ne remettra pas en cause les méthodes de prix de transfert utilisées. Ces rescrits fiscaux qui rassurent les contribuables sont détournés à des fins d'évasion fiscale, comme l'a révélé le scandale LuxLeaks.

D'autres exemples d'accords préalables en matière de prix de transfert ont été mis en avant dans le cadre des enquêtes pour aides d'Etats illégales de la Commission européenne. Par exemple, ces accords ont joué un rôle clé dans les arrangements fiscaux entre le Luxembourg et Fiat, les Pays-Bas et Starbucks, et l'Irlande et Apple. Dans ces affaires, la Commission européenne a reconnu les avantages fiscaux octroyés aux entreprises multinationales comme étant une violation des règles européennes sur les aides d'Etat.⁸² Les Pays-Bas, le Luxembourg et l'Irlande ont fait appel de ces décisions et ces affaires sont toujours en cours à la Cour européenne de justice.⁸³

Toutefois, bien qu'il s'agisse d'avancées, ces affaires sur les aides d'Etat ne pourront pointer du doigt que quelques exemples isolés d'évasion fiscale des entreprises multinationales, mais ne permettront pas de s'attaquer aux problèmes d'opacité et au système fiscal défectueux.

Le Parlement européen et la société civile ont demandé à plusieurs reprises la publication d'informations clés sur ces accords préalables en matière de prix de transfert. Ces demandes ont été rejetées.⁸⁴ En octobre 2015, les Etats membres ont décidé de rendre automatique l'échange d'informations concernant les rescrits fiscaux entre les administrations fiscales, mais de ne pas les rendre publiques.⁸⁵ Par conséquent, les conséquences des APP resteront difficiles à évaluer. Il reste cependant évident que les APP sont une pratique fiscale permettant de pratiquer l'évasion fiscale à grande échelle.

'Sweetheart deals' in force			
	Deals in force	Deals in force	Deals in force
Luxembourg	519	347	119
Belgium	411	166	10
Netherlands	236	203	228
UK	94	88	73
Hungary	70	79	58
Italy	68	51	47
Average	69	41.96	27.67
Spain	60	51	52
France	55	55	47
Czech Repub	47	34	33
Germany	25	24	21
Finland	24	15	21
Poland	20	15	19
Denmark	16	11	12
Ireland	8	10	10
Portugal	7	4	2
Sweden	7	5	1
Romania	7	8	4
Norway	5	4	0
Lithuania	3	1	0
Greece	1	0	0
Latvia	1	1	0
Slovakia	1	3	15
Bulgaria	0	0	0
Croatia	0	0	0
Cyprus	0	0	0
Estonia	0	0	0
Malta	0	0	0
Slovenia	0	0	0
Austria	0	4	3

TABLE 1 : Nombre d'APP ou « sweetheart deals » en vigueur dans l'Union européenne et en Norvège. Source : voir Figure 2.

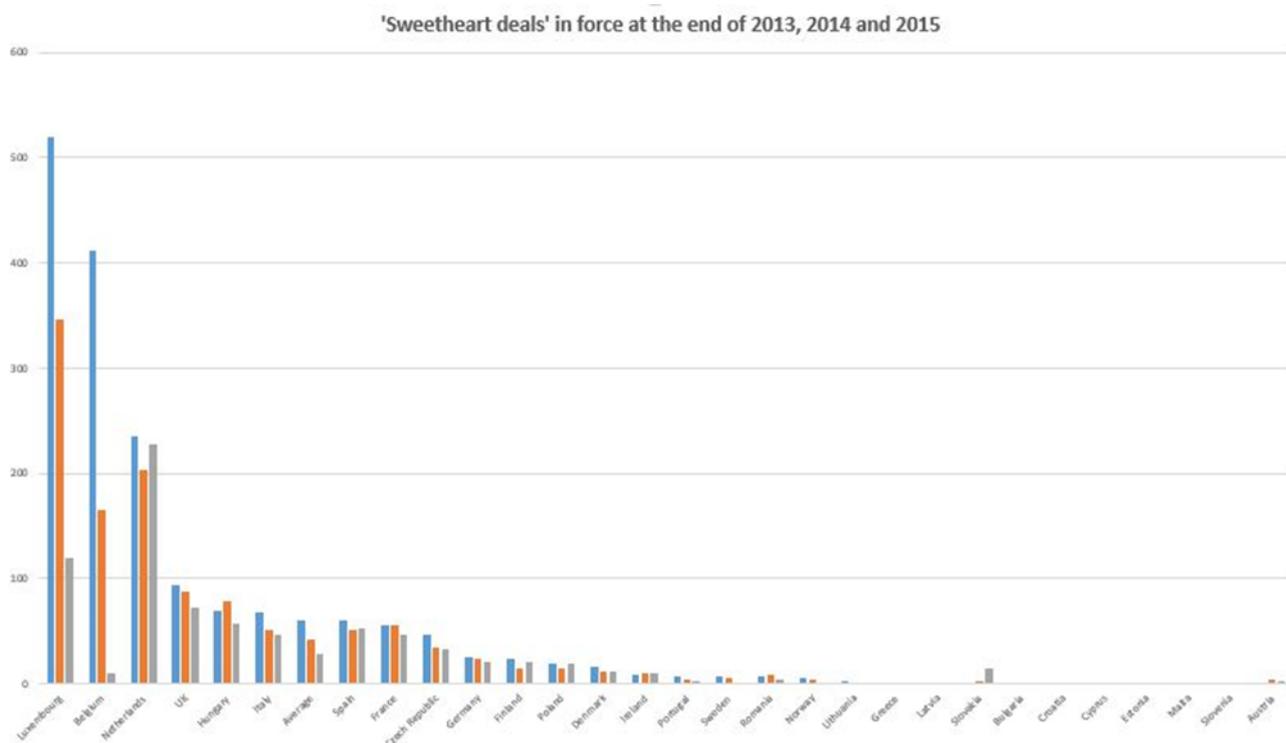


Figure 2 : Nombre d'APP ou "sweetheart deals" en vigueur dans l'Union européenne et en Norvège. Source: calculs d'Eurodad basés sur les données de la Commission européenne et de l'administration fiscale norvégienne.

On aurait pu penser que le scandale LuxLeaks aboutirait une réduction du nombre d'APP entre les gouvernements et les entreprises multinationales, mais les informations officielles de la Commission européenne prouvent le contraire : il semblerait que ces APP soient de plus en plus courants en Europe (voir Table 1 et Figure 2 ci-dessus). Le nombre total d'APP est passé de 547 en 2013 à 972 en 2014, soit une augmentation de 78 %.⁸⁶ Fin 2015, après le scandale LuxLeaks, ce chiffre était passé à 1 444, une augmentation de 49 % par rapport à 2014.

Une question reste en suspens : parmi ces accords, combien sont des accords légitimes servant à donner des garanties fiscales aux entreprises et combien sont utilisés à des fins d'évasion fiscale massive comme celle révélée par le LuxLeaks et les enquêtes de la Commission européenne ? Les affaires actuelles concernant les aides d'Etat montrent qu'il n'y a clairement pas de terrain d'entente sur ce qui est légalement acceptable en terme d'avantages fiscaux accordés aux entreprises multinationales à travers les APP.

Les APP restent une grande source d'inquiétude en Europe.

Les conventions fiscales

Une convention fiscale est un accord entre deux pays en vue de créer un cadre permettant d'éviter aux entreprises ou aux personnes transfrontalières de payer deux fois leurs impôts à partir du même revenu (phénomène connu sous le nom de double imposition). Les pays en développement signent ces conventions car elles en attendent une augmentation des investissements étrangers. Cependant, des preuves montrent le contraire.⁸⁷ Le réseau international comptant plus de 3 000 conventions fiscales pose de nombreux défis aux pays en développement, la plupart de ces accords ont en effet été conçus de telle façon qu'ils privent les pays pauvres de recettes fiscales.⁸⁸

Les organisations de la société civile sont bien conscientes des risques posés par les conventions fiscales, notamment lorsque les pays signataires ont un niveau de confidentialité financière élevé ou des niveaux d'imposition faibles. Le réseau Tax Justice Network - Africa (TJN-A) a intenté un procès

contre le gouvernement kenyan au nom des contribuables kenyans, remettant en cause la constitutionnalité de la convention fiscale signée entre le Kenya et l'île Maurice.⁸⁹ Alors que le ministère des Finances assure que les conventions fiscales permettent d'attirer les investissements⁹⁰, TJN-A affirme que cet accord « empêche totalement le Kenya de percevoir des recettes nationales et sape le développement du pays en créant des failles dont se servent les entreprises multinationales exerçant dans le pays et les personnes les plus riches pour transférer des bénéfices vers l'île Maurice et éviter de s'acquitter de leurs impôts ». ⁹¹ L'affaire est toujours en cours.

Une autre inquiétude qui pèse sur les conventions fiscales porte sur les clauses favorables à la réduction – ou la suppression – du prélèvement à la source pour les flux financiers transfrontaliers, ce qui peut entraîner une réduction de l'impôt sur le revenu des pays signataires des conventions, notamment dans les pays en développement.

Ainsi, une étude menée par ActionAid a révélé qu'une convention fiscale entre l'Ouganda et les Pays-Bas, conclue en 2004, privait entièrement l'Ouganda de ses droits à imposer des revenus de propriétaires d'entreprises ougandaises si lesdits propriétaires résidaient aux Pays-Bas. Dix ans plus tard, la moitié des investissements étrangers de l'Ouganda provient des Pays-Bas, du moins sur le papier, ce qui signifie que l'Ouganda ne sera pas en mesure de prélever des taxes dessus. L'Ouganda a depuis annoncé son intention de renégocier ces conventions fiscales défavorables.

La Figure 3 donne un aperçu des pays européens ayant des conventions fiscales “très restrictives” avec des pays en développement en Asie et en Afrique.

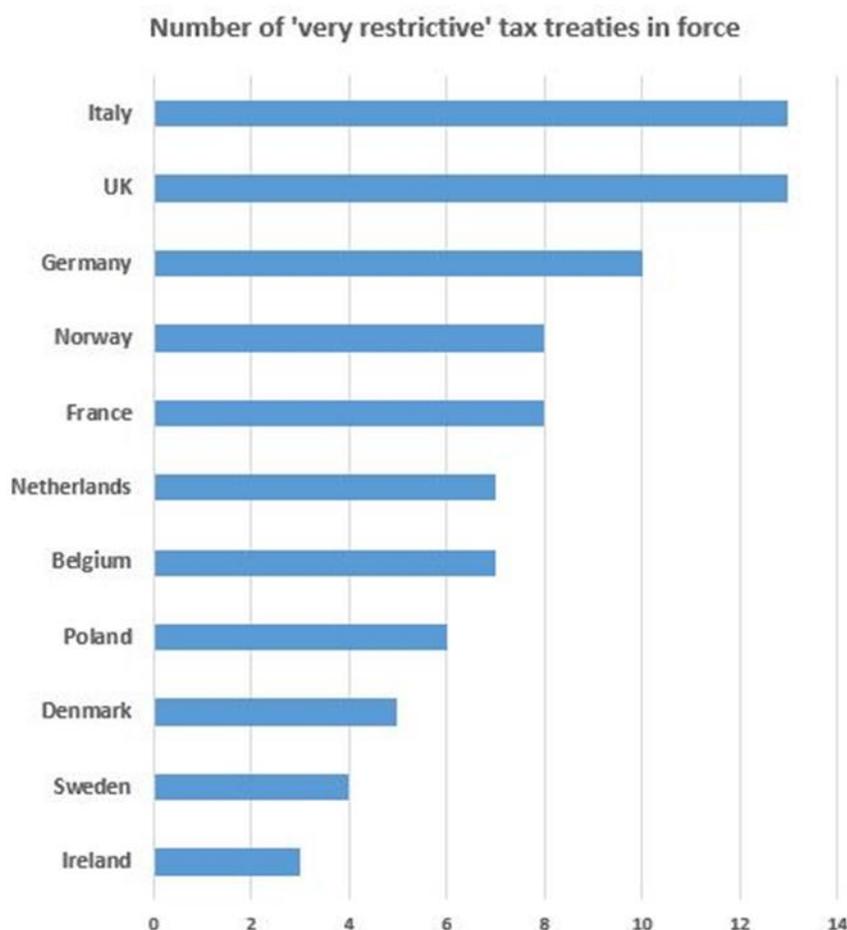


Figure 3 : Pays européens ayant des conventions fiscales “très restrictives” avec des pays en développement en Afrique et en Asie. Ces conventions limitent fortement les droits à prélever l'impôt des pays en développement qui les signent. La notion de traités « très restrictifs » repose sur une évaluation par ActionAid de la façon dont chaque convention alloue entre pays signataires des droits à prélever l'impôt et à bénéficier de taux d'imposition réduits dans les pays en développement. Pour plus d'information : ActionAid. (2016). *Mistreated.* ”

Cependant, les impacts négatifs pour les pays en développement ne résultent pas de ces conventions fiscales seules. Des conventions fiscales moins restrictives comportent aussi des taux d'impositions réduits pour les pays en développement.

La Table 2 et la Figure 4 présentent l'ensemble des conventions fiscales en vigueur entre les pays en développement et les pays européens mentionnés dans ce rapport ainsi que les réductions moyennes du prélèvement à la source dans les pays en développement, introduites par ces conventions.

Number of tax treaties with developing countries				
Country	Low Income	Lower Middle Income	Upper Middle Income	Total
Slovenia	0	6	15	21
Latvia	0	8	14	22
Luxembourg	0	11	15	26
Ireland	1	10	17	28
Finland	1	16	19	36
Denmark	2	15	20	37
Poland	1	17	20	38
Czech Republic	1	16	22	39
Austria	1	15	25	41
Average	2.72	16.38	22.61	41.77
Sweden	3	15	24	42
Netherlands	2	19	23	44
Norway	9	14	21	44
Spain	1	17	29	47
Belgium	2	21	26	49
Germany	2	23	26	51
Italy	5	20	26	51
United Kingdom	7	28	32	67
France	11	24	33	68
	49	295	407	751

Table 2. Nombre de conventions fiscales en vigueur entre les pays en développement et les pays européens analysés dans cette étude. Source: voir Figure y.

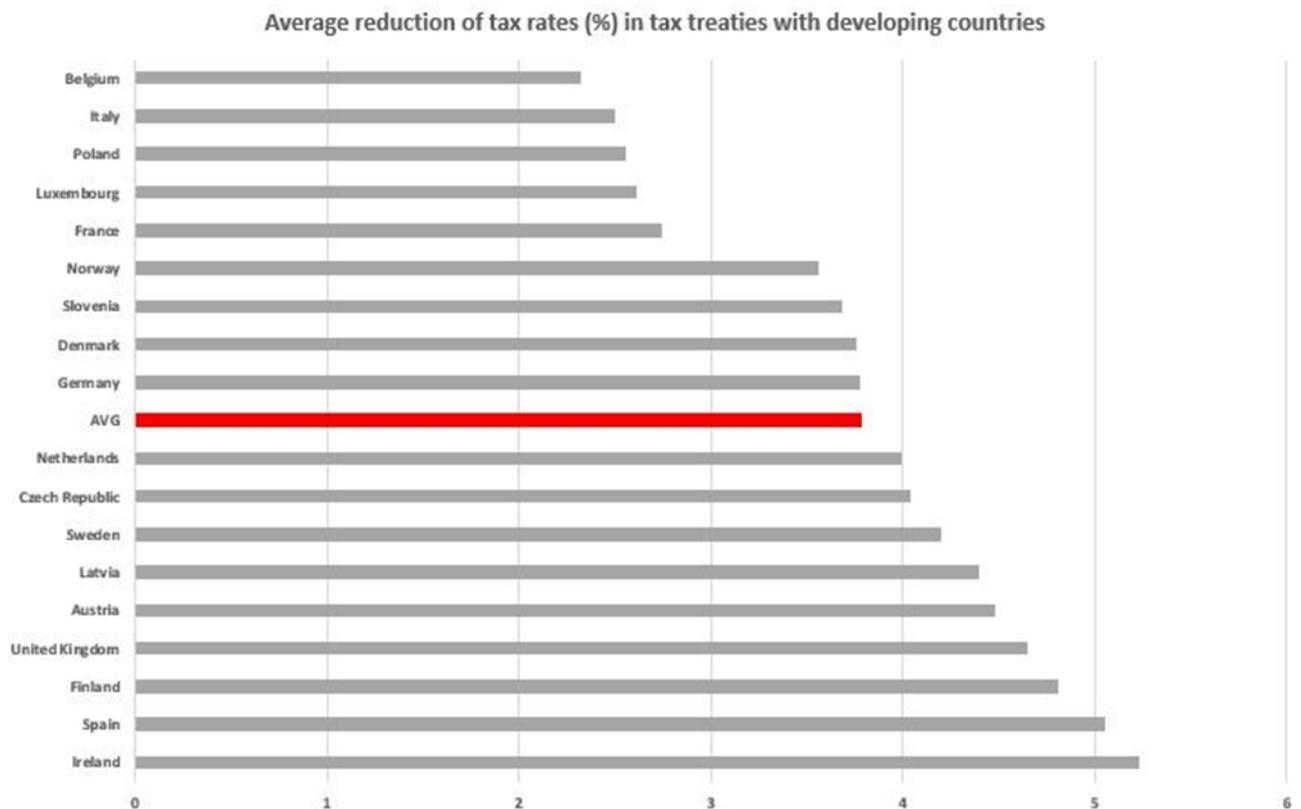


Figure 4. Réduction moyenne du prélèvement à la source (en point de pourcentage) due aux conventions fiscales entre les pays en développement et les pays européens compris dans ce rapport. Source : chiffres d'Eurodad. Le taux moyen de réduction comprend le prélèvement à la source sur quatre types de revenus : redevances, intérêts, dividendes et entreprises qualifiées. En raison d'informations manquantes, il n'inclut pas le taux d'imposition sur les services ou sur la gestion. La réduction moyenne du taux est calculée en fonction de la différence entre les taux des conventions individuelles et le taux d'imposition prévu par la loi dans les pays en développement pour les quatre types de revenus. La réduction moyenne est calculée sur la moyenne des 18 pays européens dont il est question dans ce rapport

Il existe en principe deux modèles couramment employés pour les conventions fiscales : le premier, développé par l'OCDE et le second, par les Nations unies. L'une de leurs différences réside dans l'allocation des profits des entreprises multinationales entre les pays où elles font affaires. Quand le modèle de l'OCDE privilégie le pays où se trouvent le siège social et les investisseurs, celui des Nations unies est plus favorable au dénommé « pays d'origine » d'où les revenus sont tirés. Etant donné que la plupart des pays en développement sont des « pays d'origine », cette distinction a un impact significatif sur les recettes fiscales issues des multinationales dans les pays en développement. Le modèle des Nations unies est ainsi perçu comme plus favorable aux pays en développement que le modèle de l'OCDE.

Une troisième option concerne les conventions qui se concentrent uniquement sur l'échange d'informations, communément appelées « accords sur les échanges d'informations fiscales » (TIEA). Ces conventions ne contiennent pas d'éléments tels que l'abaissement des taux d'imposition et les droits d'imposition entre les pays, et ne par conséquent pas aussi controversés que peuvent l'être les conventions fiscales classiques.

En juin 2015, dans sa résolution sur la cohérence politique pour le développement, le Parlement européen a appelé l'Union européenne à « assurer pour les pays en développement un traitement équitable lors des négociations sur les conventions fiscales menées autour du modèle de double imposition des Nations unies, en considérant leur situation et en s'assurant d'une distribution juste des droits d'imposition. »

La Commission européenne a publié en janvier 2016 une communication sur une stratégie extérieure pour une fiscalité efficace. Elle y reconnaît que les conventions fiscales des Etats membres de l'Union européenne peuvent avoir des conséquences négatives sur les pays en développement. Plutôt que

de proposer des mesures concrètes pour trouver une solution à ce problème, telle qu'une analyse des retombées (voir ci-dessus, l'analyse des retombées), la Commission souhaite l'ouverture d'un débat avec les Etats membres à ce sujet et propose aux Etats membres de « revoir » certains aspects de leurs conventions fiscales avec les pays en développement.⁹² Le résultat est des plus incertains.

Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés

Les multinationales – entités uniques ou groupes d'entités indépendantes ?

Actuellement, le problème sous-jacent du système fiscal international est le suivant : les différentes filiales d'une même entreprise multinationale sont considérées comme des « entités distinctes et indépendantes. Il en découle qu'elles doivent observer selon le principe de pleine concurrence dans leurs relations commerciales, c'est-à-dire échanger leurs produits ou services au même prix (dit « prix de transfert ») que si elles n'appartenaient pas à la même entreprise. Or, dans la pratique, ce n'est pas toujours le cas et de nombreuses entreprises utilisent une manipulation des prix de transfert à des fins d'évasion fiscale.

La création des règles de transfert de prix régissant la fiscalité des entreprises multinationales remonte à près d'un siècle. Depuis, les échanges entre les entreprises ont radicalement changé. Le contournement du principe de pleine concurrence s'explique par les progrès technologiques, des structures d'entreprises toujours plus complexes et des stratégies commerciales fondées sur la marque. Créer toute une série d'entités distinctes au sein d'une même entreprise est devenu monnaie courante et faire la différence entre des structures dont l'objectif économique est fondé et légitime et des structures créées uniquement pour échapper à l'impôt ou pour contourner des obligations sociales ou des règles n'est pas chose aisée.⁹³ Autre problème sous-jacent au principe de pleine concurrence : les administrations fiscales n'ont pas accès aux informations nécessaires pour savoir si une entreprise multinationale a eu recours au principe de pleine concurrence. Ces informations sont parfois même inexistantes.⁹⁴

Toutefois, le principe de pleine concurrence est remis en question, étant de plus en plus considéré comme le noeud du problème du transfert de bénéfices par les entreprises multinationales. En janvier 2016, le rescrit fiscal controversé entre le Royaume-Uni et Google a fait couler l'encre du Financial Times et de The Economist rédigeant tous deux un article sur ce que The Economist appelle « la fiction dommageable » des entités distinctes.⁹⁵ D'après The Economist, « les règles du prix de transfert régissant ce système sont complexes et défailtantes. Préserver cette approche en durcissant les politiques signifie aussi créer davantage de règles et de failles. Il faut mieux considérer chaque entreprise comme une entité unique ».

Considérer, dans le domaine fiscal, les entreprises multinationales comme des entités uniques et non plus une somme d'entreprises distinctes est l'une des solutions proposées par les universitaires et les organisations de la société civile. La taxation unitaire signifie que l'entreprise crée un ensemble de comptes principaux, comprenant un revenu final et une déclaration de bénéfices. Une partie de ces bénéfices est ensuite redistribuée aux Etats où l'entreprise a exercé des activités, sur la base d'un modèle reflétant l'activité économique réelle dans chacun d'entre eux. Pour mesurer l'activité économique réelle, ce modèle utiliserait notamment les actifs, le nombre d'employés et les ventes. Une fois les bénéfices reversés aux Etats concernés, cette part de bénéfices est imposée conformément au taux d'imposition en vigueur dans chaque pays.⁹⁶

En 2011, la Commission européenne a proposé la mise en place d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), qui serait en réalité un type d'imposition unitaire. Toutefois, les négociations entre les Etats membres de l'UE achoppent, certains membres y étant fermement opposés.

En octobre 2016, la Commission a présenté une nouvelle proposition autour de l'ACCIS⁹⁷, dans le cadre d'un paquet fiscal plus large.⁹⁸ L'idée est d'améliorer les conditions des entreprises de l'UE en simplifiant le système et en réduisant les coûts de mise en conformité pour les entreprises ayant des activités transfrontalières. La Commission explique également que l'ACCIS pourrait aider à éradiquer le transfert de bénéfices étant donné qu'il remplacerait, entre autres, le système de prix de transfert dans son ensemble.⁹⁹

L'ACCIS permettrait de faire un grand pas en avant, mais elle doit être créée avec minutie pour être une réussite.¹⁰⁰

La consolidation est un système permettant la répartition de l'assiette fiscale entre les Etats membres en fonction de l'activité réelle réalisée dans chacun d'entre eux, afin de mieux aligner l'imposition et l'activité des entreprises. Elle remplacerait le système de prix de transfert par un système considérant les entreprises multinationales comme des entités uniques (plutôt que comme un groupe d'entreprises indépendantes). Bien que techniquement parlant l'ACCIS ne concerne que les assiettes fiscales des pays de l'UE, elle est susceptible de créer un précédent qui à long terme pourra avoir une influence sur le système fiscal international.

Malheureusement, la nouvelle proposition de la Commission européenne présente de nombreux points faibles. Plutôt que de proposer des négociations autour de l'ACCIS, elle propose une approche en deux étapes dont la première se concentrerait uniquement sur l'assiette fiscale commune et la mise en place de la consolidation une fois l'assiette fiscale commune établie.¹⁰¹ Dans le cadre de la première étape, la Commission a également proposé l'introduction de plusieurs nouveaux types de déductions fiscales pour les entreprises de l'UE. Elle a par exemple proposé une « super-déduction » qui permettrait aux entreprises de déduire de leur assiette fiscale leurs dépenses en matière de recherche et développement ainsi que des déductions supplémentaires plus étendues pour les entreprises dépensant des sommes élevées dans la recherche et le développement. Ce type de régime de déductions fiscales pourrait pousser les entreprises multinationales à transférer leurs bénéfices réalisés dans les pays extérieurs à l'UE (y compris vers les pays en développement) vers les pays de l'UE dans le but d'échapper à l'impôt. La « super-déduction » remplacerait alors les patent boxes très controversées.

La première étape comprend également des règles sur les sociétés étrangères contrôlées.¹⁰² Si un Etat membre sait se montrer ambitieux dans ce domaine, ces règles aideraient à réduire l'évasion fiscale en obligeant les pays de l'UE à imposer les entreprises multinationales dont le siège social se trouve dans l'UE sur leurs activités mondiales sauf si ces entreprises peuvent prouver qu'elles se sont acquittées de leurs impôts dans un autre pays.

Puisque les entreprises devront s'acquitter de l'impôt quoi qu'il en soit, les règles sur les sociétés étrangères contrôlées pourraient dissuader les entreprises de pratiquer l'évasion fiscale et ainsi également rediriger davantage de paiements fiscaux vers les pays où les entreprises ont une activité, y compris les pays en développement. Cela pourrait également mettre fin à la pression qui pèse sur les Etats, les incitant à adopter des mesures fiscales attractives pour les entreprises, puisque les entreprises seraient imposées dans le pays où sera situé son siège social sauf si elles ont se sont acquittées de leurs impôts ailleurs.

Cette première étape pourrait être à l'origine de nouvelles failles dangereuses ou d'importantes améliorations. Cependant, la consolidation, élément clé de la première proposition de l'ACCIS, ne serait abordée que lors de la deuxième étape. Etant donné que la première étape ne remédie pas aux obstacles politiques à la consolidation, cette approche en deux étapes n'a que peu de chances de déboucher par un accord sur la consolidation.

Depuis 2011, le Parlement européen soutient l'ACCIS.¹⁰³ Cependant en matière de législation fiscale européenne, le Parlement n'intervient pas dans le processus de décision. Il incombera aux Etats membres de s'assurer que l'ACCIS mette un terme aux failles dans lesquelles s'engouffrent les entreprises multinationales pour échapper à l'impôt, les règles européennes demandent l'unanimité parmi les Etats-membres pour qu'une décision finale soit adoptée.

Il convient de souligner que des Etats fédéraux tels que les Etats Unis, le Canada et la Suisse ont depuis de nombreuses années mis en place l'imposition unitaire via une formule de répartition des droits fiscaux.¹⁰⁴ Ces systèmes sont circonscrits à la division de l'assiette fiscale des entreprises entre les membres d'une fédération spécifique mais ne comprennent pas la division des assiettes fiscales entre la fédération et d'autres pays du monde.

Mettre sur liste noire les juridictions « non coopératives »

L'Union européenne œuvre à l'élaboration d'une liste commune de juridictions dites non coopératives, à savoir, les paradis fiscaux. La Commission a dévoilé des programmes pour une liste commune dans sa stratégie externe pour la fiscalité publiée en janvier 2016.¹⁰⁵ Les Etats membres soutiennent cette idée.¹⁰⁶ Le Parlement européen a également appelé à la création de cette liste mais insiste sur le fait qu'elle doit être « mise à jour régulièrement et fondée sur des éléments complets, transparents,

solides, vérifiables et acceptés ». ¹⁰⁷ Ce qui n'a pas l'air d'être le cas de la liste noire de l'UE. D'abord, la Commission européenne est ferme : aucun Etat membre de l'UE ne peut être ajouté à la liste noire de l'UE, les pays ne seront donc pas tous traités de façon équitable. ¹⁰⁸ Et ce, malgré le fait que de nombreux Etats membres ont recours à des pratiques fiscales favorables à l'évasion fiscale (voir Table 1 et Figure 2 ci-dessus). Ensuite, les négociations internes concernant la liste noire ont lieu au sein du Groupe Code de conduite (fiscalité des entreprises) ¹⁰⁹, un forum de discussion à huis clos, objet de polémique en raison de son niveau élevé de confidentialité et d'opacité et de la nature politique des discussions. ¹¹⁰ En d'autres termes, ce processus est opaque. Puis, les Etats membres de l'UE se sont accordés sur un ensemble de critères définissant une « juridiction non coopérative ». ¹¹¹ Ces critères manquent malheureusement d'objectivité et d'exhaustivité, puisqu'en plus d'exclure les pays de l'UE, cette liste noire de l'UE serait susceptible de ne pas inclure des alliés traditionnels tels que la Suisse et les Etats-Unis. ¹¹² Et ce malgré le fait que l'Index d'Opacité Financière publié en 2015 par Tax Justice Network ait placé la Suisse en tête de la liste des plus grands fournisseurs d'opacité financière internationale. ¹¹³ Les Etats-Unis, en troisième position du classement sont aussi l'un des paradis fiscaux les plus importants au monde. ¹¹⁴

Le premier point adopté par les Etats membres de l'UE pose problème ; il exige des pays qu'ils adhèrent au Projet BEPS de l'OCDE et à l'échange automatique d'informations. ¹¹⁵ Comme expliqué précédemment (dans « inquiétudes suscitées par BEPS ») et ci-dessous (dans « Opacité des banques et l'échange de renseignements pas si automatique »), les normes de l'OCDE ne garantissent pas que les pays ne seront pas des paradis fiscaux. Dans l'intervalle, les pays en développement seraient contraints soit d'apparaître sur la liste noire de l'UE (et risquer d'être sanctionnés) soit de signer un ensemble d'accords, conclus à huis clos par l'OCDE et le G20, alors que plus de 100 pays en développement ont été maintenus à l'écart des négociations (voir ci-dessous « mise en place d'un programme fiscal mondial »). Ce qui signifie que les pays en développement pourraient être forcés d'adhérer à des normes à l'encontre de leur intérêt.

Une liste objective et exhaustive de paradis fiscaux doit être négociée au niveau international avec le concours de tous les pays à la fois dans l'élaboration des normes et de la liste noire, et aucun pays ne devrait pouvoir échapper à la liste noire. Le problème principal des paradis fiscaux étant que les actifs financiers peuvent être transférés d'un bout du monde à l'autre en un clic, une liste noire mentionnant des petits paradis fiscaux mais excluant certains des plus grands ne résoudra pas le problème mais le déplacera d'un pays à l'autre.

Transparence financière et des entreprises

Opacité des banques et l'échange d'informations pas si automatique

En 2015, une fuite d'informations en provenance de la branche suisse de l'une des plus grandes banques européenne, HSBC, a révélé plus de 51 millions d'euros dissimulés dans 50 000 comptes bancaires en lien avec des pays en développement. ¹¹⁶ Afin de lutter contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale facilitée par le secret bancaire, certains pays développés tels que les Etats membres de l'UE se sont engagés à échanger automatiquement avec d'autres pays des informations sur les comptes financiers ouverts sur leur territoire. ¹¹⁷ Ce qui signifie, par exemple, que l'administration fiscale belge recevra automatiquement et régulièrement des informations sur les comptes bancaires ou actifs détenus par des citoyens belges dans les autres Etats membres de l'UE. L'objectif de l'échange automatique d'informations est d'améliorer l'efficacité en matière de recouvrement fiscal et d'empêcher les contribuables de dissimuler des capitaux ou actifs à l'étranger. ¹¹⁸

Au niveau international, 101 juridictions, comprenant tous les pays examinés dans ce rapport, se sont engagées à échanger automatiquement les informations fiscales à travers le Common Reporting Standard (CRS) de l'OCDE. ¹¹⁹ Cependant, reste à voir si les pays en développement seront en mesure de bénéficier de ce système.

Le CRS est fondé sur la réciprocité ; un pays doit être en mesure de partager des renseignements sur les personnes possédant un compte sur son territoire pour pouvoir recevoir des renseignements. ¹²⁰ Beaucoup de pays en développement n'ont pas la capacité technique ni le personnel pour recueillir ces informations et le faire n'est pas forcément l'une des priorités de leur programme de

développement. La société civile a donc proposé que tant que les pays en développement garantissent que les renseignements reçus resteront confidentiels, il devrait exister une période de transition au cours de laquelle ils peuvent recevoir des renseignements sans pour autant en fournir. Le Parlement européen¹²¹ ainsi qu'un expert indépendant des Nations unies¹²² soutiennent cette proposition. Toutefois, la Commission « a conscience que les pays en développement ne pourront pas toujours assumer la réciprocité mais elle préfère les aider à renforcer leurs capacités plutôt qu'à promouvoir des dérogations transitoires ». ¹²³

Le CRS suscite une autre inquiétude, les signataires ne sont pas obligés d'échanger automatiquement des informations avec d'autres signataires. Les pays signataires choisissent les pays avec lesquels ils souhaitent partager des renseignements, et l'accord final de partage de renseignements est signé à travers un accord bilatéral.¹²⁴ Il est donc possible que les pays en développement ayant signé l'accord international et mettant en place le système nécessaire à l'échange de renseignement automatique ne puissent pas conclure d'accord bilatéral avec d'autres pays pour recevoir automatiquement les informations.¹²⁵ Des données fiables le prouvent.¹²⁶

Opacité financière et droits des femmes.

L'évasion fiscale des entreprises a des conséquences négatives sur la pleine application des droits de l'Homme.¹²⁷ En ne s'acquittant pas de leurs impôts, certaines entreprises multinationales et personnes riches sont en partie responsables de la réduction des fonds publics et de la détérioration des services publics dans les pays en développement comme en Europe, et les femmes en subissent les conséquences au premier chef. Des dépenses inadéquates en matière de services sociaux poussent les familles et surtout les femmes à prendre en charge les soins, ce qui représente un lourd fardeau pour les familles.¹²⁸

En accordant une opacité financière et en adoptant des politiques facilitant l'évasion fiscale, certains Etats encouragent ces inégalités et empêchent les autres Etats de mobiliser pleinement leurs ressources pour garantir le respect des droits de la femme. Toutefois, comme l'a souligné l'expert indépendant de l'ONU sur la dette extérieure et les droits de l'Homme : « Selon le droit international, les Etats ne doivent pas s'engager dans des actes entravant la pleine jouissance des droits de l'Homme en dehors de leur territoire ». ¹²⁹

Début 2016, les organisations de la société civile ont présenté un rapport au Comité des Nations unies sur l'élimination de toute discrimination à l'égard des femmes (CEDAW), affirmant que les normes financières et fiscales de la Suisse portent atteinte aux droits des femmes, notamment dans les pays en développement.¹³⁰

Ce rapport explique notamment comment les baisses de recettes pendant la crise sanitaire Ebola en 2014-2015 ont entravé les droits des femmes en Afrique de l'Est. De par leur rôle traditionnel d'aïdante, et de par les restrictions budgétaires strictes en matière de dépenses pour la santé dans les pays touchés, près de 75 % des 11 000 victimes étaient des femmes. Pendant les dix années précédentes Ebola, le budget pour la santé de Guinée, du Libéria et de Sierra Leone s'élevait en moyenne à seulement 140 millions de dollars par an.

En réponse à ce rapport, le comité CEDAW a demandé à la Suisse de fournir des informations sur les mesures prises pour s'assurer que « les politiques d'opacité financière et fiscale n'encouragent pas à des abus fiscaux d'envergure dans les pays étrangers, et par la même, n'aient pas de répercussions sur les ressources disponibles pour garantir les droits des femmes dans ces pays ». ¹³¹

Dissimuler aux pays en développement le reporting pays par pays

En avril 2016, la Commission européenne a lancé une proposition très attendue ; celle d'un reporting pays par pays public dans tous les domaines. Depuis de nombreuses années, les organisations de la société civile et les syndicats demandent que les entreprises multinationales rendent publiques leurs activités économiques et les impôts payés dans chaque pays où elles sont présentes. Malheureusement, la proposition de la Commission européenne¹³² s'est révélée être une déception ; elle n'exige des entreprises multinationales de publier des données ne provenant que de certains pays. L'aspect principal de la proposition est le suivant : les entreprises multinationales devraient publier les données pays par pays pour les activités réalisées au sein de l'UE. Cette proposition a été dévoilée une semaine après les révélations des Panama Papers, la Commission a donc, à la dernière

minute, demandé aux entreprises de publier des renseignements sur les pays appartenant à la liste noire des paradis fiscaux de l'UE où ils possèdent une filiale.¹³³ Bien qu'au premier coup d'œil cet ajout soit une bonne chose, la proposition présente de nombreux points faibles. Aucune liste noire de paradis fiscaux n'a encore été arrêtée par l'UE. Bien que celle-ci soit en cours d'élaboration, elle sera sûrement biaisée par des considérations diplomatiques et politiques : Comme expliqué plus haut, une liste noire de l'UE ne comprendra ni Etat-membre (alors que plusieurs d'entre eux sont des paradis fiscaux) ni des alliés tels que la Suisse et les Etats-Unis. Les entreprises auront donc toujours la possibilité de dissimuler leurs bénéfices dans les paradis fiscaux non recensés par l'UE et de nouvelles juridictions pourraient choisir de devenir des paradis fiscaux. Par conséquent, les citoyens, journalistes et législateurs n'auraient pas accès à l'ensemble des activités des entreprises multinationales.¹³⁴

Dans la pratique, un reporting pays par pays public en l'état serait inutile étant donné qu'il ne donnerait pas une idée fidèle et globale des activités des entreprises multinationales. Or le public en a besoin pour savoir si les entreprises s'acquittent de leurs impôts auprès des pays où ils exercent une activité économique réelle. Les pays en développement en souffriraient tout particulièrement puisqu'ils n'auraient effectivement pas accès aux renseignements sur les activités et les impôts des entreprises multinationales exerçant sur leur territoire (à moins qu'ils ne soient inscrits sur la liste noire des paradis fiscaux de l'UE dans quel cas les données pour leurs pays seraient rendues publiques).

En outre, cette proposition de la Commission suggère que seules les entreprises ayant un chiffre d'affaires consolidé de 750 millions d'euros par an soient concernées par l'obligation de déclarer leurs activités. D'après les estimations de l'OCDE, seuls 10 à 15 % des entreprises multinationales répondent à ce critère.¹³⁵

Ce seuil de 750 millions d'euros émane du Projet BEPS de l'OCDE¹³⁶ pour le reporting pays par pays, adopté par l'UE et proposé par le gouvernement norvégien en mai 2016.¹³⁷ A partir de 2017, les gouvernements de l'UE demanderont aux entreprises (ayant un chiffre d'affaires annuel consolidé de 750 millions d'euros ou plus) de déclarer à l'administration fiscale du pays où se trouve leur siège social leur rapport d'activités pays par pays (si le siège social se trouve en dehors de l'UE, elles devront faire leur déclaration là où se trouve la filiale européenne). Il incombe ensuite aux administrations fiscales d'échanger entre elles les informations de façon régulière. Bien que ce reporting pays par pays soit un véritable outil permettant aux administrations fiscales de s'assurer que les entreprises multinationales s'acquittent de leurs impôts, il ne permettra pas aux citoyens, aux journalistes et aux parlementaires d'avoir accès à ces informations et de demander aux entreprises multinationales et aux gouvernements de rendre des comptes. En outre, comme expliqué auparavant, le risque que les pays en développement ne reçoivent pas automatiquement ces informations est réel si celui-ci restait confidentiel. D'ailleurs, d'après l'évaluation de l'impact du reporting pays par pays réalisé par la Commission européenne, les pays de l'UE auraient la possibilité de ne pas échanger les rapports pays par pays avec tous les Etats. D'après cette évaluation, un reporting pays par pays public et complet pourrait donc pousser « les administrations fiscales des pays tiers à entreprendre un redressement fiscal sur les activités réalisées par ces derniers ». ¹³⁸ D'aucuns pourraient alors penser que les Etats membres de l'UE n'ont pas vraiment l'intention d'échanger automatiquement les reportings pays par pays confidentiels avec tous les autres gouvernements. S'ils comptaient le faire, il ne devrait pas y avoir de différence entre les reporting confidentiels et publics et les « pays tiers » devraient, dans tous les cas, recevoir les reportings grâce à l'échange automatique d'informations.

L'argument selon lequel les reportings pays par pays devraient être gardés confidentiels pour éviter que les administrations fiscales des pays tiers (y compris les pays en développement) ne recherchent des « redressements fiscaux » est très problématique. Ceci pousserait à croire que la Commission européenne le fait pour que ses entreprises multinationales n'aient pas à payer plus d'impôts dans ces pays. Agir de la sorte susciterait la polémique car ça irait à l'encontre des principes même de l'UE de cohérence des politiques au service du développement¹³⁹ et signifierait que la Commission refuse de soutenir les pays en développement dans leur lutte pour que les entreprises multinationales paient leurs impôts.

Au cours des mois à venir, le Parlement européen, la Commission et les états membres de l'UE négocieront la proposition du reporting pays par pays public. Avant celle-ci, le Parlement européen avait déjà pris position en faveur d'un reporting public sur tous les pays d'opération¹⁴⁰ via un amendement à la directive sur les droits des actionnaires en juillet 2015¹⁴¹. Cette dernière est toujours

en cours de négociation entre le Parlement et le Conseil mais il est fort probable que la proposition de reporting public dans le cadre de la directive droit des actionnaires soit abandonnée et que les discussions se déroulent désormais exclusivement dans le cadre de la proposition de la Commission européenne d'avril 2016.

Reporting pays par pays des grandes banques

Le reporting pays par pays public des institutions financières a été adopté par l'UE en 2013¹⁴². Les premières informations sont maintenant publiées depuis début 2016 par les sièges sociaux européens des banques. Alors que l'UE négocie actuellement l'extension de ce reporting aux grandes entreprises multinationales, analysons les conséquences de ce reporting sur le secteur financier.

D'abord, la publication de ces informations n'a pas eu d'impact négatif sur les banques. En réalité, en novembre 2015, lors d'une séance du Parlement, HSBC et Barclays ont apporté leur soutien au reporting pays par pays public.¹⁴³ D'après une étude de Transparency International, les publications d'informations pays par pays n'ont aucun lien avec la compétitivité d'une entreprise.¹⁴⁴

Ensuite, d'un point de vue pratique, on peut tirer un enseignement de la façon dont le reporting pays par pays public peut être réalisé. D'après une étude de PricewaterhouseCoopers, les Etats membres et les banques ont eu une interprétation différente de la directive, ce qui signifie qu'il existe une grande variété entre le format proposé et le contenu des rapports.¹⁴⁵ Pour que les informations pays par pays soient fiables et facilement comparables avec d'autres données, les Etats membres doivent être guidés pour garantir une application cohérente de la mesure. Ces rapports doivent être publiés en ligne dans un format libre et ouvert, de préférence dans un registre centralisé.

Pour finir, malgré leurs failles, ces rapports ont permis à la société civile de soulever des interrogations sur les activités économiques des banques. Par exemple, un rapport publié par les organisations de la société civile françaises sur les plus grandes banques françaises montre un décalage significatif entre les activités des banques et les profits qu'elles enregistrent dans les paradis fiscaux où elles sont présentes¹⁴⁶. Les cinq banques interrogées ont révélé avoir 16 filiales sur les îles Cayman, sans un seul employé sur place. Pourtant, le Crédit Agricole a déclaré 35 millions d'euros de bénéfices aux îles Caymans.¹⁴⁷ L'étude montre également que les banques ont réalisé un tiers de leurs bénéfices internationaux, à savoir près de 5 milliards d'euros, dans les paradis fiscaux bien qu'elles n'aient qu'un sixième de leurs employés dans ces juridictions.¹⁴⁸ Le reporting pays par pays public permettra aux journalistes, à la société civile et aux législateurs de mieux connaître les flux internationaux de capitaux et d'avoir un débat plus éclairé sur l'imposition internationale.

Propriété dissimulée

Il est de notoriété publique que les entreprises et les personnes les plus riches peuvent trouver des moyens de cacher leur argent et de minimiser leurs impôts. Tax Justice Network-Afrique (TJN-A) a analysé le nombre d'entreprises offshore révélés par les Panama Papers qui ont un lien avec 16 pays africains. En comparant ces chiffres à la quantité de flux financiers illicites de ces mêmes pays, le TJN-A s'est rendu compte que les pays aux flux financiers les plus élevés sont également ceux qui ont le plus d'entreprises offshore.¹⁴⁹ D'après le TJN-A, entre 2004 et 2014, ces mêmes pays ont perdu plus de 50 milliards de dollars dans les flux financiers illicites et ont perçu 30 milliards de dollars d'aide publique au développement (APD).¹⁵⁰ Etant donné que la plupart de ces pays subissent les affres de la pauvreté extrême et de l'inégalité, l'évasion de ces ressources a eu un impact négatif sur leurs attentes en matière de développement.

A la suite du scandale des Panama Papers, de nombreux gouvernements de pays en développement, dont le Ghana, le Nigeria, le Kenya, l'Afrique du Sud et l'Afghanistan, ont affirmé leur volonté de créer des registres publics des bénéficiaires effectifs des sociétés.¹⁵¹ La connaissance des bénéficiaires effectifs des sociétés est indispensable pour suivre les individus qui contrôlent et tirent profit de l'entreprise. Rendre publiques les informations concernant les bénéficiaires effectifs permettrait aux autorités de cibler les crimes et à la société civile, aux journalistes et aux citoyens de connaître

les personnes qui contrôlent effectivement les sociétés.. Comme l'ont montré les Panama Papers, ceci permettrait d'avancer considérablement dans la lutte contre la corruption et la fraude fiscale.

En outre, il existe également une solide analyse de cas concernant les informations publiques sur les bénéficiaires effectifs. D'après la Global Fraud Survey de l'EY, basée sur des informations recueillies auprès de 2 800 hauts dirigeants de 62 pays et territoires du monde, 91 % des participants pensent que connaître le bénéficiaire effectif des entreprises avec lesquelles ils travaillent est essentiel.¹⁵² A moins de rendre publics les registres sur les bénéficiaires effectifs, les autres entreprises n'auront pas facilement accès à ces informations.

Financial Secrecy Index 2015	
Global ranking	Jurisdiction
6	Luxembourg
8	Germany
15	UK(*)
24	Austria
31	France
37	Ireland
38	Belgium
41	Netherlands
53	Norway
56	Sweden
58	Italy
59	Latvia
66	Spain
75	Poland
81	Czech Republic
83	Denmark
88	Slovenia
90	Finland

Table 3. L'index d'opacité financière est produit par Tax Justice Network et repose sur une évaluation des niveaux d'opacité financière de chaque juridiction, intégrant la transparence sur les bénéficiaires effectifs des entreprises, les trusts et structures juridiques similaires. Plus le niveau est élevé, plus le pays est opaque.

(*) Le Royaume-Uni est classé 15e à une échelle globale. Cependant, comme mentionné dans l'index d'opacité financière, le Royaume-Uni serait en haut du classement si les territoires britanniques d'outre-mer et les dépendances de la Couronne étaient inclus¹⁵³ dans son évaluation.

En réponse aux Panama Papers, la Commission européenne a revu sa législation en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et les bénéficiaires effectifs, et ce au milieu de la période au cours de laquelle chaque pays transpose la directive au niveau national. La 4^e directive anti-blanchiment d'argent a été adoptée à l'été 2015 ; elle propose la mise en place de registres nationaux centralisés des bénéficiaires effectifs des entreprises et trusts dans tous les Etats membres de l'UE. L'une des principales questions était de savoir si ces registres devraient être ouverts au public. Le texte final restreint l'accès à ces registres aux personnes et organisations ayant un « intérêt légitime » à consulter ces informations sur les propriétaires des entreprises et refuse l'accès aux informations sur les propriétaires de trusts.¹⁵⁴ Cette clause a toutefois été revue en juin 2016 et la Commission a proposé l'accès libre aux registres de certaines entreprises et trusts.¹⁵⁵

Bien que le Parlement soutienne la mise en place de ces registres¹⁵⁶, ceux-ci risquent de susciter le débat entre les gouvernements de l'UE. Certains pays comme le Royaume-Uni, les Pays-bas, la

Slovénie et le Danemark ont déjà décidé de rendre les registres de leurs entreprises publics mais plusieurs Etats membres de l'UE se montrent très sceptiques face à cette transparence (voir ci-dessous « résultats des rapports »).

Bien que la proposition de la Commission européenne¹⁵⁷ de mettre en place des registres publics de bénéficiaires effectifs soit un grand pas en avant, elle comporte des failles. La Commission différencie trust « commercial » et « non-commercial » et rend publiques les informations du premier mais pas du second. En pratique, la différence ne sera pas toujours facile à faire, et les trusts familiaux peuvent également être utilisés pour dissimuler des fonds. En outre, avec cette directive, les entreprises n'ayant pas de bénéficiaires effectifs reconnus pourront continuer d'exercer leur activité si la direction est connue. Cette possibilité risque d'être largement exploitée et permettrait aux entreprises n'ayant pas de propriétaire effectif de continuer d'exister et d'exercer grâce aux administrateurs de l'entreprise.¹⁵⁸

En réparant ces failles, le Parlement et les Etats membres avanceraient d'un pas décidé vers plus de transparence financière.

Le manque de protection des lanceurs d'alerte

Tant que les structures et les activités des entreprises multinationales ne seront pas pleinement transparentes, on devra compter sur les lanceurs d'alerte pour divulguer des informations sur l'évasion fiscale qui coûte, chaque année, des milliards aux Etats. Fin 2014, Antoine Deltour, ancien employé de PriceWaterhouseCoopers a révélé des informations sur plus de 300 rescrits fiscaux conclus entre le Luxembourg et des entreprises multinationales grâce auxquels ces dernières ont pu sensiblement réduire leurs taux d'imposition, parfois jusqu'à moins d'un pour cent.¹⁵⁹ Ces révélations engendrèrent le scandale LuxLeaks, un véritable tournant dans la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises en Europe, mettant au jour les avantages dont profitent certaines entreprises multinationales.

Cependant, Antoine Deltour et Raphaël Halet, un autre lanceur d'alerte, ont été traduits en justice au Luxembourg, les chefs d'accusation étant, entre autres, la violation du secret professionnel et le vol d'informations. Le tribunal a condamné Deltour à une peine 12 mois de prison avec sursis assortie d'une amende de 1 500€. Halet a été condamné à 9 mois de prison avec sursis et à une amende de 1 000€.¹⁶⁰ Ils ont fait appel de cette décision.¹⁶¹ Edouard Perrin, journaliste français ayant révélé cette affaire, a été acquitté mais devra se représenter devant la justice car le procureur général luxembourgeois a annoncé son intention de faire appel de ces trois décisions.¹⁶²

La menace de finir en prison décourage certains lanceurs d'alerte potentiels de divulguer des informations qui pourraient servir l'intérêt public. Selon les organisations de la société civile, les lanceurs d'alerte agissent dans l'intérêt général et devrait être remerciés et non pas sanctionnés.¹⁶³

A l'heure actuelle, l'UE n'a pris aucune mesure concrète en vue d'améliorer la protection des lanceurs d'alerte, bien au contraire. La directive sur le secret des affaires proposée par la Commission en 2013 donne une définition commune du secret des affaires, par exemple des nouvelles techniques de production ou un savoir-faire ayant une valeur économique pour l'entreprise. La directive propose également aux entreprises un cadre dans lequel elles peuvent demander réparations lorsque le secret des affaires est violé.¹⁶⁴ La première proposition a été largement critiquée ; elle sape la liberté d'information en autorisant les entreprises à poursuivre en justice les journalistes ou lanceurs d'alerte divulguant des informations confidentielles. Pendant plus de deux ans cette proposition a été débattue au Parlement européen.¹⁶⁵ Le Parlement et le Conseil ont fini par parvenir à un accord pour inclure une clause sur la protection des lanceurs d'alerte fin 2015. La directive fut adoptée par le Conseil en mai 2016.¹⁶⁶ Malgré cette nouvelle clause sur la protection des lanceurs d'alerte, cette décision a été fortement critiquée par les organisations de la société civile et par les syndicats car elle rendrait automatique l'opacité sur les informations internes à l'entreprise et irait au-delà de la prévention d'un comportement anti-compétitif en incluant toute personne de la société « acquérant, utilisant ou publiant » des informations considérées comme secret des affaires.¹⁶⁷

Face à l'inaction de la Commission européenne concernant la protection des lanceurs d'alerte, le groupe Les Verts / Alliance libre européenne du Parlement européen a proposé de rédiger une directive à ce sujet.¹⁶⁸ D'après le projet de texte, les lanceurs d'alerte seraient à l'abri de toute charge criminelle en vertu de la divulgation protégée et de toute forme de représailles telles que le

licenciement ou toute forme de pression. Il incombe à l'employeur de prouver que toute mesure prise à l'encontre d'un lanceur d'alerte n'est pas en lien avec la divulgation de l'information.

En juillet 2016, la Commission européenne a répondu à la demande d'une protection pour les lanceurs d'alerte dans un communiqué¹⁶⁹ expliquant les prochaines étapes à suivre pour améliorer la transparence fiscale au sein de l'UE. Elle a annoncé qu'elle suivrait les clauses des Etats membres concernant les lanceurs d'alerte et encouragerait la recherche et l'échange de bonnes pratiques pour assurer une protection au niveau national. Elle a également annoncé qu'elle essaierait de prendre des mesures européennes pour assurer la protection des lanceurs d'alerte au cours des mois à venir.

Un soutien européen pour des solutions internationales

Les pays en développement, à l'écart du processus de décision

Selon l'UE, l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economiques (OCDE), également connu sous le nom de « club des pays riches » est le forum idéal pour mettre en place des normes fiscales internationales bien qu'il ne compte que 35¹⁷⁰ pays membres. En réponse à cette question du Parlement européen : la Commission européenne soutiendrait-elle « la création d'un organe fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations unies pour lutter contre l'évasion fiscale et la concurrence fiscale entre les pays », ¹⁷¹ la Commission européenne a apporté une réponse évasive : « concernant la création d'un organe fiscal intergouvernemental pour lutter contre l'évasion fiscale et la concurrence fiscale entre les pays, la Commission pense que de grands progrès peuvent être réalisés au sein du nouveau cadre inclusif de l'OCDE sur le Projet BEPS concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, qui inclurait autant de pays que possible, notamment les pays en développement. ¹⁷² Comme expliqué plus haut (voir « Mise en place d'un programme fiscal international »), ceci pose problème. Bien que les pays en développement soient invités à participer à la mise en œuvre des décisions, plus de 100 pays en développement ont été exclus à plusieurs reprises de la création de ce programme et du processus de décision concernant des problématiques fiscales internationales.

Au vu de l'ancrage des traditions démocratiques en Europe et du fait que l'imposition soit considérée comme une question essentielle de souveraineté nationale, il est étrange de constater une approche si négative de l'Europe concernant l'inclusion des pays en développement au processus de mise en place de normes fiscales internationales.

Le Parlement européen ne partage pas ce point de vue, il a réitéré en 2016 « son soutien pour la création d'un organe intergouvernemental ayant tous les outils en main et des ressources supplémentaires, sous l'égide des Nations unies, pour garantir à tous les pays une participation équitable à l'élaboration et à la réforme des politiques fiscales internationales ». ¹⁷³

Renforcement des capacités ou conformité ?

Le « renforcement des capacités » des pays en développement est un terme récurrent dans les débats sur la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises. Dans sa stratégie externe sur la fiscalité publiée en janvier 2016¹⁷⁴, la Commission européenne souligne le fait que l'UE se concentrera sur le renforcement des capacités et soutiendra les initiatives internationales de « renforcement des législations et règles » dans les pays en développement.

Alors que davantage de ressources devraient être consacrées au renforcement des capacités en matière de fiscalité dans les pays en développement, ces projets ont souvent été problématiques notamment lorsque les dirigeants de pays développés et les organisations internationales ont commencé à rédiger des lois pour les pays en développement. ¹⁷⁵

En 2016, Eurodad a également publié un rapport¹⁷⁶ sur l'initiative dite des « Inspecteurs des Impôts Sans Frontières » de l'OCDE et du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) Ce rapport comprenait des documents internes non publiés de l'OCDE concernant trois projets-pilotes de l'initiative et explique que :

- L'initiative Inspecteurs des Impôts Sans Frontières a des méthodes de travail très précises. En effet son approche donne aux experts étrangers un accès direct aux administrations fiscales des pays en développement.

- Dans aucun des trois projets-pilotes les pays en développement recevant de l'aide n'étaient à la tête du processus lorsque le projet-pilote a commencé dans leur pays. Ce qui va à l'encontre des principes sur l'efficacité de l'aide pour l'appropriation et la gouvernance des pays en développement et diminue les chances de voir l'aide fiscale inscrite dans les priorités et dans l'intérêt des pays en développement.
- Il semblerait qu'un sérieux conflit d'intérêt ait eu lieu, et que ceci se reproduise. Dans un projet pilote entre le Royaume-Uni et le Rwanda, PricewaterhouseCoopers (PwC), une entreprise conseillant les entreprises multinationales sur leur planification fiscale, a assumé un rôle de gestionnaire. En outre, dans les trois projets-pilotes, les pays donateurs, qui envoyaient également des experts dans les administrations fiscales des pays en développement, avaient des intérêts dans les pays concernés.
- Encore aujourd'hui, l'initiative Inspecteurs des Impôts Sans Frontières ne semble pas avoir de solutions pour éviter que ces problèmes ne se reproduisent à l'avenir.

Etant donné les difficultés qu'ont les pays en développement à appliquer les règles sur le prix de transfert qui permettent de garantir que les entreprises paient leurs impôts là où elles perçoivent des bénéfices (voir box 3 sur les entreprises multinationales – entités uniques ou groupes d'entités indépendantes), ce système leur posera évidemment encore plus de difficultés. Comme l'affirme le professeur émérite de l'université de Lancaster, Sol Picciotto : « Sur la base de l'approche de l'OCDE, Le FMI, la Banque mondiale, l'OCDE et d'autres ont investi dans le renforcement des capacités de ces pays et au cours des dernières années beaucoup ont passé des lois et règles notamment sur le prix de transfert. Toutefois, accorder des ressources humaines qualifiées limitées aux pays en développement pour tenter de gérer un système défaillant serait au mieux, une solution à court terme ».¹⁷⁷

Engagements et actions de 18 pays et deux institutions de l'Union Européenne dans la lutte contre l'évasion fiscale

	Transparence des bénéficiaires effectifs	Reporting pays par pays public	Conventions fiscales	Solutions à l'échelle internationale
Commission européenne	Après les Panama Papers, la Commission européenne a proposé une directive introduisant des registres publics pour les bénéficiaires effectifs des sociétés et de certains trusts européens. ¹⁷⁸	La Commission européenne a proposé une directive qui oblige les multinationales à publier des données pays par pays, mais uniquement pour certains pays. Cette proposition va à l'encontre de l'idée du reporting pays par pays public, qui est de permettre d'avoir un état des lieux complet de tous les pays dans lesquels l'entreprise opère. Cette proposition n'est donc pas vraiment, en réalité, un reporting pays par pays. ¹⁷⁹	La Commission européenne reconnaît désormais que les conventions fiscales peuvent avoir un impact négatif sur les pays en développement mais n'a pour le moment rien proposé pour remédier à ce problème. ¹⁸⁰	La Commission européenne est en défaveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies. ¹⁸¹
Parlement européen	Le Parlement européen a proposé des registres publics pour les bénéficiaires effectifs des sociétés, des trusts, et des structures similaires.	Le Parlement européen a proposé un reporting pays par pays complet et public. ¹⁸²	Le Parlement européen a reconnu les impacts potentiellement négatifs des conventions fiscales sur les pays en développement et a appelé à une juste répartition des droits à taxer entre les pays. Il a également appelé à ce que les conventions fiscales soient renégociées sur la base du modèle des Nations unies. ¹⁸³	Le Parlement européen a soutenu à de nombreuses reprises la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies. ¹⁸⁴
Allemagne	Transparence des bénéficiaires effectifs – YELLOWWITH GREEN ARROW: Sur la question de l'accès public aux registres des bénéficiaires effectifs, il semblerait que l'Allemagne évolue rapidement, et dans le bon sens. Pendant longtemps, le gouvernement allemand s'est très fermement opposé à cette mesure. Mais le gouvernement a récemment fait part de son intention de mettre en place un registre public en Allemagne. Ce registre sera certainement payant, mais c'est tout de même une véritable avancée. Néanmoins, l'Allemagne continue d'autoriser des arrangements secrets problématiques, comme les actions au porteur.	Reporting public des entreprises multinationales – RED: Le gouvernement allemand a longtemps œuvré très activement contre l'adoption d'un reporting pays par pays public complet au niveau européen. Aujourd'hui, l'Allemagne est toujours très sceptique, y compris concernant la proposition de la Commission européenne, qui n'introduirait qu'un reporting pays par pays partiel.	Conventions fiscales – RED: Les conventions fiscales passées entre l'Allemagne et des pays en développement sont problématiques, car on compte un nombre important de conventions « très restrictives ». Autre élément d'inquiétude : le nombre de conventions fiscales passées entre l'Allemagne et les pays en développement est beaucoup élevé comparativement aux autres pays étudiés dans ce rapport.	Solutions à l'échelle internationale – RED: L'Allemagne n'est pas en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Autriche	Transparence des bénéficiaires effectifs – YELLOWWITH BLINDFOLD: La position de l'Autriche concernant l'accès public à ses futurs registres de bénéficiaires effectifs n'est pas connue.	Reporting public des entreprises multinationales – RED: le gouvernement autrichien est opposé à un reporting pays par pays public complet ainsi qu'à la proposition de reporting public partiel de la Commission européenne.	Conventions fiscales – YELLOWWITH AN ARROW TOWARDS RED: Bien que l'Autriche ait un tout petit peu moins de conventions fiscales avec les pays en développement que la moyenne des pays figurant dans le rapport, la réduction des taux d'imposition via ces conventions est bien au-dessus de la moyenne, ce qui pourrait avoir des effets négatifs sur les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le gouvernement autrichien n'a pas de position officielle à propos de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Belgique	Transparence des bénéficiaires	Reporting public des entreprises multinationales –	Conventions fiscales - RED: La Belgique a un nombre important	Solutions à l'échelle internationale – RED: Le

	<p>effectifs –YELLOW WITH BLINDFOLD – La transposition de la 4e Directive Anti-blanchiment est prévue pour la fin de l’année 2016 et le Ministre des Finances accorde beaucoup d’importance à cette directive. Pour autant, la Belgique n’a pas encore adopté de position formelle à propos de l’accès public aux registres des bénéficiaires effectifs.</p>	<p>YELLOWWITH BLINDFOLD: La position du gouvernement sur le reporting pays par pays public complet n’est pas claire.</p>	<p>de conventions fiscales avec les pays développement, mais la réduction des taux d’imposition dans les pays en développement via ces conventions est assez faible. Cependant, cette moyenne ne montre pas que plusieurs conventions fiscales passées entre la Belgique et les pays en développement sont « très restrictives ». Il semblerait également que les conventions fiscales belges aient des impacts négatifs significatifs sur les pays en développement qui les ont signées. Selon une estimation (plutôt conservatrice), ces conventions auraient coûté 35 millions d’euros de recettes fiscales à 28 pays en développement en 2012.</p>	<p>gouvernement belge n’est pas en faveur de la création d’un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.</p>
Danemark	<p>Transparence des bénéficiaires effectifs –GREEN: Le Danemark a adopté une loi qui inclut la mise en place d’un registre public des bénéficiaires effectifs des sociétés et des fondations. Le Danemark semble en général en faveur de registres publics.</p>	<p>Reporting public des entreprises multinationales – RED: le gouvernement danois n’est pas en faveur d’un reporting pays par pays public complet mais soutient la proposition de la Commission européenne, qui permettra au public de n’avoir qu’une image partielle des activités et des impôts payés par les entreprises multinationales.</p>	<p>Conventions fiscales - RED: Le Danemark a moins de conventions fiscales avec les pays en développement que la moyenne des pays étudiés dans ce rapport. En revanche le taux moyen de réduction du taux d’imposition dans les pays en développement via ces conventions est équivalent à la moyenne.. En revanche, ce que ce taux moyen de réduction ne montre pas, c’est que le Danemark a plusieurs conventions spécifiques, qui sont très restrictives et induisent des contraintes très fortes sur les droits à taxer des pays en développement qui les ont signées.</p>	<p>Solutions à l’échelle internationale – RED: Le gouvernement danois n’est pas en faveur de la création d’un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.</p>
Espagne	<p>Transparence des bénéficiaires effectifs – YELLOWWITH BLINDFOLD: Sur la question de l’accès public au registre des bénéficiaires effectifs, la position du gouvernement espagnol n’est pas claire. D’un autre côté, le niveau d’opacité financière permis en Espagne n’est pas très élevé.</p>	<p>Reporting public des entreprises multinationales – GREEN: le gouvernement espagnol a déclaré qu’il n’était pas opposé à un reporting pays par pays public complet au niveau de l’Union européenne mais pense que cela serait encore mieux si c’était accepté au niveau international.</p>	<p>Conventions fiscales – RED: De tous les pays étudiés dans ce rapport, l’Espagne est, après l’Irlande, le deuxième pays le plus agressif en matière de réductions de taux d’imposition pour les PED dans ses conventions fiscales. . L’Espagne a également un nombre important de conventions fiscales avec les pays en développement, ce qui est d’autant plus préoccupant.</p>	<p>Solutions à l’échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le gouvernement espagnol n’a pas pris position concernant la mise en place d’un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.</p>
Finlande	<p>Transparence des bénéficiaires effectifs – GREEN: La Finlande n’a pas encore introduit de registre des bénéficiaires effectifs mais le gouvernement a récemment proposé, dans un projet de loi, que le registre à venir soit public.</p>	<p>Reporting public des entreprises multinationales – YELLOW: La Finlande a été à pionnière en introduisant un reporting pays par pays public pour les entreprises publiques. Cependant, ce reporting contient des failles qui permettent aux entreprises de choisir quelles données inclure, et les rapports qui en résultent contiennent d’importantes lacunes. Mais malgré ces manques évidents, le gouvernement n’a pas révisé ces obligations depuis 2014. Au niveau européen, la Finlande soutient la proposition de la Commission européenne pour un reporting pays par pays partiel et est défavorable à un reporting pays par pays public complet.</p>	<p>Conventions fiscales - YELLOW: Bien que la Finlande possède moins de conventions fiscales avec les pays en développement que les autres pays étudiés dans ce rapport, ces conventions fiscales ont un impact très négatif sur les pays en développement qui les ont signées. En effet, les conventions fiscales finlandaises avec les pays en développement contiennent en moyenne des réductions importantes de leurs taux d’imposition.</p>	<p>Solutions à l’échelle internationale – RED: Le gouvernement finlandais reconnaît que les décisions en matière fiscale ont un impact majeur sur les pays en développement, mais ne souhaite pas pour autant qu’ils aient une place à la table des décisions, via la mise en d’un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.</p>

France	Transparence des bénéficiaires effectifs – GREEN: Après avoir introduit un registre public des bénéficiaires effectifs des trusts, la France a introduit un autre registre public, des bénéficiaires effectifs des sociétés cette fois, et le gouvernement semble avoir une position progressiste sur le sujet. Cependant, au même moment, le Conseil Constitutionnel a déclaré que le registre public des trusts était « inconstitutionnel »	Reporting public des entreprises multinationales – GREEN: Après avoir bloqué les tentatives du Parlement français d'introduire un reporting pays par pays public complet en France, le gouvernement a accepté un étrange compromis. Mais le gouvernement français a aussi promis de travailler au niveau européen en faveur d'un reporting pays par pays public complet, ce qui est très positif.	Conventions fiscales – RED: Bien que les conventions fiscales françaises avec les pays en développement réduisent en moyenne moins les taux d'imposition que les autres pays étudiés dans ce rapport, la France a huit conventions fiscales « très restrictives » avec des pays en développement. Parmi les pays étudiés dans ce rapport, la France est celui qui a le nombre le plus important de conventions fiscales avec les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – RED: La France a été l'un des opposants les plus actifs à la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies lors de la troisième conférence sur le financement du développement en juillet 2015 à Addis Abeba.
Irlande	Transparence des bénéficiaires effectifs – YELLOWWITH BLINDFOLD: La position du gouvernement sur la question de l'accès public au registre des bénéficiaires effectifs n'est pas claire.	Reporting public des entreprises multinationales – YELLOWWITH BLINDFOLD: La position du gouvernement sur la question du reporting pays par pays public complet n'est pas claire.	Conventions fiscales - RED: De tous les pays étudiés dans ce rapport, l'Irlande est celui dont les conventions signées avec les pays en développement entraînent la plus forte réduction du taux d'imposition des PED. On dénombre trois conventions fiscales « très restrictives » parmi les conventions fiscales passées entre l'Irlande et les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – RED: Le gouvernement irlandais est défavorable à la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Italie	Transparence des bénéficiaires effectifs - YELLOWWITH BLINDFOLD: L'Italie n'a pas encore transposé la 4 ^e Directive Anti-Blanchiment et la position du gouvernement sur la question de l'accès public au registre des bénéficiaires effectifs n'est pas claire.	Reporting public des entreprises multinationales – – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le gouvernement italien s'est engagé pour un reporting pays par pays public au niveau international mais cet engagement n'a pas été suivi d'effets concrets. La position du gouvernement sur la question du reporting pays par pays complet n'est pas toujours clarifiée.	Conventions fiscales – RED: Bien que la réduction du taux d'imposition dans les pays en développement via les conventions fiscales italiennes soit en moyenne plus faible que la plupart des autres pays étudiés dans ce rapport, l'Italie est, avec le Royaume Uni, le pays qui a le nombre le plus important de conventions fiscales « très restrictives » avec les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – RED: L'Italie n'est pas en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Lettonie	Transparence des bénéficiaires effectifs – RED: Dans le cadre de la transposition de la 4 ^e Directive Anti-Blanchiment, le gouvernement letton prévoit un accès au registre des bénéficiaires effectifs extrêmement limité. Il est probable que tous les individus en mesure de prouver qu'ils ont « un intérêt légitime » ne puissent pas y avoir accès, même s'il s'agit d'une exigence de la directive européenne.	Reporting public des entreprises multinationales – RED: Le gouvernement letton soutient la proposition de la Commission européenne en faveur d'un reporting pays par pays partiel mais est défavorable à un reporting pays par pays public complet.	Conventions fiscales - YELLOW: Bien que la Lettonie ait relativement peu de conventions fiscales avec les pays en développement, les conventions lettones ont un impact négatif relativement important sur les pays en développement qui les ont signées. En effet, les conventions fiscales lettonnes avec les pays en développement contiennent, en moyenne, des réductions de taux d'imposition importantes pour ces derniers.	Solutions à l'échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: La position du gouvernement letton à propos de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies est inconnue.
Luxembourg	Transparence des bénéficiaires effectifs – RED: Selon l'indice d'opacité financière, le Luxembourg a le niveau d'opacité financière le plus élevé de tous les pays étudiés dans ce rapport (et est à la 6 ^e place au niveau international). La position du gouvernement sur la question de l'accès public au registre des bénéficiaires effectifs n'est pas claire.	Reporting public des entreprises multinationales – YELLOWBLINDFOLD: Le gouvernement luxembourgeois n'a pas adopté de position sur le reporting pays par pays public complet.	Conventions fiscales - YELLOW: Bien que loin d'être parfait, le système de conventions fiscales luxembourgeois est moins problématique que celui des autres pays étudiés dans ce rapport. En effet, le nombre de conventions fiscales avec les pays en développement, ainsi que la moyenne de réduction du taux d'imposition via ces conventions, est bien en dessous de la moyenne des autres pays étudiés dans ce rapport.	Solutions à l'échelle internationale – YELLOW: Le gouvernement luxembourgeois n'a pas de position claire à propos de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Norvège	Transparence des bénéficiaires effectifs – GREEN: le gouvernement norvégien a annoncé qu'il s'apprêtait à présenter un projet de loi visant à introduire un registre public des bénéficiaires effectifs en Norvège.	Reporting public des entreprises multinationales – YELLOWWITH BLINDFOLD: le gouvernement norvégien envisage l'introduction d'un reporting pays par pays public et le sujet est actuellement intensément débattu en	Conventions fiscales - RED: La Norvège a un nombre important de conventions fiscales « très restrictives » avec les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: La Norvège a été par le passé le pays européen le plus en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein

		Norvège. Mais l'issue de ces débats est encore incertaine.		des Nations unies mais sa position actuelle n'est pas connue.
Pays Bas	Transparence des bénéficiaires effectifs –GREEN: Bien que rien ne soit encore finalisé, les Pays Bas ont annoncé qu'ils prévoient de mettre en place un registre public des bénéficiaires effectifs. L'accès à ce registre sera un peu limité, mais les Pays Bas semblent désormais favorables à la transparence sur les bénéficiaires effectifs.	Reporting public des entreprises multinationales – GREEN WITH ARROW TOWARDS YELLOW: Le gouvernement néerlandais est généralement en faveur d'un reporting pays par pays public complet, mais a proposé aux multinationales une option « conformez-vous ou justifiez-vous ».	Conventions fiscales - RED: Le gouvernement affirme qu'il est prêt à accepter des taux d'imposition plus élevés pour les pays en développement dans le cadre de ses conventions fiscales. Mais un récent rapport d'ActionAid a démontré que les Pays Bas avaient actuellement en vigueur certaines conventions fiscales extrêmement restrictives avec des pays en développement, qui rendaient difficile la collecte d'impôts au sein de ces pays. De plus, les Pays-Bas ont plus de conventions fiscales avec les pays en développement que la moyenne des pays étudiés dans ce rapport, et sont également comparativement plus offensifs quand il s'agit de négocier la réduction des taux d'imposition dans les pays en développement. Enfin, le gouvernement ne prélève pas d'impôt à la source sur les paiements vers des paradis fiscaux, alors que cela pourrait être une mesure anti-abus efficace, qui ne nécessite pas de longues et fastidieuses renégociations de conventions.	Solutions à l'échelle internationale – RED: Le gouvernement néerlandais n'est pas en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Pologne	Transparence des bénéficiaires effectifs – RED: Le gouvernement polonais est opposé aux registres publics des bénéficiaires effectifs au niveau européen et donc vraisemblablement au niveau national également.	Reporting public des entreprises multinationales – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le gouvernement soutient la proposition de la Commission européenne (un reporting pays par pays public mais partiel) mais on ne sait pas s'il accepterait un reporting pays par pays public complet.	Conventions fiscales - RED: La Pologne a un nombre important de conventions fiscales « très restrictives » avec les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le gouvernement polonais n'a pas pris position concernant la mise en place d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
République Tchèque	Transparence des bénéficiaires effectifs – RED WITH ARROW TOWARDS YELLOW: La position du gouvernement tchèque sur la question de la transparence des bénéficiaires effectifs est ambiguë. D'un côté, l'accès aux informations du registre des bénéficiaires effectifs est très limité dans la nouvelle loi tchèque (il semble que la définition de l'intérêt légitime soit si restrictive qu'en pratique, le registre ne sera pas accessible au public, qu'ils aient un intérêt légitime ou non). Mais d'un autre côté, le gouvernement semble avoir récemment changé de position et soutenir désormais des registres publics de bénéficiaires effectifs au niveau européen, ce qui représente un pas en avant important et bienvenu.	Reporting public des entreprises multinationales – RED: Bien que le gouvernement tchèque n'ait pas de position officielle, le Ministre des Finances s'est montré très sceptique à l'idée d'un reporting pays par pays public complet.	Conventions fiscales - YELLOW: En moyenne, la République Tchèque a un peu moins de conventions fiscales avec les pays en développement que les autres pays étudiés dans le rapport. Mais la réduction des taux d'imposition via ces conventions est plus importante que la moyenne. La République Tchèque n'a en revanche pas de conventions fiscales « très restrictives »	Solutions à l'échelle internationale – RED: Le gouvernement tchèque n'est pas en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.
Royaume Uni	Transparence des bénéficiaires effectifs – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le Royaume Uni a joué un vrai rôle de précurseur en créant un registre public des bénéficiaires effectifs des sociétés. Mais le Royaume Uni n'a pas utilisé les pouvoirs à sa	Reporting public des entreprises multinationales – YELLOWWITH GREEN ARROW: Le Royaume Uni est en faveur d'un reporting public mais souhaite avancer sur une base multilatérale.	Conventions fiscales – RED: Le Royaume Uni a, avec l'Italie, le nombre le plus important de conventions fiscales « très restrictives » avec les pays en développement. En moyenne, les conventions fiscales britanniques avec les pays en développement	Solutions à l'échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: Depuis les changements ministériels au Royaume Uni, aucune déclaration n'a été faite à propos de la création d'un organisme fiscal

	disposition pour accroître la Transparence dans les « Territoires de la Couronne » et s'est également opposé à accroître la transparence autour des véritables propriétaires des trusts. Il reste à voir quelle position le nouveau gouvernement britannique va adopter sur la question des trusts.		contiennent des réductions de taux d'imposition assez élevés pour ces derniers. Si l'on ajoute à cela le fait que le Royaume Uni a un grand nombre de conventions fiscales avec les pays en développement, les raisons de s'inquiéter sont d'autant plus grandes.	intergouvernemental au sein des Nations unies.
Slovénie	Transparence des bénéficiaires effectifs – GREEN: La Slovénie a mis en place un registre public des bénéficiaires effectifs des sociétés et d'autres structures légales qui peuvent générer des obligations fiscales en Slovénie. Il y a une marge de progression, notamment en ce qui concerne le format des données (importance de l'open data pour permettre une véritable analyse des données) et l'accès à toutes les données nécessaires pour déterminer avec certitude les bénéficiaires effectifs. La mise en place de ce registre public est néanmoins un vrai pas en avant.	Reporting public des entreprises multinationales – RED: La Slovénie ne soutient pas un reporting pays par pays public complet mais est en faveur de la proposition de la Commission européenne, qui ne donnera au public qu'une image partielle des activités et des impôts payés par les entreprises multinationales.	Conventions fiscales - YELLOW: Bien que la Slovénie ait peu de conventions fiscales avec les pays en développement, celles qui sont en place réduisent les taux d'imposition à la source de 3,7 %, ce qui est un tout petit peu en dessous de la moyenne des pays étudiés dans ce rapport, mais est néanmoins significatif. Le fait que la Slovénie prévoit de négocier ces futures conventions avec les pays en développement sur la base du modèle OCDE (qui peut aller à l'encontre des intérêts des pays en développement) est également problématique. Enfin, la Slovénie ne prévoit pas de lancer une étude d'impact pour évaluer les potentiels effets dommageables de ses conventions fiscales.	Solutions à l'échelle internationale – YELLOWWITH BLINDFOLD: Le gouvernement slovène a fait par le passé des déclarations en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies mais sa position actuelle est inconnue.
Suède	Transparence des bénéficiaires effectifs – YELLOWWITH BLINDFOLD: La Suède a longtemps été opposée aux registres publics des bénéficiaires effectifs mais le gouvernement semble désormais avoir une position moins tranchée et hésiter à créer des registres publics au niveau national.	Reporting public des entreprises multinationales – RED: La Suède est opposée à un reporting public pays par pays complet et est même opposée au reporting partiel proposé par la Commission européenne.	Conventions fiscales – RED: La Suède a quatre conventions fiscales « très restrictives » avec les pays en développement.	Solutions à l'échelle internationale – RED: Le gouvernement suédois n'est pas en faveur de la création d'un organisme fiscal intergouvernemental au sein des Nations unies.

Résultats du rapport

Transparence financière et des entreprises

Après le scandale des Panama Papers, une nouvelle volonté politique d'avancer vers plus de transparence a émergé dans certaines régions d'Europe.

Transparence sur les bénéficiaires effectifs

Par rapport à 2015, on constate une augmentation significative du nombre de pays qui soutiennent la création de registres publics de bénéficiaires effectifs (Finlande, Pays-Bas, Norvège) ou qui les ont d'ores et déjà mis en place sur leur territoire (Royaume-Uni, France, Danemark, Slovaquie). Pour la toute première fois, la Commission européenne soutient elle aussi ces registres publics. Comme en 2015, 45% des pays étudiés dans ce rapport restent indécis, mais le nombre de pays opposés à la transparence sur les bénéficiaires effectifs est désormais moins important que le nombre de pays en sa faveur. Et il semblerait que cette tendance soit amenée à se confirmer. En Allemagne et en République Tchèque, on observe un soutien grandissant à la transparence.

Reporting pays par pays public

On observe une tendance similaire, bien que moins nette, autour de la question de la transparence des entreprises multinationales et de la publication de données concernant leurs activités et les impôts qu'elles payent dans tous les pays où elles sont présentes. Les pays qui s'y opposent (Autriche, République Tchèque, Danemark, Allemagne, Lettonie, Suède) sont toujours plus nombreux que les pays qui soutiennent cette proposition (France, Pays-Bas, Espagne et Royaume-Uni). Il s'agit tout de même d'une progression par rapport à 2015. Autre point positif, la France, qui a longtemps été le pays leader sur la question, semble à nouveau prête à endosser ce rôle. Si l'on ajoute à cela la constante détermination du Parlement européen au sujet du reporting public, on peut espérer d'importantes avancées dans les mois à venir. La bataille politique autour du reporting pays par pays public pourrait donc bien être l'une des plus animées de l'année 2017.

Politiques fiscales

Contrairement aux avancées constatées en matière de transparence, les avancées en ce qui concerne les politiques fiscales restent faibles.

« Accords de complaisance »

Le scandale LuxLeaks a révélé comment les accords préalables sur les prix de transfert (ou « accords de complaisance », « sweetheart deals » en anglais) entre les gouvernements et les entreprises multinationales permettaient de réduire les taux d'imposition de ces dernières, dans certains cas jusqu'à moins de 1%. Ces révélations ont été confirmées par les investigations de la Commission européenne sur le sujet. Aujourd'hui, la Commission européenne porte devant des tribunaux des accords signés par le Luxembourg, la Belgique, l'Irlande et les Pays Bas. Il s'agit de déterminer si ces accords de complaisance peuvent être considérés comme des aides d'Etat illégales, s'élevant à plusieurs millions d'euros (voire à plusieurs milliards dans certains cas).

Il était attendu de ces révélations qu'elles entraînent une diminution du nombre d'accords de ce type signés par les gouvernements européens. Mais c'est l'inverse qui s'est produit : le nombre d'accords de complaisance au sein de l'UE a grimpé en flèche, passant de 547 en 2013 à 972 en 2014 pour atteindre les 1444 en 2015, ce qui représente une augmentation de plus de 260% entre 2013 et 2015. Les augmentations les plus fortes ont été constatées en Belgique – avec un nombre d'accords de complaisance passant de 10 en 2013 à 411 en 2015 – et au Luxembourg, où le nombre d'accords de complaisance a explosé après le scandale LuxLeaks. Fin 2015, ce nombre s'élevait à 519 contre 347 fin 2014, ce qui représente une augmentation de 50% en tout juste un an.

Si c'est au Luxembourg et en Belgique que l'on observe la plus forte augmentation, la tendance est la même partout en Europe : les gouvernements signent de plus en plus de rescrits fiscaux. L'un des seuls pays qui n'en signait pas, la Slovaquie, a désormais fait adopter des dispositions législatives introduisant les bases légales nécessaires à la signature de ce type d'accords. Ces accords demeurent confidentiels, le grand public ne peut y avoir accès : impossible, donc, de connaître leur contenu et les avantages qu'ils octroient aux entreprises.

Le scandale LuxLeaks ne semble donc pas avoir limité le nombre d'accords de complaisance au sein de l'UE. Pire, les deux lanceurs d'alerte et l'un des journalistes ayant mis au jour ce scandale sont actuellement jugés au Luxembourg.

Des structures de planification fiscale agressive

Une étude sur le nombre de structures, au sein des pays de l'UE, qui permettent aux entreprises multinationales de procéder à une planification fiscale agressive, montre qu'il existe de nombreux problèmes en la matière en Europe. En ce qui concerne les « patent boxes », ces régimes spéciaux pour les revenus de la propriété intellectuelle, connus pour être massivement utilisés à des fins d'optimisation fiscale, leur progression fulgurante constatée en 2015 s'est stabilisée. 2016 a plutôt été l'année de la mise en place de ces régimes spéciaux. Désormais, il existe des « patent boxes » dans plus de 40% des Etats membres de l'UE (12 pays dont la Belgique, la France, l'Irlande, l'Italie, le Luxembourg, les Pays-Bas, l'Espagne et le Royaume-Uni).

Conventions fiscales

Les gouvernements européens continuent de signer des conventions fiscales problématiques avec les pays en développement. Les gouvernements des pays étudiés dans ce rapport ont signé en moyenne 42 conventions fiscales avec des pays en développement, qui réduisent les taux d'imposition des pays en développement de 3.8% en moyenne. De tous les pays étudiés, c'est l'Irlande qui a réduit le plus fortement le taux d'imposition des pays en développement : 5.2 points de pourcentage. D'après une étude d'ActionAid, même au sein de pays dont les conventions n'impliquent pas de réduction importante du taux d'imposition des pays en développement, on trouve des conventions fiscales « très restrictives ». Ces conventions « très restrictives » imposent aux pays en développement qui les ont signées des contraintes très fortes. L'Italie, le Royaume-Uni et l'Allemagne sont les pays ayant signé le plus de « conventions restrictives » avec les pays en développement.

Solutions à l'échelle internationale

La grande majorité des pays inclus dans ce rapport s'oppose à la création d'un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations unies, qui permettrait aux pays en développement de participer, sur un pied d'égalité, à l'élaboration des normes fiscales internationales.

La Norvège, jadis défenseure de cette proposition, est désormais muette sur le sujet mais le Parlement européen continue d'avancer et d'appeler, à intervalles réguliers, à la création d'un tel organisme. Après 2015, année au cours de laquelle les pays développés ont réussi à bloquer la création d'un organisme fiscal intergouvernemental demandée par les pays en développement, certains gouvernements pensaient que cette proposition disparaîtrait de l'agenda politique international. Mais les pays en développement ne comptent pas baisser les bras. Lors du 14^{ème} sommet de la CNUCED en 2016, le sujet a été remis sur la table des négociations et est devenu, une fois de plus, une véritable pomme de discorde entre pays développés et pays en développement. En septembre 2016, l'Equateur a annoncé qu'il ferait de ce sujet une priorité lorsqu'il reprendra en janvier 2017 la présidence du G77, coalition de plus de 130 pays en développement.

Recommandations

Recommandations aux gouvernements et institutions de l'UE

Plusieurs recommandations que peuvent et doivent prendre les gouvernements et institutions de l'UE pour mettre un terme à l'évasion fiscale. Elles sont les suivantes :

1. Adopter des registres de bénéficiaires effectifs des entreprises, trusts et autres structures similaires dans un format en ligne, libre et ouvert qui soit facilement accessible au public, sans conditions. Au niveau européen, la révision de la directive anti-blanchiment de l'UE est une opportunité d'aller en ce sens et les gouvernements doivent trouver une solution aux problèmes liés à la propriété dissimulée dont les Panama Papers ont révélé l'ampleur.
2. Adopter un reporting pays par pays public complet pour toutes les grandes entreprises et s'assurer que ces informations soient centralisées dans un registre public dans un format en ligne, libre et ouvert. Ce reporting doit être au moins aussi complet que le modèle¹⁸⁵ proposé par le Projet BEPS de l'OCDE, mais il doit être public, et inclure toute entreprise qui satisfait au moins deux des critères de la liste suivante : 1) un bilan comptable total de 20 millions d'euros ou plus, 2) un chiffre d'affaires net de 40 millions d'euros ou plus, 3) un nombre moyen d'employés de 250 ou plus pendant l'année fiscale. Au niveau européen, les gouvernements et les institutions de l'UE doivent soutenir l'adoption du reporting pays par pays public dans tous les domaines, et s'assurer que les entreprises multinationales fournissent des renseignements divisés pays par pays dans tous les pays où elles sont présentes. Les négociations à venir concernant une directive sur le reporting pays par pays public sont l'occasion rêvée de mettre en place un reporting pays par pays complet au sein de l'UE.
3. Mener à bien et publier des analyses des retombées des politiques fiscales au niveau national et européen, comprenant les entités ad hoc, les conventions fiscales et incitations pour les entreprises multinationales, afin de pouvoir évaluer leur impact sur les pays en développement et éliminer toute politique ou pratique ayant un impact négatif sur les pays en développement.
4. S'assurer que « les nouvelles normes internationales en matière d'échange automatique d'informations » de l'OCDE accorde une période de transition aux pays en développement qui ne sont pas en mesure d'assurer actuellement la réciprocité en raison d'un manque de capacité administrative. Cette période de transition devrait permettre aux pays en développement de recevoir automatiquement l'information, même si ces derniers ne sont pas en mesure de partager des informations sur leur propre pays. De plus, les gouvernements des pays développés doivent s'engager à échanger automatiquement des renseignements avec les pays en développement en établissant une relation bilatérale d'échanges.
5. Mener à bien une étude sérieuse en commun avec les pays en développement sur les bienfaits, les risques et la faisabilité de nouvelles alternatives au système fiscal international actuel, comme l'imposition unitaire, avec une attention toute particulière aux effets que pourraient avoir ces alternatives sur les pays en développement.
6. Mettre en place un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations unies pour s'assurer que les pays en développement puissent participer équitablement aux réformes mondiales des systèmes fiscaux internationaux. Ce forum remplacerait l'OCDE en la matière et deviendrait le forum principal de coopération internationale dans le domaine fiscal et de la transparence.
7. Tous les pays de l'UE doivent publier les informations concernant le flux d'investissements réalisé via les entités ad hoc dans les autres pays.

8. Eliminer et enrayer le développement des « patent boxes » existantes et autres structures dommageables.
9. Publier les rescrits fiscaux conclus entre Etats et entreprises multinationales et avancer vers un système d'imposition des entreprises multinationales plus limpide et plus simple, qui rende obsolète l'abus de rescrits fiscaux.
10. Protéger avec efficacité les lanceurs d'alerte agissant pour le bien commun, y compris ceux révélant des affaires d'évasion fiscale.
11. Soutenir la proposition de mise en place d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) au sein de l'UE comprenant la consolidation et la répartition des bénéfices et éviter la création de nouveaux mécanismes dont les entreprises multinationales peuvent se servir pour échapper à l'impôt, y compris des déductions fiscales massives.
12. Lors des négociations de conventions fiscales avec les pays en développement, les gouvernements doivent :
 - Adhérer au modèle des Nations unies plutôt qu'à celui de l'OCDE afin d'éviter que ne soient privilégiés les intérêts de pays développés.
 - Réaliser une analyse des retombées complète pour évaluer les impacts financiers sur les pays en développement et s'assurer de ne pas avoir d'impacts négatifs.
 - S'assurer d'une distribution équitable des droits fiscaux entre les signataires des conventions.
 - Cesser de réduire le taux d'imposition du prélèvement à la source.
 - Garantir la transparence des négociations de conventions, notamment en matière de politique et de la prise de position du gouvernement, pour permettre aux parties prenantes, dont la société civile et les parlementaires, d'observer et de suivre les négociations du début à la fin.

De façon générale, les pays doivent se montrer prudents vis à vis des conventions fiscales, en particulier lorsque l'un des pays signataires offre un niveau d'opacité financière élevé ou des avantages fiscaux aux entreprises multinationales. Les gouvernements doivent considérer, comme alternatives aux conventions fiscales, des accords sur l'échange automatique d'informations qui ne présentent pas les mêmes problèmes que ceux posés par les conventions fiscales.

France

« Bien évidemment, la lutte contre l'évasion fiscale, qui permet aux entreprises d'échapper à l'impôt où qu'elles se trouvent, sur notre territoire et à l'étranger, est une priorité absolue [...] La France souhaite faire avancer [le texte de la directive européenne sur le reporting pays par pays public] vers plus de transparence ».

Déclaration de Michel Sapin devant l'Assemblée nationale, le 9 juin 2016¹⁸⁶

Vue d'ensemble

Au cours de l'année 2016, la question de l'évasion fiscale des grandes entreprises a continué de faire la une des journaux en France, notamment lorsque des entreprises multinationales telles que Google et McDonalds ont fait l'objet de perquisitions très commentées. En mai 2016, les forces de l'ordre françaises ont en effet perquisitionné le siège de Google à Paris dans le cadre d'une enquête de l'administration fiscale française. Cette dernière exige de l'entreprise un paiement de 1.6 milliard d'arriérés d'impôts.¹⁸⁷ En septembre¹⁸⁸ l'ouverture par la Commission européenne d'une enquête¹⁸⁹ sur des rescrits fiscaux entre le Luxembourg et Engie (anciennement GDF Suez) a également fait les gros titres.

En réponse à ces événements, Michel Sapin, ministre des Finances français, a affirmé que les autorités françaises feront « tout ce qui est en leur pouvoir » et ne signeront aucun accord avec des entreprises multinationales soupçonnées d'évasion fiscale.¹⁹⁰

Malgré la fermeté de ces propos, le gouvernement a refusé d'être constructif au niveau national sur la question de la transparence fiscale des entreprises. Pourtant, en un an, le Parlement français a débattu du reporting pays par pays public à plusieurs reprises, dans le cadre de deux projets de loi différents, et avec un engouement qu'il faut souligner. Mais les députés les plus progressistes, qui portaient la proposition, ne sont finalement pas parvenus à convaincre le gouvernement d'imposer aux entreprises multinationales françaises un reporting pays par pays public complet. Ces débats se sont donc soldés par un compromis faible et complexe (voir ci-après). Cependant, le gouvernement a promis qu'il lutterait, au niveau européen, pour la création d'un reporting pays par pays public et complet.¹⁹¹

En ce qui concerne les bénéficiaires effectifs, la position du gouvernement français est plus progressiste et il n'a pas attendu que l'Union européenne se prononce sur la question pour passer à l'acte : juste après le scandale des Panama Papers, le gouvernement français a proposé de créer des registres publics de bénéficiaires effectifs (voir ci-dessous) des sociétés.

De plus, à la suite du scandale des Panama Papers, les autorités françaises ont annoncé qu'elles ouvriraient des enquêtes sur 560 contribuables soupçonnés d'évasion fiscale.¹⁹² Ce chiffre vient s'ajouter aux 724 contribuables cités dans les documents, et déjà connus des autorités.

En 2013 les autorités françaises ont permis aux personnes détenant des comptes offshores non déclarés de régulariser leur situation. 6.3 milliards d'euros d'impôts et d'amendes impayés ont ainsi été recouvrés.¹⁹³ Mais si cette stratégie a effectivement permis de récupérer de l'argent, elle pose certains problèmes : les évadés fiscaux « repentis » ne sont pas poursuivis par la justice, et ceci donne l'impression que la fraude est tolérable, et que si vous êtes pris la main dans le sac, vous n'aurez qu'à rendre l'argent dû.

Le procès des lanceurs d'alerte à l'origine des révélations LuxLeaks devrait rappeler au gouvernement français les raisons pour lesquelles davantage de transparence est nécessaire. Antoine Deltour et Raphaël Halet, les deux lanceurs d'alerte, et Edouard Perrin, le journaliste ayant aidé à mettre au jour des centaines d'accords de complaisance entre des entreprises multinationales et le Luxembourg, sont des citoyens français. Lorsque le premier procès a commencé, en avril 2016, le ministre des Finances, Michel Sapin, a demandé à l'ambassadeur français au Luxembourg « de soutenir [M. Deltour] en cette période difficile, car il a agi dans l'intérêt général ». ¹⁹⁴ En juin 2016, le tribunal luxembourgeois a rendu son verdict : Antoine Deltour et Raphaël Halet sont respectivement condamnés à 12 et 9 mois de prison avec sursis.¹⁹⁵ Ils ont tous deux décidé de faire appel. Edouard

Perrin, lui, a été acquitté mais devra également se présenter de nouveau devant le tribunal car le procureur général du Luxembourg a fait appel des trois décisions.¹⁹⁶ Les médias français ont largement couvert cette affaire, et les organisations de la société civile ont condamné les peines requises, affirmant que les lanceurs d'alerte agissent dans l'intérêt général et devraient être remerciés et non pas sanctionnés.¹⁹⁷

Transparence

Reporting pays par pays public

En décembre 2015, les députés français ont proposé une loi imposant aux entreprises multinationales françaises un reporting pays par pays complet. L'Assemblée nationale a voté à deux reprises en faveur de cette loi, ce qui signifie, en théorie, qu'elle aurait dû être adoptée. Mais, lors du deuxième vote, le gouvernement a demandé une suspension de séance (bien qu'il était déjà plus de minuit) et proposé un nouveau vote, visant à remettre en cause le reporting qui venait d'être adopté. Quarante minutes plus tard, le nouveau vote a eu lieu, et cette fois, les députés se sont prononcés contre le reporting public : le gouvernement est donc parvenu à empêcher l'adoption d'un reporting pays par pays public et complet en France,¹⁹⁸ tout en affirmant être en faveur d'un reporting public au niveau européen. Une des raisons invoquées alors par le Ministère des Finances est que cette mesure, si elle était adoptée unilatéralement en France, porterait atteinte à la compétitivité des entreprises françaises et pourrait entraver le reporting pays par pays non-public mis en place par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS.¹⁹⁹

Mais certains députés ne l'ont pas entendu de cette oreille et ont introduit à nouveau, en avril 2016, un amendement proposant un reporting pays par pays public dans la loi sur la transparence, dite loi Sapin 2. Après de multiples débats, les députés et le gouvernement se sont mis d'accord sur un compromis des plus complexes²⁰⁰ :

Les entreprises multinationales françaises et étrangères possédant une filiale en France devront publier des informations sur leurs activités et les impôts qu'elles paient, dans tous les pays où elles sont présentes, mais des conditions ont été introduites pour certains types de pays. Pour bien comprendre, il faut faire une distinction entre trois types de pays :

- Les paradis fiscaux (de la liste européenne, qui reste à définir) : si les entreprises y sont implantées elles devront publier un reporting complet.
- Les pays de l'UE : si les entreprises y sont implantées et qu'elles ont plus d'une filiale dans le pays, alors elles devront publier un reporting complet.
- Les autres pays du monde : si les entreprises y sont implantées et qu'elles y ont plus de X filiales (X devant être défini par décret), alors elles devront publier un reporting complet.

Les analyses effectuées par la société civile prouvent que ce compromis est très problématique. Par exemple, dans le meilleur des cas, cette proposition exclura 37 des 98 pays où Total, grande entreprise pétrolière et gazière française, est présente.²⁰¹

Il y a quelques années, la France était un des pays en pointe sur la question de la transparence des entreprises : elle avait en effet adopté le reporting pays par pays public pour les banques avant même que l'Union européenne ne parvienne à un accord final sur la question.²⁰² Aujourd'hui, la France est moins encline à adopter ce type de législations de manière unilatérale, mais le gouvernement a affirmé faire tout son possible pour faire adopter, au niveau européen, un reporting pays par pays public, sans exception d'aucune sorte.

Notons également que la France a également, en décembre 2015, introduit le reporting pays par pays non public dans une loi, conformément à ses engagements internationaux. Les entreprises multinationales françaises, dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros, devront fournir aux administrations fiscales françaises les informations du reporting.²⁰³ Ce seuil a été abaissé à 50 millions par la loi sur la transparence.²⁰⁴

Transparence sur les bénéficiaires effectifs

En réaction au scandale des Panama Papers, un amendement pour la mise en place de registres publics de bénéficiaires effectifs des sociétés a été ajouté à la loi Sapin 2. Soutenu par le gouvernement, il a finalement été adopté le 8 novembre 2016²⁰⁵ et un décret d'application doit maintenant être publié pour préciser quelles informations seront rendues publiques et quelles informations seront destinées uniquement aux administrations fiscales et judiciaires.

Dans le même temps, on assistait à un vrai revers sur un autre registre, le registre des bénéficiaires effectifs des trusts. Depuis une loi votée en 2013²⁰⁶, la mise en place d'un registre public des bénéficiaires effectifs des trusts « ayant des conséquences fiscales sur la France », était suspendue à un décret. Les Panama Papers ont fait s'accélérer les choses : le décret a été publié en mai et le registre en juin²⁰⁷. Bien qu'il représente un grand pas en avant vers la transparence, le registre des trusts a été critiqué par des organisations de la société civile. Selon ces dernières, il n'irait pas assez loin et ne permettrait pas de savoir si c'est bel et bien le bénéficiaire effectif qui est enregistré.²⁰⁸

De plus, le format de ce registre en ligne le rendait difficile d'utilisation (il s'agissait d'un moteur de recherche et non d'un registre en bonne et due forme) et disponible uniquement pour les contribuables français (qui devaient renseigner leur numéro fiscal pour y avoir accès).²⁰⁹

Mais, trois semaines après sa mise en place, le registre a été suspendu à la suite de la plainte d'une citoyenne américaine, résidente fiscale en France possédant des trusts aux Etats-Unis, qui jugeait que le registre public était une atteinte à sa vie privée.²¹⁰ En octobre 2016, le Conseil Constitutionnel lui a donné raison, en affirmant que ce registre public bafouait le droit à la vie privée et était de ce fait anticonstitutionnel. Le registre a donc été suspendu de façon définitive.²¹¹

Les conséquences d'une telle décision, notamment au niveau européen, sont encore méconnues.

Enfin, d'après l'Index d'Opacité Financière de 2015, sur les 18 pays concernés par ce rapport, la France est le cinquième pays dont le niveau d'opacité financière est le plus élevé. (A l'échelle internationale, elle tient la 31^{ème} place).²¹²

Fiscalité

Conventions fiscales

La France a signé 69 conventions fiscales avec des pays en développement soit plus que tous les autres pays étudiés dans ce rapport (la moyenne est de 42 conventions fiscales). Le taux de réduction moyen des taux d'imposition des pays en développement ayant signé ces conventions est de 2.7 points de pourcentage, ce qui est clairement en dessous de la moyenne des pays étudiés dans ce rapport, qui s'élève à 3.8 points de pourcentage.²¹³

Toutefois, ce que cette moyenne ne montre pas, c'est que la France a des conventions « très restrictives », qui imposent des limites fermes sur les droits à taxer des pays en développement signataires. Selon une étude d'ActionAid, huit de ces conventions « restrictives » sont actuellement en vigueur.²¹⁴ Par exemple, la convention fiscale entre la France et la République Démocratique du Congo, l'un des pays les plus pauvres au monde, interdit formellement à la RDC de prélever des impôts sur le paiement des intérêts aux créanciers étrangers. Or, lorsque les filiales d'une même entreprise s'empruntent mutuellement de l'argent, l'emprunteur verse, par la suite, des intérêts au créancier. Et les entreprises multinationales utilisent parfois ces versements d'intérêts pour transférer artificiellement leurs bénéfices dans des pays à fiscalité faible, et ainsi diminuer leur facture fiscale dans certains pays. Empêcher les pays en développement de lever un impôt sur les intérêts peut être considéré comme un encouragement à utiliser ce type de pratiques abusives.²¹⁵

Pratiques fiscales dommageables

D'après une étude comparative demandée par la Commission européenne, la France propose assez peu de structures fiscales agressives. L'étude en dénombre huit, sachant que la moyenne européenne est de 10.6. Parmi ces indicateurs, l'étude confirme que la France a bien une « patent box » (régime fiscal privilégié pour les revenus issus de la propriété intellectuelle) active.²¹⁶

La France continue également d'augmenter les crédits d'impôts pour les entreprises, notamment à travers une initiative visant à encourager la compétitivité et l'emploi (Crédit d'Impôt pour la Compétitivité et l'Emploi (CICE)). En 2016, les crédits d'impôts ont atteint la somme de 83 milliards d'euros²¹⁷, sans que leur efficacité ne soit avérée.

La France propose des accords permettant aux entreprises multinationales de connaître à l'avance le prix de transfert (également appelés « accords de complaisance » ou « sweetheart deals » en anglais). Fin 2014, 55 accords de ce type étaient en vigueur (par rapport à 47 fin 2013). Ce chiffre n'a pas augmenté en 2015.²¹⁸ D'après les données de la Commission européenne, ces chiffres font de la France le 8^{ème} pays concluant le plus d' « accords de complaisance » au sein de l'UE.²¹⁹

Solutions à l'échelle internationale

La France est l'un des principaux opposants à la mise en place d'un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations unies. En juillet 2015, lors du Sommet pour le Financement du Développement d'Addis Abeba, elle s'est battue pour qu'un tel organisme ne voit jamais le jour.²²⁰ Aucun indice ne permet de penser que le gouvernement a changé d'avis.

Conclusion

Cette année, la transparence fut l'une des priorités de la France. Bien que le compromis trouvé pour un reporting pays par pays public au niveau national soit critiqué, il faut reconnaître que la France est le premier pays européen à avoir adopté un reporting pays par pays public pour toutes les entreprises, et ce, sans attendre l'adoption d'une telle mesure au niveau européen. La promesse de la France de faire tout son possible pour la mise en place d'un reporting pays par pays au niveau européen est également rassurante.

En outre, la France a voté en faveur de registres publics de bénéficiaires effectifs, ce qui laisse penser, qu'à six mois de l'élection présidentielle, elle cherche à endosser de nouveau son rôle de faire de lance en matière de transparence.

Le système français de conventions fiscales suscite en revanche l'inquiétude ; le nombre élevé de conventions fiscales « très restrictives » avec des pays en développement sape fortement le système fiscal de ces pays. En ce qui concerne les pratiques fiscales dommageables, qui permettent aux entreprises multinationales d'échapper à l'impôt, la France n'est ni la meilleure, ni la pire.

Le fait que la France œuvre activement contre la création d'un organisme fiscal intergouvernemental est également problématique. Cet organisme permettrait aux pays en développement de participer à l'élaboration des normes fiscales internationales au même titre que les autres pays.

Annexe 1 : Méthodologie du système de notation des pays

Catégorie 1 : Reporting public des entreprises multinationales

Cette catégorie se fonde sur les informations des chapitres nationaux (pour les pays) et sur le chapitre « La responsabilité de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal injuste » (pour le Parlement européen et la Commission européenne).

Vert : pays en pointe et défendant activement un reporting pays par pays public au niveau européen.

Jaune : pays neutre au niveau européen. Cette couleur est également utilisée pour les pays ou les institutions européennes dont la position n'est pas claire, inconnue, ou entre les deux.

Feu rouge : pays qui s'oppose fermement au reporting pays par pays public au niveau européen.

Catégorie 2 : Transparence sur les bénéficiaires effectifs

Cette catégorie se fonde sur les informations des chapitres nationaux (pour les pays) et sur le chapitre « la responsabilité de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal injuste » (pour le Parlement européen et la Commission européenne) et sur le tableau 3 du chapitre « propriété dissimulée ».

Vert : les gouvernements ont annoncé la création de registres publics sur les bénéficiaires effectifs des sociétés. Si le pays concerné autorise la création de trusts ou de toute autre structure juridique similaire, ces structures se verront dans l'obligation de se soumettre au registre public des bénéficiaires effectifs. Cette catégorie comprend également les gouvernements et les institutions européennes soutenant la création d'un registre public de bénéficiaires effectifs au niveau européen.

Jaune : le pays (ou l'institution) est indécis, ou recherche une sorte d'équilibre problématique, comme créer un registre public de bénéficiaires effectifs des sociétés tout en continuant d'autoriser la confidentialité pour certains trusts ou structures juridiques similaires.

Rouge : le pays (ou l'institution) est contre l'idée de créer des registres publics de bénéficiaires effectifs. Cette catégorie comprend également les pays figurant dans le top 10 de l'Index d'Opacité Financière du Tax Justice Network.

Catégorie 3 : Conventions fiscales

Cette catégorie est basée sur les informations contenues dans le graphique 4 et dans le tableau 2 sur les réductions des taux de prélèvement à la source dans les pays en développement dues aux conventions fiscales. Est également pris en compte le nombre total de conventions fiscales signées par les pays étudiés dans ce rapport avec les pays en développement (voir le chapitre « Conventions fiscales »). Le système de notation prend également en compte les conventions « très restrictives » signées avec les pays en développement (voir graphique 3 du chapitre « Conventions fiscales »). Comme l'explique ce rapport, un nombre croissant de pays inclut désormais des clauses anti-abus dans leurs conventions fiscales. Bien qu'il s'agisse d'une avancée positive, ces clauses ne s'attaquent pas au véritable problème que représentent les conventions fiscales ; ces conventions sont utilisées pour réduire les taux d'imposition dans les pays en développement et pour transférer les droits à taxer des pays les plus pauvres vers les pays les plus riches. La présence de clauses anti-abus n'est donc pas considérée comme un facteur déterminant dans le système de notation.

Pour le Parlement européen et la Commission européenne, cette catégorie se fonde sur les informations contenues dans le chapitre « Le rôle de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal injuste ».

Vert : Le pays n'a signé aucune convention fiscale « très restrictive » avec des pays en développement. La réduction moyenne des taux de retenue à la source prévue par les conventions fiscales avec les pays en développement ne dépasse pas un point de pourcentage. Pour les institutions européennes, cette catégorie comprend des institutions ayant proposé des mesures concrètes pour atténuer et prévenir les impacts négatifs sur les pays en développement causés par des conventions signées par les Etats membres de l'UE.

Jaune : La réduction moyenne du taux de retenue à la source prévue dans les conventions signées avec les pays en développement est supérieure à un point de pourcentage. Cependant les impacts négatifs du système de conventions fiscales du pays sont relativement limités car le pays n'a pas signé de convention fiscale « restrictive » avec les pays en développement, et la réduction moyenne des taux d'imposition ou le nombre de conventions fiscales signées par le pays avec des pays en développement est en dessous de la moyenne des pays étudiés dans ce rapport, à savoir 3.8 points de pourcentage et 42 conventions fiscales. Pour les institutions de l'UE, cette catégorie comprend les institutions ayant reconnu les difficultés que posent les conventions fiscales pour les pays en développement, mais n'ayant pas encore pris de mesures concrètes pour atténuer et prévenir ces problèmes.

Rouge : le système de conventions fiscales du pays est dommageable pour les pays en développement, soit parce que le pays a signé des conventions « très restrictives » avec les pays en développement, soit parce que la réduction moyenne du taux de retenue à la source incluse dans la convention signée avec les pays en développement est au-dessus de la moyenne des pays étudiés dans ce rapport (3,8 points de pourcentage), soit parce que le nombre total de conventions fiscales signées par le pays avec des pays en développement est au-dessus de la moyenne des pays étudiés dans ce rapport (42 conventions fiscales). Pour les institutions de l'UE, cette catégorie comprend celles qui n'ont pas reconnu les problèmes que peuvent causer les conventions fiscales aux pays en développement.

Catégorie 4 : Des solutions à l'échelle internationale

Cette catégorie se fonde sur les informations des chapitres nationaux (pour les pays) et sur le chapitre sur « Le rôle de l'Europe dans le maintien d'un système fiscal injuste » (pour le Parlement européen et la Commission européenne).

Vert : le pays soutient la création d'un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations unies, afin de garantir la participation, sur un pied d'égalité, de tous les pays à la définition des normes fiscales internationales.

Jaune : la position du gouvernement ou de l'institution n'est pas claire ou neutre.

Rouge : le gouvernement ou l'institution s'oppose à la création d'un organisme fiscal intergouvernemental sous l'égide des Nations unies et ne souhaite donc pas garantir la participation égale de tous les pays à la création de normes fiscales internationales.

Références

- ¹ International Consortium of Investigative Journalists. The Panama Papers. Website. Accessed 13 November 2016. <https://panamapapers.icij.org/>
- ² International Consortium of Investigative Journalists. Giant Leak of Offshore Financial Records Exposes Global Array of Crime and Corruption. Website. Accessed 13 November 2016. <https://panamapapers.icij.org/20160403-panama-papers-global-overview.html>
- ³ International Consortium of Investigative Journalists. ICIJ publishes leaked Bahamas info to offshore database. Accessed 13 November 2016. <https://www.icij.org/blog/2016/09/icij-publishes-leaked-bahamas-info-offshore-database>
- ⁴ See e.g. Oxfam International's petition to 'end the era of tax havens'. Accessed 13 November 2016. <https://act.oxfam.org/international/taxhavens>
- ⁵ UNCTAD. (2015). World Investment Report 2015: Reforming international investment governance: Accessed 3 October 2016: <http://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=1245>
- ⁶ Dover, R.; Ferrett, B.; Gravino, D.; Jones, E. and Merler, S. (2015). Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. Study commissioned by the European Parliamentary Research Service. September 2015. Accessed 13 November 2016: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU\(2015\)558773_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf)
- ⁷ UN. (2015). Addis Ababa Action Agenda. Accessed June 10. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf
- ⁸ The Guardian. (2016). Google agrees to pay British authorities £130m back in taxes. Accessed 13 November 2016. <https://www.theguardian.com/technology/2016/ian/22/google-agrees-to-pay-hmrc-130m-in-back-taxes>
- ⁹ Fortune. (2016). Google's UK Tax Deal Is Deemed 'Disproportionately Small'. Published 24 February 2016. Accessed 10 June 2016: <http://fortune.com/2016/02/24/google-uk-tax-deal/>
- ¹⁰ Reuters. (2016). French finance minister rules out Google tax deal, more firms could be targeted. Published 30 May 2016. Accessed 10 June 2016: <http://www.reuters.com/article/us-google-france-idUSKCN0YK03O>
- ¹¹ European Commission. (2016). State Aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion. Published 30 August 2016. Accessed 13 November 2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm
- ¹² Apple. (2016). A Message to the Apple Community in Europe. Published 30 August 2016. Accessed 13 November 2016. <http://www.apple.com/ie/customer-letter/>
- ¹³ Reuters. (2016). Ireland to join Apple in fight against EU tax ruling. Published 2 September 2016. Accessed 13 November 2016. <http://www.reuters.com/article/us-eu-apple-taxavoidance-ireland-idUSKCN1180WR>
- ¹⁴ Regarding Amazon and McDonald's, see European Commission. (2016). State Aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion. Published 30 August 2016. Accessed 13 November 2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm Regarding GDF Suez group (Engie), see European Commission. (2016). State aid: Commission opens in-debt investigation into Luxembourg's tax treatment of GDF Suez (now Engie). Accessed 14 November 2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3085_en.htm
- ¹⁵ See UN. (2016). Final study on illicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights. A/HRC/31/61. Accessed 14 November 2016. http://www.ohchr.org/EN/HRBodies/HRC/RegularSessions/Session31/Documents/A.HRC.31.61_EN.docx
- ¹⁶ See e.g. UNCTAD. (2015). World Investment Report 2015: Reforming international investment governance. Accessed 10 June 2016: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf
- ¹⁷ UN. (2014). Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights. A/HRC/26/28, para. 60.
- ¹⁸ UN. (2014). Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights. A/HRC/26/28, para. 44.
- ¹⁹ Halland, Havard; Lokanc, Martin; Nair, Arvind and Kannan, Sridar Padmanabhan. (2015). The Extractive Industries Sector: Essentials for Economists, Public Finance Professionals, and Policy Makers. World Bank Study. Published August 2015. Accessed 2 August 2016: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/22541> License: CC BY 3.0 IGO.
- ²⁰ International Consortium of Investigative Journalists. (2016). New Panama Papers series exposes secret deals in Africa. Accessed 14 November 2016. <https://panamapapers.icij.org/blog/20160725-africa-investigation-launch.html>
- ²¹ Oxfam. (2016). The Use of Tax Havens in the Ownership of Kenyan Petroleum Rights. Published May 2016. Accessed 2 August 2016: https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/rr-tax-havens-kenyan-petroleum-rights-100516-en_0.pdf
- ²² UNCTAD. (2015). World Investment Report 2015. Reforming International Investment Governance. P. 192. Published June 2015. Accessed 2 August 2016: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf
- ²³ ECLAC & Oxfam. (2016). Time to tax for inclusive growth. P. 13. Published March 2016. Accessed 2 August 2016: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39950/1/S1600237_en.pdf
- ²⁴ Peters, Carmel. (2015). Developing Countries' Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Article published in Bulletin for International Taxation June/July 2015. Accessed 21 July 2016: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_G20OecdBeps.pdf
- ²⁵ Panama Papers. (2016). Leaked emails expose Heritage plot to dodge Uganda tax. Published 4 April 2016. Accessed 10 July 2016: <https://panamapapers.investigativecenters.org/uganda/>
- ²⁶ Global Justice Now & Transnational Institute. (2016). Taxes on trial. How trade deals threaten tax justice. P. 2. Published February 2016. Accessed 10 July 2016: <http://www.globaljustice.org.uk/sites/default/files/files/resources/taxes-on-trial-how-trade-deals-threaten-tax-justice-global-justice-now.pdf>

²⁷ Ibid.

²⁸ High Level Panel on Illicit Financial Flows From Africa. (2015). Track it! Stop it! Get it! Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa. Accessed 14 November 2016. https://www.unodc.org/documents/NGO/AU_ECA_Illicit_Financial_Flows_report_EN.pdf

²⁹ UN. (2015). Addis Ababa Action Agenda. Accessed June 10: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf

³⁰ See eg. Joint CSO briefing: 10 Reasons Why an Intergovernmental UN Tax Body Will Benefit Everyone. Published 18 June 2015. Accessed 2 August 2016: <http://www.eurodad.org/files/pdf/55828f0985a99.pdf>

³¹ Government of the United States. (2015). Statement to ECOSOC Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters. Published 22 April 2015. Accessed 16 September 2016: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/2015esm-usa.pdf>. Statement on behalf of the EU. Dated 20 April 2015. Accessed 16 September: <http://eu-un.europa.eu/eu-statement-united-nations-ecosoc-international-cooperation-in-tax-matters/>. On the UK, see eg. Guardian. (2015). Rich countries accused of foiling effort to give poorer nations a voice on tax. Article published 14 July 2015. Accessed 16 September 2016: <https://www.theguardian.com/global-development/2015/jul/14/financing-for-development-conference-addis-ababa-rich-countries-accused-poorer-nations-voice-tax>. On France, see eg. Liberation. (2015). Sommet à Addis-Abeba: y a qu'à, faucons. Article published 16 July 2015. Accessed 16 September 2016: http://www.liberation.fr/futurs/2015/07/16/sommet-a-addis-abeba-y-a-qu-a-faucons_1349020

³² Full list of OECD member countries. Accessed 2 August 2016: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

³³ Eurodad. (2016). Q&A on the intergovernmental tax body. Accessed 21 July 2016: <http://www.eurodad.org/files/pdf/57139b527d127.pdf>

³⁴ OECD. (2015). Base Erosion and Profit Shifting. Accessed 21 July 2016: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

³⁵ All-Party Parliamentary Group. Responsible Tax. (2016). 'A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'?'. Accessed 15 November <http://www.appgresponsibletax.org.uk/wp-content/uploads/2016/08/Sticking-Plaster-APPG-Responsible-Tax-Report.pdf>

³⁶ UN ESCAP. (2016). The Asia-Pacific tax forum for sustainable development (AP-TFSD): A proposal. Discussion paper. Accessed 15 November 2016: <https://www.unescap.org/sites/default/files/1-A-P-Tax-Forum-a-proposal-ESCAP-secretariat.pdf>

³⁷ Grant Thornton. (2016). 'Global survey finds little impact on business from OECD BEPS tax plan'. Press release. Accessed 15 November 2016. <http://www.grantthornton.global/en/press/press-releases-2016/beps-sept-16-release/>

³⁸ All-Party Parliamentary Group. Responsible Tax. (2016). 'A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'?'. Accessed 15 November 2016. <http://www.appgresponsibletax.org.uk/wp-content/uploads/2016/08/Sticking-Plaster-APPG-Responsible-Tax-Report.pdf>

³⁹ See Eurodad. (2015). 'An assessment of the G20/ OECD BEPS outcomes: Failing to reach its objectives'. Accessed 15 November 2016. <http://eurodad.org/bepsfacts> and BEPS Monitoring Group. (2015). 'Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project'. Accessed 15 November 2016. <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>

⁴⁰ OECD. (2016). All interested countries and jurisdictions to be invited to join global efforts led by the OECD and G20 to close international tax loopholes. Press release dated 23 February 2016. Accessed 21 July 2016: <http://www.oecd.org/ctp/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm>

⁴¹ OECD. (2016). Inclusive Framework for BEPS implementation. Background brief published March 2016. Accessed 21 July 2016: <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

⁴² See Council of the European Union. (2016). Criteria and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes. Council conclusions (8 November 2016). Accessed 15 November 2016. http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/11/pdf/08-Ecofin-non-coop-juris-st14166_en16.pdf/ and European Commission. (2016). [Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions. European Commission - Fact Sheet. Accessed 15 November 2016. http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-16-2997_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release-MEMO-16-2997_en.htm)

⁴³ See e.g. Financial Transparency Coalition. (2016). OECD invites others to join anti-tax avoidance plan, but only after the rules have been written. Press release dated 23 Feb 2016. Accessed 21 July 2016: [https://financialtransparency.org/oecd-invites-developing-countries-to-join-anti-tax-](https://financialtransparency.org/oecd-invites-developing-countries-to-join-anti-tax-avoidance-plan-but-only-after-the-rules-have-been-written/)

[avoidance-plan-but-only-after-the-rules-have-been-written/](https://financialtransparency.org/oecd-invites-developing-countries-to-join-anti-tax-avoidance-plan-but-only-after-the-rules-have-been-written/)

⁴⁴ IMF. (2016). International Organizations Take Major Step to Boost Global Cooperation in Tax Matters. Press release dated 19 April 2016. Accessed 16 September 2016: <https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2016/pr16176.htm>

⁴⁵ IMF et al. (2016). Platform for Collaboration on tax - Concept note. Published April 2016. Accessed 9 June 2016: <https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2016/pdf/pr16176.pdf>

⁴⁶ Global Alliance for Tax Justice. (2016). "Global tax collaboration platform" yet another distracting measure. Press release dated 21 April 2016. Accessed 9 June 2016: <http://www.globaltaxjustice.org/global-tax-collaboration-platform-yet-another-distracting-measure/>

⁴⁷ Caliarì, Aldo. (2016). '[UNCTAD 14: Nairobi "Maafikiano" barely saves minimal finance and development mandates](https://www.coc.org/rbw/unctad-14-nairobi-%E2%80%9Cmaafikiano%E2%80%9D-barely-saves-minimal-finance-and-development-mandates)'. Center of Concern. Accessed 15 November 2016. <https://www.coc.org/rbw/unctad-14-nairobi-%E2%80%9Cmaafikiano%E2%80%9D-barely-saves-minimal-finance-and-development-mandates>

⁴⁸ European Commission. (2016). Anti Tax Avoidance Package. Dated 28 January 2016. Accessed 21 July 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm

⁴⁹ European Commission. (2016). Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Dated 28 January 2016. Accessed 16 September 2016: <http://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN](http://www.eurodad.org/ECtaxpackage). For an analysis of the weaknesses of the proposal, see Eurodad's briefing, accessed 2 August 2016: <http://www.eurodad.org/ECtaxpackage> and corresponding press release, accessed 2 August 2016: <http://eurodad.org/Entries/view/1546525/2016/01/28/European-Commission-s-Anti-Tax-Avoidance-Package-will-not-stop-multinationals-dodging-taxes>

50

http://www.consilium.europa.eu/register/en/content/out/?typ=SET&i=ADV&RESULTSET=1&DOC_ID=10539%2F16&DOC_LANCD=EN&ROWSP=25&NRROWS=500&ORDERBY=DOC_DATE+DESC

⁵¹ See eg. Oxfam. (2016). EU Finance Ministers unwilling to address tax avoidance. Press release dated 21 June 2016. Accessed 16 September 2016: <https://www.oxfam.org/en/pressroom/reactions/eu-finance-ministers-unwilling-address-tax-avoidance>

⁵² Eurodad. (2015). Fifty Shades of Tax Dodging. The EU's role in supporting an unjust global tax system. P. 28. Published November 2015. Accessed 3 August 2016: <http://www.eurodad.org/files/pdf/1546494-fifty-shades-of-tax-dodging-the-eu-s-role-in-supporting-an-unjust-global-tax-system.pdf>

⁵³ BEPS Monitoring Group. (2015). Response to the OECD's Revised Discussion Draft for BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse. P.3. Accessed 3 August 2016: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/06/ap6-rdd-treaty-abuse.pdf>

⁵⁴ BEPS Monitoring Group. (2015). Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. P. 10. Accessed 3 August 2016: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>

⁵⁵ European Parliament. (2015). Report on tax avoidance and tax evasion as challenges for governance, social protection and development in developing countries. A8-0184/2015. Dated 9 June 2015. Accessed 8 August 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2015-0184+0+D0C+PDF+V0/EN>

⁵⁶ European Commission. (2016). Communication on an External Strategy for Effective Taxation. P 9. Published 28 January 2016. Accessed 10 June 2016: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_1&format=PDF

⁵⁷ Ramboll Management Consulting and Corit Advisory. (2016). Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. European Commission Taxation Papers. Working Paper n. 61 - 2015. Final report. Published January 2016. Accessed 21 July 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

⁵⁸ Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2016), Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Commissioned by the European Commission. Working Paper no 61, 2015. Accessed 30 September 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

⁵⁹ Eg. Demere, Paul and Donohoe, Michael P. and Lisowsky, Petro. (2015). The Economic Effects of Special Purpose Entities on Corporate Tax Avoidance. Research paper published 1 December 2015. Accessed 16 September 2016: <http://ssrn.com/abstract=2557752>

⁶⁰ SOMO. (2015). Tax free profits. Published December 2015. Accessed 8 August 2016: <https://www.somo.nl/tax-free-profits-2/>

⁶¹ Ibid.

⁶² Ibid.

⁶³ ActionAid. (2015). An Extractive Affair. How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions. Published June 2015. Accessed 10 June 2016: http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/malawi_tax_report_updated_table_16_june.pdf

⁶⁴ E.g. The Nation. (2015). Paladin disputes report on shady tax dealings. Article published 14 July 2015. Accessed 22 July 2015: <http://mwnation.com/paladin-disputes-report-on-shady-tax-dealings/>. See Paladin's written reply to parts of the report: Paladin Energy's Ltd Response to the ACTION AID AN EXTRACTIVE AFFAIR ARTICLE, entitled: How one Australian mining company's tax dealings are costing the world's poorest country millions. Published 18 June 2015. Accessed 22 July 2016: http://www.paladinenergy.com.au/sites/default/files/Paladin_-_Action_Aid_Response.pdf

⁶⁵ UNCTAD. (2015). World Investment Report - Reforming International Investment Governance, op. cit., p.199.

⁶⁶ European Parliament. (2015). Resolution of 16 December 2015 with recommendations to the Commission on bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the Union (2015/2010(INL)). Recommendation C4. Accessed 22 July 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0457#BKMD-11>

⁶⁷ European Commission. (2016). Joint follow-up to the European Parliament resolution with recommendations to the Commission on bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the Union, and the European Parliament resolution on tax rulings and other measures similar in nature or effect, adopted by the Commission on 16 March 2016. P. 11. Accessed 22 July 2016: <https://polcms.secure.europarl.europa.eu/cmsdata/upload/bfea5123-d400-40d2-b529-756438853db4/A8-0349-2015%20-%20A8-0317-2015.pdf>

⁶⁸ See e.g. Evers, Katharina Lisa. (2015). Intellectual Property Box Regimes. Tax Planning, Effective Tax Burdens and Tax Policy Options. An in-depth analysis for the European Parliament's TAXE Committee. Study Published October 2015. Accessed 3 August 2016: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA\(2015\)563454_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf)

⁶⁹ Ibid. P. 7.

⁷⁰ BEPS monitoring group. (2015). Response to action 5: Harmful tax practices - agreement on the modified nexus approach. Accessed 14 June 2016: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/02/ap5-htps-modified-substance.pdf>

⁷¹ Reuters. (2013). 'Germany calls on EU to ban patent box tax breaks'. Published 9 July 2013. Accessed 15 November 2016. <http://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709>

⁷² UK Government. (2014). 'Germany-UK joint statement'. Accessed 10 June 2016: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/373135/GERMANY_UK_STATEMENT.pdf

⁷³ For more information on the modified nexus approach, see BEPS action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes. Accessed 22 July 2016: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>

⁷⁴ The Economist. (2015). 'Taxing multinationals: Patently problematic'. Published 29 August 2015. Accessed 15 November 2016. <http://www.economist.com/news/business/21662552-proposals-consistent-global-rules-companv-tax-cause-worries-all-round-patently>

⁷⁵ For more information on the modified nexus approach, see BEPS action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes. Accessed 22 July 2016: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>

⁷⁶ Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2016), Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Commissioned by the European Commission. Working Paper no 61, 2015. Accessed 30 September 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf Since that report was finalised, Ireland and Italy have also introduced patent boxes, see Irish Tax and Customs. (2016). 'KDB Guidance note'. Published 10 August 2016. Accessed 15 November 2016. <http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-29/29-03-01.pdf> and KPMG. (2016). 'Italy: "Patent box" regime guidelines'. Published 12 May 2016. Accessed 15 November 2016. <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tnf-patent-box-regime-guidelines.html>

⁷⁷ European Parliament. (2015). European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)). Para. 117. Accessed 11 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//EN>

⁷⁸ European Parliament. (2016). Resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2016/2038(INI)). Para. 29. Accessed 11 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+PDF+V0//EN>

⁷⁹ Ibid. Para 31.

⁸⁰ ICIJ. (2014). 'Luxembourg Leaks: Global Companies' secrets exposed'. Accessed 16 September 2016. <https://www.icij.org/proiect/luxembourg-leaks>

⁸¹ PwC. (2014). *Advance Pricing Agreements. Removing uncertainty from transfer pricing*. Accessed 30 September 2016: <https://www.pwc.co.uk/tax/assets/ifa100-final-apa-flyer.pdf>

⁸² European Commission. SA.38374 State aid implemented by the Netherlands to Starbucks; SA.38375 State aid which Luxembourg granted to Fiat; and SA.38373 \$ - Alleged aid to Apple. European Commission website, accessed 30 September 2016: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38374, http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375, and http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38373

⁸³ See European Commission. SA.38374 State aid implemented by the Netherlands to Starbucks and SA.38375 State aid which Luxembourg granted to Fiat. European Commission website, accessed 30 September 2016: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38374 and http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375, as well as BBC. (2016). 'Apple tax: Irish cabinet to appeal against EU ruling'. Published 2 September 2016. Accessed 15 November 2016. <http://www.bbc.com/news/world-europe-37251084>

⁵¹ ⁸⁴ European Parliament. (2015). European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)). Para. 111. Accessed 11 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//EN>. See also Eurodad. (2015). European Commission's Tax Transparency Package keeps tax deals secret. Press release dated 18 March 2015. Accessed 16 September 2016: <http://eurodad.org/Entries/view/1546360/2015/03/17/European-Commission-s-Tax-Transparency-Package-keeps-tax-deals-secret>

⁸⁵ European Commission. (2015). Tax Transparency: Commission welcomes agreement reached by Member States on the automatic exchange of information on tax rulings. Press release dated 6 October 2015. Accessed 16 September 2016: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5780_en.htm

⁸⁶ European Commission. (2014). Statistics from 2013 released by the Joint Transfer Pricing Forum. Accessed 20 June 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_apa_statistics_2013_en.pdf. Statistics from 2014. Accessed 20 June 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/itpf0092015apastatistics2014.pdf

⁸⁷ Weyzig, Francis. (2013). Evaluation issues in financing for development. Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries. Study commissioned by the Policy and Operations Evaluation Department (IOB) of the Ministry of Foreign Affairs of the Netherlands. Pp. 60-61. Published November 2013. Accessed 16 September 2016: http://www.iob-evaluatie.nl/sites/iob-evaluatie.nl/files/IOB%20STUDY%20386%20EN_BW%20WEB.pdf

⁸⁸ See eg. Brooks, Kim & Krever, Richard. (2015). The Troubling Role of Tax Treaties. Published 1 July 2015. Accessed 14 June 2016: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2639064

⁸⁹ Tax Justice Network - Africa. (2016). Kenya must review double tax agreement with Mauritius. Press release published 5 January 2016.

Accessed 16 September 2016: <http://www.taxiusticeafrica.net/en/2016/01/kenya-must-review-double-tax-agreement-mauritius/>

⁹⁰ Business Daily Africa. (2016). Thugge defends tax treaty shielding Mauritian companies. Article published 3 February 2016. Accessed 16 September 2016: <http://mobile.businessdailyafrica.com/Corporate-News/Thugge-defends-tax-treaty-shielding-Mauritian-firms-/1144450/3061122/-/format/xhtml/-/4p3wy7/-/index.html>

⁹¹ Ibid.

⁹² European Commission. (2016). External strategy. Op. cit. p. 9.

⁹³ Morgan, Jamie. (2016). Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation. Pp. 464-465. British Journal of Politics & International Relations 18(2):463-481, published May 2016.

⁹⁴ BEPS Monitoring Group. (2015). 'Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project'. Accessed 15 November 2016. <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>

⁹⁵ Financial Times. (2016). Alphabet and Apple spell global tax war. Article published 27 January 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.ft.com/cms/s/0/7414a126-c41d-11e5-b3b1-7b2481276e45.html#axzz4GluU52Wh>. and? The Economist. (2016). Britain's tax men struck a poor deal. But the real problem lies with flawed international corporate-tax rules. Article published 30 January 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.economist.com/news/leaders/21689546-britains-tax-men-struck-poor-deal-real-problem-lies-flawed-international?fsrc=scn/fb/te/pe/ed/goingaftergoogle>

⁹⁶ See eg. Morgan, Jamie. (2016). Op. cit

⁹⁷ EUR-Lex. (2011). 'Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)'. Accessed 15 November 2016. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52011PC0121>

⁹⁸ European Commission. (2016). 'Common Consolidated Corporate Tax Base'. Website. Accessed 15 November 2016. https://ec.europa.eu/taxationcustoms/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

⁹⁹ See e.g. the European Commission's CCCTB website: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en#relaunch

¹⁰⁰ For example, the formula for apportionment needs to be carefully designed to reflect real economic activity. To make the system effective, it would also need to include strong Controlled Foreign Corporation (CFC) rules, treating all foreign affiliates of EU-resident parent companies as CFCs so that the groups consolidated profits are subject to tax in the resident country, with full credit for all equivalent foreign taxes paid. This would protect the tax base of both source and residence countries.

¹⁰¹ European Commission. (2016). 'Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base'. Accessed 15 November 2016. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf

¹⁰² European Commission. (2016). 'Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base'. Accessed 15 November 2016. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf

¹⁰³ See eg. European Parliament. (2015). European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect. Op. cit.

¹⁰⁴ See Siu et al. (2014). Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets. ICTD research report 3. Published 1 January 2014. Accessed 16 September 2016: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a089ec40f0b652dd000486/ICTD-RR3.pdf>

¹⁰⁵ European Commission. (2016). Communication for an External Strategy of Effective Taxation. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN> - this link is different to last reference to this communication?

¹⁰⁶ ECOFIN meeting outcome: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-conclusions-tax-treaty-abuse/>

¹⁰⁷ European Parliament. (2015). European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)). Para. 149. Accessed 11 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//EN>

¹⁰⁸ European Commission. (2016). Communication for an External Strategy of Effective Taxation. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN> - this link is different to last reference to this communication?

¹⁰⁹ ECOFIN meeting outcome: <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-conclusions-tax-treaty-abuse/>

¹¹⁰ The secret EU Tax "Code" that needs to be cracked open

¹¹¹ Council of the European Union. (2016). 'Taxation: Council agrees criteria for the screening of third country jurisdictions. Accessed 15 November 2016. <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/11/08-taxation-criteria-third-country-jurisdictions/>

¹¹² This was the case in June 2015 when the European Commission published a list of countries considered to be uncooperative on tax matters

¹¹³ TJN. (2015). Financial Secrecy Index - 2015 Results. Published November 2015. Accessed 16 September 2016: <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results>

¹¹⁴ Eg. Greens/EFA. (2016). The role of the US as a tax haven - implications for Europe. Published 11 May 2016. Accessed 16 September 2016: http://www.greens-efa.eu/fileadmin/dam/Documents/TAXE_committee/The_US_as_a_tax_haven_Implications_for_Europe_11_May_FINAL.pdf

-
- ¹¹⁵ Council of the European Union. Criteria and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes. Council conclusions (8 November 2016). Accessed 15 November 2016. http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/11/pdf/08-Ecofin-non-coop-iuris-st14166_en16.pdf/
- ¹¹⁶ Eurodad. (2015). Fifty Shades of Tax Dodging. The EU's role in supporting an unjust global tax system. Published November 2015. Accessed 16 September 2016: <http://www.eurodad.org/files/pdf/1546494-fifty-shades-of-tax-dodging-the-eu-s-role-in-supporting-an-unjust-global-tax-system.pdf>
- ¹¹⁷ European Commission. (2014). Amending Directive 2011/16/EU as regards automatic exchange of information in the field of taxation. Dated 9 December 2014. Accessed 16 September 2016: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=EN>
- ¹¹⁸ Council of the European Union. (2014). Preventing tax evasion and fraud: the scope for automatic exchange of information is extended. Press release dated 9 December 2014. Accessed 16 September 2016: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/146126.pdf
- ¹¹⁹ OECD. (2016). AEOI Status of Commitments. Dated 26 July 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf> Out of the 18 countries covered in this report, only Austria has signed up to beginning its information exchange in 2018, whilst the other countries will do so from 2017 onwards.
- ¹²⁰ For more details on the CSR, see OECD's website on Automatic Exchange of Information. Accessed 16 September 2016: <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>
- ¹²¹ European Parliament. (2015). European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)). Accessed 11 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+PDF+V0//EN>
- ¹²² UN. (2016). Final study on illicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights. Para 79. Op. cit.
- ⁵¹ ¹²³ European Commission. (2016). Joint follow-up to the European Parliament resolution with recommendations to the Commission on bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the Union, and the European Parliament resolution on tax rulings and other measures similar in nature or effect, adopted by the Commission on 16 March 2016. P. 16. Accessed 16 September 2016: <https://polcms.secure.europarl.europa.eu/cmsdata/upload/bfea5123-d400-40d2-b529-756438853db4/A8-0349-2015%20-%20A8-0317-2015.pdf>
- ¹²⁴ OECD. (2016). 'Automatic Exchange Portal'. Last updated 20 October 2016. Accessed 15 November 2016. <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/>
- ¹²⁵ OECD. Standard for automatic exchange of information in tax matters. Implementation handbook. Accessed 16 September 2016: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>
- ¹²⁶ Tax Justice Network. (2016). 'The OECD information exchange dating game'. Published 25 October 2016. Accessed 15 November 2016. <http://www.taxiustice.net/2016/10/25/oecd-information-exchange-dating-game/>
- ¹²⁷ UN. (2016). Final study on illicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights. A/HRC/31/61. Accessed 10 June 2016: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G16/006/43/PDF/G1600643.pdf?OpenElement>. See also International Bar Association. (2013). Tax Abuses, Poverty and Human Rights. Published October 2013. Accessed 16 September 2016: <http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUId=4A0CF930-A0D1-4784-8D09-F588DCDDFEA4>
- ¹²⁸ UN. (2014). Report of the Spécial Rapporteur on extreme poverty and human rights. A/HRC/26/28, para. 60.
- ¹²⁹ UN. (2016). Final study on iMicit financial flows, human rights and the 2030 Agenda for Sustainable Development of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights. A/HRC/31/61. Para. 43.
- ¹³⁰ CESR et al. (2016). State Responsibility for the Impacts of Cross-border Tax Abuse on Women's Rights & Gender Equality. Submission to the Committee on the Elimination of Discrimination against Women 65th Pre-Sessional Working Group. Submitted on 22 February 2016. Accessed 16 September 2016: http://www.cesr.org/downloads/Switzerland_CEDAW_Submission_TaxFinance_1mar2016.pdf
- ¹³¹ UN Committee on the Elimination of Discrimination against Women. (2016). List of issues and questions in relation to the combined fourth and fifth periodic reports of Switzerland. CEDAW/C/CHE/Q/4-5. P. 3. Dated 16 March 2016. Accessed 5 September 2016: http://tbinternet.ohchr.org/_layouts/treatybodyexternal/Download.aspx?symbolno=CEDAW%2fC%2fCHE%2fQ%2f4-5&Lang=en
- ¹³² European Commission. (2016). Proposal to amend Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches. Dated 12 April 2016. Accessed 16 September 2016: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0198&from=EN>
- ¹³³ Guardian. (2016). EU regulators demand greater tax transparency from multinationals. Article published 12 April 2016. Accessed 16 September 2016: <https://www.theguardian.com/business/2016/apr/12/eu-regulators-demand-greater-tax-transparency-companies>
- ¹³⁴ See eg. Eurodad. (2016). Commission's selective tax transparency proposal leaves most of the world in the dark. Accessed 16 September 2016: <http://eurodad.org/Commissions-selective-tax-transparency-proposal-leaves-most-of-the-world-in-the-dark>
- ¹³⁵ OECD. (2015). 'Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting'. Accessed

15 November 2016. <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

¹³⁶ OECD. (2015). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. . Accessed 16 September 2016: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

⁵¹ ¹³⁷ See Council of the European Union. (2016). '[Corporate tax avoidance: Council adopts rules on the exchange of tax-related information on multinationals](http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-exchange-tax-related-information-multinationals/)'. Published 25 May 2016. Accessed 15 November 2016. <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-exchange-tax-related-information-multinationals/>; and The Norwegian Government. (2016). '[Lovforslag om land-for-land-rapportering til skattemyndighetene](https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/lovforslag-om-land-for-land-rapportering-til-skattemyndighetene/id2500186/)'. Accessed 15 November 2016. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/lovforslag-om-land-for-land-rapportering-til-skattemyndighetene/id2500186/>

¹³⁸ European Commission. (2016). 'COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT assessing the potential for further transparency on income tax information'. Accessed 15 November 2016. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0117&from=EN>

¹³⁹ article 208 of TFEU: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>

¹⁴⁰ Eg. TAXE1 report: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2015-0408+0+DQC+PDF+V0//EN>. Statement in TAXE2 para 8: "Welcomes the Commission's adoption on 12 April 2016 of a proposal for a directive amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure by companies, their subsidiaries and branches, of information relating to income tax and to increased transparency in corporate taxation; regrets, however, that the Commission's proposed scope, criteria and thresholds are not in line with the previous positions adopted by Parliament and would therefore not deliver"

¹⁴¹ European Parliament. (2015). 'Report on the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2007/36/EC as regards the encouragement of long-term shareholder engagement and Directive 2013/34/EU as regards certain elements of the corporate governance statement.' Adopted 12 May 2015. SRD?Accessed 15 November 2016. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A8-2015-0158&language=EN>

¹⁴² EUR-Lex. (2013). 'Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms, amending Directive 2002/87/EC and repealing Directives 2006/48/EC and 2006/49/EC'. Accessed 15 November 2016. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013L0036>

¹⁴³ European Parliament TAXE committee hearing 16 November 2015. Accessed 17 July 2016: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20151110IPR01911/Special-Committee-on-Tax-Rulings-and-Other-Measures-Similar-in-Nature-or-Effect>

¹⁴⁴ Transparency International EU. (2016). Do Corporate Claims on Public Disclosure Stack Up? Impact of public reporting on corporate competitiveness. Published July 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.eurodad.org/files/pdf/5786776381bb9.pdf>

¹⁴⁵ PricewaterhouseCoopers. (2014). General assessment of potential economic consequences of country-by-country reporting under CRD IV. Study prepared for the European Commission. Pp. 153-160. Report published September 2014. Accessed 16 September 2016: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report_en.pdf

¹⁴⁶ CCFD-Terre Solidaire et al. (2016). En quête de transparence. Sure la piste des banques françaises dans les paradis fiscaux. Published 16 March 2016. Accessed 17 July 2016: <http://ccfd-terresolidaire.org/IMG/pdf/rapport-banques.pdf>

¹⁴⁷ Ibid. p. 21.

¹⁴⁸ Ibid. pp. 7; 13.

¹⁴⁹ Tax Justice Network-Africa. (2016). The Panama Papers - What They Mean and Why They Are Important for Africa. Blog post published 2 June 2016. Accessed 8 June 2016: <http://www.taxiusticeafrica.net/en/2016/06/2487/>

¹⁵⁰ Ibid.

¹⁵¹ Anti Corruption Summit commitments?

¹⁵² EY (2016). Corporate misconduct - individual consequences. 14th Global Fraud Survey 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-corporate-misconduct-individual-consequences/SFILE/EY-corporate-misconduct-individual-consequences.pdf>

¹⁵³ Tax Justice Network. (2015). Financial Secrecy Index. 'Financial Secrecy Index – 2015 Results'. Accessed 18 November 2016. <http://financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results>

¹⁵⁴ Official Journal of the European Union. (2015). '[DIRECTIVE \(EU\) 2015/849 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation \(EU\) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:JOL_2015_141_R_0003&from=ES)'. Accessed 15 November 2016. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:JOL_2015_141_R_0003&from=ES

¹⁵⁵ European Commission. (2016). 'Legislative proposals on financial crime'. Accessed 15 November 2016. http://ec.europa.eu/justice/civil/financial-crime/applying-legislation/index_en.htm

¹⁵⁶ European Parliament. (2015). European Parliament resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect. Op. cit. Para 140.

- ¹⁵⁷ European Commission. (2016). 'Legislative proposals on financial crime'. Accessed 15 November 2016. http://ec.europa.eu/justice/civil/financial-crime/applying-legislation/index_en.htm
- ¹⁵⁸ Knobel, Andres & Meinzer, Markus. (2016) Drilling Down to the Real Owners, Part 1: "More than 25% of ownership" & "unidentified" Beneficial Ownership: Amendments needed in FATF'S recommendations and in EU's AML Directive. Published 18 May 2016. Accessed 16 September 2016: http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/TJN2016_BO-EUAML-D-FATF-Part1.pdf
- ¹⁵⁹ ICIJ. (2014). 'Luxembourg Leaks: Global Companies' secrets exposed'. Accessed 16 September 2016. <https://www.icij.org/p-roject/luxembourg-leaks>
- ¹⁶⁰ Reuters. (2016). 'LuxLeaks' accountants given suspended prison sentences. Article published 29 June 2016. Accessed 5 August 2016: <http://uk.reuters.com/article/uk-eu-taxavoidance-luxembourg-idUKKCN0ZF1V0>
- ¹⁶¹ Euractiv. (2016). Luxembourg appeals verdicts in Luxleaks tax scandal. Article published 2 August 2016. Accessed 4 August 2016: <https://www.euractiv.com/section/euro-finance/news/luxembourg-appeals-verdicts-in-luxleaks-tax-scandal/>
- ¹⁶² Ibid.
- ¹⁶³ CCFD-Terre Solidaire. (2016). Procès LuxLeaks: la relaxe est la seule issue acceptable. Press release dated 27 June 2016. Accessed 16 September 2016: <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/proces-luxleaks-la-5568>
- ¹⁶⁴ EUR-Lex. (2013). 'Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL on the protection of undisclosed know-how and business information (trade secrets) against their unlawful acquisition, use and disclosure'. Accessed 15 November 2016. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52013PC0813>
- ¹⁶⁵ EurActiv. (2016). 'Trade secrets: Whistleblower protection not a priority'. Published 15 April 2016. Accessed 15 November 2016. <https://www.euractiv.com/section/trade-societv/news/trade-secrets-whistleblower-protection-not-a-priority/>
- ¹⁶⁶ EUR-Lex. (2016). 'Directive (EU) 2016/943 of the European Parliament and of the Council of 8 June 2016 on the protection of undisclosed know-how and business information (trade secrets) against their unlawful acquisition, use and disclosure (Text with EEA relevance)'. Accessed 15 November 2016. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32016L0943&qid=1473322182783>
- ¹⁶⁷ Corporate Europe Observatory. (2016). 'The Trade Secrets Protection Directive Is Still Dangerous For Freedoms and Rights'. Accessed 16 September 2016: <https://corporateeurope.org/power-lobbies/2016/05/trade-secrets-protection-directive-still-dangerous-freedoms-and-rights>
- ¹⁶⁸ Greens-EFA. (2016). Whistleblower protection in the public and private sector in the European Union. Draft discussion published 4 May 2016. Accessed 16 September 2016: http://www.greens-efa.eu/fileadmin/dam/Images/Transparency_campaign/WB_directive_draft_for_consultation_launch_May_2016.pdf
- ¹⁶⁹ European Commission. (2016). Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance. Published 5 July 2016. Accessed 22 September 2016: <https://ec.europa.eu/transparency/reqdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-451-EN-F1-1-PDF>
- ¹⁷⁰ Full list of OECD member countries. Accessed 2 August 2016: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>
- ¹⁷¹ European Parliament. (2016). Parliamentary questions. Subject: Panama Papers — establishment of an international tax agency. P-002732-16. Question for written answer to the Commission. Rule 130. By Tania Gonzalez Penas (GUE/NGL), Lola Sanchez Caldentey (GUE/NGL), Estefama Torres Martinez (GUE/NGL), Xabier Benito Ziluaga (GUE/NGL), Miguel Urban Crespo (GUE/NGL). Dated 5 April 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=WQ&reference=P-2016-002732&format=XML&language=EN>
- ¹⁷² European Parliament. (2016). Answer given by Mr Moscovici on behalf of the Commission. P-002732/2016. 30 May 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=P-2016-002732&language=EN>
- ¹⁷³ European Parliament. (2016). European Parliament resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2016/2038(INI)). Accessed 16 September 2016: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//EN&language=GA>
- ¹⁷⁴ European Commission. (2016). Communication on an External Strategy for Effective Taxation. P 9. Published 28 January 2016. Accessed 10 June 2016: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_1&format=PDF
- ¹⁷⁵ Eurodad. (2016). 'For whose benefit? A different perspective on Tax Inspectors Without Borders'. Accessed 15 November 2016. <http://eurodad.org/files/pdf/1546652-for-whose-benefit-a-different-perspective-on-tax-inspectors-without-borders.pdf>
- ¹⁷⁶ Eurodad. (2016). 'For whose benefit? A different perspective on Tax Inspectors Without Borders'. Accessed 15 November 2016. <http://eurodad.org/files/pdf/1546652-for-whose-benefit-a-different-perspective-on-tax-inspectors-without-borders.pdf>
- ¹⁷⁷ Picciotto, Sol (2016). Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms. ICTD Working Paper 53. Published June 2016. Accessed 16 September 2016: <http://www.ictd.ac/publication/2-working-papers/126-taxing-multinational-enterprises-as-unitary-firms>
- ¹⁷⁸ See chapter on 'Hidden ownership'
- ¹⁷⁹ See chapter on 'Keeping country by country data secret from pays en développement'
- ¹⁸⁰ See chapter on 'Tax treaties'
- ¹⁸¹ See chapter on 'Excluding pays en développement from decision making'
- ¹⁸² See chapter on 'Keeping country by country data secret from pays en développement'
- ¹⁸³ See chapter on 'Tax treaties'
- ¹⁸⁴ See chapter on 'Excluding pays en développement from decision making'
- ¹⁸⁵ OECD (2014). *Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reporting - Action 13: 2014 deliverables, p.35-37*, Accessed 25 September 2015: <http://www.oecd->

library.org/docserver/download/2314301e.pdf?expires=1443173878&id=id&acname=quest&checksum=39DD2063821EFDAD7A034988AFFA53B9

¹⁸⁶ Michel Sapin (2016), French National Assembly videos. Published 9th June 2016. Accessed 24th November 2016 : http://videos.assemblee-nationale.fr/video_4031877_57596637ac4e3.2eme-seance--transparence-lutte-contre-la-corruption-et-modernisation-de-la-vie-economique-suite-9-juin-2016 (02:47:31 and 04:00:28)

¹⁸⁷ Reuters. (2016). Investigators raid Google Paris HQ in tax evasion inquiry. Published 24 May 2016. Accessed 20 August 2016: <http://www.reuters.com/article/us-google-france-investigation-idUSKCN0YF1CV>

¹⁸⁸ See for example Le Monde. (2016). Bruxelles ouvre une enquête à l'encontre d'Engie, au Luxembourg, pour aides d'Etat illicites. Published 19 September 2016. Accessed 29 November 2016: http://www.lemonde.fr/economie/article/2016/09/19/bruxelles-ouvre-une-enquete-approfondie-pour-aides-d-etat-illicites-a-l-encontre-de-engie-au-luxembourg_5000243_3234.html and Reuters France. (2016). Enquête approfondie de l'UE sur les impôts d'Engie au Luxembourg. Published 19 September 2016. Accessed 29 November 2016: <http://fr.reuters.com/article/businessNews/idFRKCN11P0U4>

¹⁸⁹ European Commission. (2016). State aid: Commission opens in-depth investigation into Luxembourg's tax treatment of GDF Suez (now Engie). Press release, published 19 September 2016. Accessed 29 November 2016: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3085_en.htm

¹⁹⁰ Guardian. (2016). France 'to go all the way' to make multinationals pay their taxes. Published 29 May 2016. Accessed 20 August 2016: <https://www.theguardian.com/world/2016/may/29/france-multinationals-pay-taxes-michel-sapin-google-mcdonalds>

¹⁹¹ French National Assembly videos. Published 9th June 2016. Accessed 24th November 2016 : http://videos.assemblee-nationale.fr/video_4031877_57596637ac4e3.2eme-seance--transparence-lutte-contre-la-corruption-et-modernisation-de-la-vie-economique-suite-9-juin-2016 Intervention by Michel Sapin: 04:00:28

¹⁹² News 24. (2016). France probes 100s over Panama Papers tax evasion, Published 17 November 2016. Accessed 19 November 2016: <http://www.news24.com/World/News/france-probes-100s-over-panama-papers-tax-evasion-20161117>

¹⁹³ French Finance Minister (2016) "Nouvelles modalités de traitement des dossiers par le STDR" STDR. Article published 15th September 2016. Accessed 24th October 2016. <http://www.economie.gouv.fr/nouvelles-modalites-de-traitement-des-dossiers-par-le-stdr>

¹⁹⁴ BBC. (2016). France backs defendant as LuxLeaks trial starts. Published 26 April 2016. Accessed 19 November 2016: <http://www.bbc.com/news/world-europe-36135626>

¹⁹⁵ Le Monde. (2016). LuxLeaks: prison avec sursis pour les lanceurs d'alerte français. Published 29 June 2016. Accessed 20 August 2016: http://www.lemonde.fr/europe/article/2016/06/29/luxleaks-au-luxembourg-verdict-attendu-pour-les-trois-lanceurs-d-alerte-francais_4960591_3214.html

¹⁹⁶ Euractiv. (2016). Luxembourg appeals verdicts in Luxleaks tax scandal. Published 2 August 2016. Accessed 20 August 2016: <https://www.euractiv.com/section/euro-finance/news/luxembourg-appeals-verdicts-in-luxleaks-tax-scandal/>

¹⁹⁷ CCFD-Terre Solidaire. (2016). Luxleaks: les lanceurs d'alerte condamnés pour avoir défendu l'intérêt general. Press release dated 29 June 2016. Accessed 20 August 2016: <http://ccfd-terresolidaire.org/infos/partage-des-richesses/paradisfiscaux/lux-leaks-interet-general>

¹⁹⁸ Libération. (2015). Evasion fiscale : le couac du gouvernement. Article published 16 December 2015. Accessed 20 August 2016:

http://www.liberation.fr/planete/2015/12/16/evasion-fiscale-le-couac-du-gouvernement_1421174?utm_source=dlvr.it&utm_medium=twitter

¹⁹⁹ LesEchos. (2016). Les députés PS négocient ferme avec Bercy sur le reporting public. Article published 24 May 2016. Accessed 20 August 2016: <http://www.lesechos.fr/economie-france/budget-fiscalite/021957463779-les-deputes-ps-negocient-ferme-avec-bercy-sur-le-reporting-public-2000644.php#xtor=CS1-33>

²⁰⁰ (2016) Law about transparency, fight against corruption and economic modernisation, art 137, adopted on the 8th of November Accessed 25th November 2016. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0830.asp>

²⁰¹ ActionAid France, CCFD-Terre Solidaire, ONE, Oxfam France (2016) «Loi Sapin 2 et lutte contre l'évasion fiscale: pourquoi le compromis sur le reporting pays par pays public proposé par les rapporteurs n'est toujours pas satisfaisant. Published on June 2016. Accessed on 25th November 2016. http://ccfd-terresolidaire.org/IMG/pdf/note_d_analyse_du_reporting_pays_par_pays_public.pdf

²⁰² Eurodad et al. (2016). Hidden Profits. Published 11 November 2016. Accessed 19 November 2016: <http://www.eurodad.org/files/pdf/1546298-hidden-profits-the-eu-s-role-in-supporting-an-unjust-global-tax-system-2014-.pdf>

²⁰³ The French CBCR legislation for financial institutions was introduced under Article L.511-45 of the Financial and Monetary Code (the FMC) through a legislative act (ordonnance) which was passed on 27 June 2013. Accessed 20 August 2016:

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006072026&idArticle=LEGIARTI000027781497&dateTexte=&categorieLien=id>

The 2016 French Bill of Finance introduced in an article 223 quinquies C of the French Tax Code, a country-by-country reporting in order to comply with Action 13 of BEPS, accessed 20 August 2016:

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000031753378>

²⁰⁴ (2016) Law about transparency, fight against corruption and economic modernisation, art 138, adopted on the 8th of November Accessed 25th November 2016. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0830.asp>

²⁰⁵ (2016) Law about transparency, fight against corruption and economic modernisation, art 139, adopted on the 8th of November Accessed 25th November 2016. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0830.asp>

²⁰⁶ Legifrance. (2016). Décret n° 2016-567 du 10 mai 2016 relatif au registre public des trusts. Published 11 May 2016. Accessed 19 November 2016:

https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=662EFC8E8C0552CDCF7DEECCD49E264C.tpdila14v_3?cidTexte=JORFTEXT000032511026&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000032510730

²⁰⁷ Le Figaro. (2016). Bercy crée un registre des trusts accessible au public. Published 11 May 2016. Accessed 19 November 2016: <http://www.lefigaro.fr/societes/2016/05/11/20005-20160511ARTFIG00019-bercy-cree-un-registre-des-trusts-accessible-au-public.php>

²⁰⁸ Transparency International France. (2016). Le registre français des trusts ne va pas assez loin. Press release published 12 May 2016. Accessed 20 August 2016: <https://transparency-france.org/project/registre-francais-trusts-ne-va-assez-loin/>

²⁰⁹ Le Monde du Chiffre. (2016). Registre public des trusts: suspension de l'exécution du décret et transmission d'une QPC. Published 28 July 2016? Accessed 20 August 2016: <http://www.lemondeduchiffre.fr/fiscalite-des-personnes/278566-registre-public-des-trusts-suspension-de-lexecution-du-decret-et-transmission-dune-qpc.html>

²¹⁰ See Le Monde. (2016). Le registre public des trusts lancé par la France contesté devant le Conseil d'Etat. Published 5 July 2016. Accessed 20 August 2016: http://www.lemonde.fr/economie/article/2016/07/05/le-registre-public-des-trusts-lance-par-la-france-conteste-devant-le-conseil-d-etat_4964235_3234.html. And Conseil d'État et la Juridiction Administrative. (2016). Le juge des référés du Conseil d'État suspend l'exécution du décret du 10 mai 2016 relatif au registre public des trusts. Published 22 July 2016. Accessed 19 November 2016: <http://www.conseil-etat.fr/Actualites/Communiqués/Registre-public-des-trusts>

²¹¹ Le Conseil Constitutionnel. (2016). Décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016. Accessed 19 November 2016: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2016/2016-591-qpc/decision-n-2016-591-qpc-du-21-octobre-2016.148055.html>

²¹² Tax Justice Network. (2015). Financial Secrecy Index. 'Financial Secrecy Index – 2015 Results'. Accessed 18 November 2016. <http://financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results> See also Table 3 in the chapter on 'Hidden ownership'

²¹³ See Table 2 and Figure 4 in the chapter 'Tax treaties'.

²¹⁴ ActionAid. (2016). Mistreated. Published 23 February 2016. Accessed 25 November 2016: http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/actionaid_-_mistreated_tax_treaties_report_-_feb_2016.pdf See also Figure 3 in the chapter 'Tax treaties'.

²¹⁵ ActionAid. (2016). Mistreated. Published 23 February 2016. Accessed 25 November 2016: http://www.actionaid.org/sites/files/actionaid/actionaid_-_mistreated_tax_treaties_report_-_feb_2016.pdf See also Figure 3 in the chapter 'Tax treaties'.

²¹⁶ Ramboll. (2016). European Commission Taxation Papers. Working Paper no. 61-2015. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Published January 2016. Accessed 16 August 2016: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf. See also Figure 1 under the chapter 'Harmful tax practices'.

²¹⁷ Evaluations des voies et moyens, Annexe au projet de loi de finances pour 2016, Tome II Dépenses

²¹⁸ See Table 1 and Figure 2 in the chapter 'Sweetheart deals'.

²¹⁹ See figure above

²²⁰ See eg. Libération. (2015). Sommet à Addis-Abeba: y a qu'à, faucons. Published 16 July 2015. Accessed 20 August 2016: http://www.liberation.fr/futurs/2015/07/16/sommet-a-addis-abeba-y-a-qu-a-faucons_1349020