

UNDER EMBARGO
until 17h00 CET on THURSDAY 28 NOVEMBER 2024

Rapport spécial

Lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises

L'UE a érigé une première ligne de défense,
mais la mise en œuvre et le suivi des mesures
présentent des failles



COUR DES
COMPTES
EUROPÉENNE

Table des matières

	Points
Synthèse	I - IX
Introduction	01 - 21
Régimes fiscaux dommageables et évasion fiscale des entreprises dans l'UE: mise en perspective	01 - 05
Mesures et instruments de l'UE	06 - 15
Rôles et responsabilités	16 - 21
Étendue et approche de l'audit	22 - 30
Observations	31 - 92
Un cadre législatif commun est en place dans l'UE, mais des orientations permettant de lever les ambiguïtés juridiques font défaut	31 - 53
La législation tient globalement compte de l'évolution de la situation internationale, mais d'importantes ambiguïtés persistent quant à l'application des règles	32 - 43
Des lignes directrices sur la manière de mettre en œuvre et d'appliquer les actes législatifs font défaut	44 - 48
La Commission supervise de manière adéquate la transposition du droit de l'UE dans la législation nationale, mais les évaluations exhaustives se font attendre	49 - 53
Les États membres échangent automatiquement des informations DAC 6, mais les utilisent peu	54 - 66
Les processus de déclaration DAC 6 sont en place, mais les contrôles qualité ne sont pas cohérents dans les États membres visités	55 - 58
La qualité des informations DAC 6 échangées automatiquement n'est pas toujours satisfaisante	59 - 63
Les États membres audités ont conçu des systèmes de sanctions en cas de non-respect de la DAC 6, mais ils ne les ont pas encore appliqués	64 - 66

Les travaux du groupe «Code de conduite» conduisent à des changements législatifs, mais avec peu de résultats	67 - 84
La Commission a un rôle limité qu'elle remplit en soutenant le groupe «Code de conduite»	70 - 74
Les États membres ont mis en œuvre des recommandations de retrait de régimes fiscaux dommageables, mais les périodes de démantèlement et de maintien des droits acquis ont parfois été longues	75 - 79
Les États membres prennent des mesures défensives à l'encontre des pays et territoires non coopératifs, mais il n'existe pas d'approche uniforme	80 - 84
Aucun cadre approprié de suivi de la performance n'est en place pour vérifier les effets des mesures européennes prises	85 - 92
De temps à autre, des projets de l'UE ont été consacrés à l'estimation de l'évasion et de la fraude fiscales, mais il n'existe pas de cadre européen commun de suivi de la performance	86 - 90
Seul un des cinq États membres visités disposait d'un cadre de performance pour évaluer l'efficacité des mesures	91 - 92
Conclusions et recommandations	93 - 101

Annexes

Annexe I – Notre approche d'audit au niveau de la Commission
Annexe II – Notre approche d'audit dans les États membres
Annexe III – Comparaison entre la législation de l'UE et les normes du cadre OCDE/G20 sur le BEPS
Annexe IV – Mesures de lutte contre l'évasion fiscale introduites par l'ATAD
Annexe V – Risque d'interprétations différentes des dispositions de la DAC 6 relatives au critère de l'avantage principal et aux marqueurs (annexe IV de la directive)
Annexe VI – Problèmes opérationnels liés à la déclaration DAC 6 au moyen du schéma XML de l'UE
Annexe VII – Risque d'interprétations différentes dues aux problèmes de conception de la TDRD
Annexe VIII – Les programmes Fiscais et les directives ATAD, DAC 6 et TDRD

Annexe IX – Code de conduite de l’UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Critères d’évaluation des mesures fiscales préférentielles potentiellement dommageables

Annexe X – Rôle de la Commission à l’égard du groupe «Code de conduite»

Sigles, acronymes et abréviations

Glossaire

Réponses de la Commission

Calendrier

L’équipe d’audit

Synthèse

I Les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises sont des phénomènes économiques qui non seulement touchent l'UE, mais constituent également un défi mondial. Le régime fiscal d'un pays est considéré comme dommageable dès lors qu'il a des effets négatifs, comme une érosion des bases d'imposition étrangères ou une répartition déloyale de la charge fiscale. De tels régimes peuvent entraîner des pertes fiscales considérables pour les États membres de l'UE et des distorsions du marché intérieur.

II L'UE a mis en place un cadre juridique et utilise d'autres instruments de soutien en guise de première ligne de défense pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises. Les gouvernements nationaux des États membres conservent une grande liberté pour concevoir leurs propres législations et systèmes fiscaux, l'UE n'intervenant que lorsque le fonctionnement du marché intérieur est altéré. La Commission européenne est chargée, dans ce cadre, de faire respecter le droit de l'Union, ainsi que de suivre, de coordonner et d'harmoniser les actions des États membres.

III L'audit objet du présent rapport visait à déterminer si le cadre de l'UE est adéquat, compte tenu des compétences limitées de celle-ci dans le domaine de la fiscalité directe. C'est pourquoi nous avons évalué le caractère approprié des mesures et des mécanismes utilisés dans l'UE, tant par la Commission que par les États membres. Plus précisément, nous nous sommes concentrés sur la conception et la mise en œuvre de trois directives (la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, la cinquième modification de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (DAC 6) et la directive sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux) au cours de la période 2019-2023. En outre, nous avons examiné si les États membres et la Commission avaient rempli leurs obligations au regard du code de conduite de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises – même s'il n'est pas juridiquement contraignant – et nous avons évalué s'ils suivaient efficacement la performance de leurs politiques pour ce qui est des aspects que nous avons audités.

IV Nous avons réalisé cet audit parce que les mesures prises par l'UE pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises n'avaient pas été intégralement couvertes par la Cour des comptes européenne, alors qu'elles présentent une importance et un intérêt économiques croissants pour l'UE. Nos travaux antérieurs sur ce thème portaient sur les procédures instaurées par la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (DAC 1 à DAC 5 – voir [rapport spécial 03/2021](#)). En ce qui concerne le présent audit, nous avons élargi le champ d'analyse afin de couvrir un plus grand éventail de mesures, l'objectif étant d'en améliorer l'efficacité et, in fine, de garantir que l'impôt réellement dû soit perçu par le bon État membre.

V Notre principale conclusion est que le cadre mis en place au niveau de l'UE fait office d'indispensable première ligne de défense dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises, dans les limites des compétences de l'Union dans ce domaine. Nous avons toutefois constaté des failles dans la manière dont les mesures de l'UE ont été conçues et mises en œuvre, et aucun système de suivi approprié ne permet d'en évaluer l'efficacité.

VI Nous observons que ces dernières années, la Commission a développé le cadre législatif de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises au niveau de l'UE. Nous avons néanmoins relevé des définitions peu précises et des lacunes qui ont donné lieu à des interprétations différentes d'un État membre à l'autre. La Commission supervise efficacement la transposition du droit de l'UE dans la législation nationale, mais certaines évaluations, bien qu'en cours, se font attendre. Au niveau des États membres, nos principales constatations concernent l'application de la DAC 6. Nous avons constaté que les cinq États membres dans lesquels nous nous sommes rendus échangeaient des informations fiscales sur les dispositifs transfrontières potentiellement dommageables, mais qu'ils réalisaient peu de contrôles de la qualité des données et n'utilisaient guère les informations reçues.

VII Bien que la Commission fournisse une assistance satisfaisante au groupe «Code de conduite» quant à l'évaluation des régimes fiscaux potentiellement dommageables, son rôle était très limité au moment de notre audit. Les États membres renoncent à leurs régimes fiscaux dommageables lorsque le groupe le leur recommande. Il n'empêche que, dans plusieurs cas, la période de mise en conformité était nettement plus longue que les deux ans préconisés par le Conseil. De ce fait, le risque existe que les entreprises continuent à bénéficier plus longtemps d'avantages fiscaux déloyaux.

VIII Nous avons également constaté que la Commission et quatre des cinq États membres que nous avons visités ne suivaient pas une approche adéquate pour mesurer la performance des outils utilisés pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises dans l'UE. L'absence de cadres de performance appropriés les a empêchés de mesurer et d'évaluer leurs efforts ainsi que de déployer les ressources là où elles sont le plus nécessaires.

IX Nous recommandons à la Commission:

- de clarifier le cadre législatif de l'UE;
- d'améliorer la qualité des déclarations DAC 6;
- de veiller à ce que l'effet des sanctions soit adéquat;
- de renforcer son soutien au groupe «Code de conduite»;
- d'assurer un suivi des résultats et de l'impact de la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises.

Introduction

Régimes fiscaux dommageables et évasion fiscale des entreprises dans l'UE: mise en perspective

01 Dans le marché unique de l'UE, le système d'imposition national de chaque État membre subit l'influence des autres juridictions fiscales, notamment si le pays concerné offre des avantages fiscaux pour attirer les entreprises, les particuliers ou les capitaux sur son territoire. Toute mesure fiscale nationale qui accroît la compétitivité du régime fiscal d'un pays par rapport à celui d'un autre pays est une forme de concurrence fiscale.

02 La concurrence fiscale que représentent les régimes fiscaux dommageables devient une préoccupation pour l'UE si elle a des conséquences indésirables, notamment une distorsion de la concurrence dans le marché unique de l'UE. Le régime fiscal d'un pays est considéré comme dommageable dès lors qu'il a des effets négatifs, comme une érosion des bases d'imposition étrangères ou une répartition déloyale de la charge fiscale (voir [encadré 1](#)).

Encadré 1

Modèles de pratiques fiscales dommageables

Certaines mesures fiscales peuvent servir à rendre un système d'imposition national plus compétitif. Bien que légitimes, de telles mesures risquent de nuire au marché unique de l'UE si leur structure fausse le commerce et l'investissement et érode les bases d'imposition d'autres pays.

Dans son étude de 2021 intitulée *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations*, le Parlement européen a recensé sept mesures fiscales appliquées par les États membres et pouvant être considérées, dans certains cas, comme des pratiques dommageables:

- la diminution des taux d'imposition des entreprises (ou « nivellement par le bas »);
- les régimes fiscaux favorables aux brevets;
- les structures de création de sociétés fictives (ou sociétés-écrans);
- les régimes de déduction des intérêts notionnels;
- les régimes d'exonération des revenus de source étrangère;
- les régimes de zone économique spéciale;
- les décisions fiscales anticipées (ou rescrits fiscaux).

03 Lorsque les contribuables utilisent des méthodes légales pour réduire au maximum le montant de l'impôt dû, on parle d'«évasion fiscale». L'environnement économique mondialisé a favorisé l'émergence de modèles d'activité et des structures d'entreprise toujours plus complexes, de sorte qu'il est devenu plus facile pour une multinationale de transférer ses bénéfices d'un pays à l'autre et d'échapper ainsi à l'impôt sur les sociétés. L'exploitation, par une entreprise, des décalages et des lacunes existant entre les différents systèmes d'imposition nationaux à des fins de planification fiscale agressive devient une forme d'évasion fiscale dommageable.

04 Les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises donnent lieu à une situation dans laquelle les contribuables qui n'ont pas la possibilité d'utiliser des dispositifs de planification fiscale agressive ou des mesures similaires finissent par devoir compenser le «manque à gagner» fiscal en contribuant davantage. Ils créent également une concurrence déloyale entre les entreprises ainsi que des conditions de concurrence inégales entre les pays, ce qui peut entraîner une perte de recettes fiscales pour les États membres et une distorsion du marché intérieur. La lutte contre ces phénomènes ne se déroule pas uniquement au niveau de l'UE, car il s'agit en réalité d'un défi mondial. En conséquence, de nombreuses actions récentes de l'Union dans ce domaine se fondent sur des accords internationaux, tels que le [cadre inclusif de l'Organisation de coopération et de développement économiques \(OCDE\) et du G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices \(BEPS\)](#), qui s'articule autour de 15 actions visant à atténuer les problèmes connexes et à fixer une norme internationale dans ce domaine.

05 Les données de l'UE sur les pertes fiscales estimées dues aux régimes fiscaux dommageables et à l'évasion fiscale sont peu nombreuses, et aucune estimation actualisée n'est disponible. Le [rapport annuel sur la fiscalité 2023](#) de la Commission a mis en évidence les pertes de recettes fiscales dues à la planification fiscale agressive et à l'évasion fiscale des entreprises. Sur la base des estimations de 2023, ces pertes pourraient avoisiner 172,7 milliards d'euros au niveau mondial, dont 68,2 milliards d'euros en Europe. Des études relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés estiment que le transfert de bénéfices à l'échelle mondiale s'est traduit par une perte totale de recettes fiscales comprise entre 183 et 274 milliards d'euros.

Mesures et instruments de l'UE

06 La lutte contre l'évasion fiscale et la garantie d'une concurrence fiscale loyale ont été récemment ajoutées à la liste des priorités de l'UE, bien que les actions de cette dernière ne puissent porter atteinte aux prérogatives des États membres en matière d'imposition directe. Les compétences de l'Union se limitent à l'établissement de règles générales applicables aux politiques fiscales des États membres. Les traités de l'UE ne prévoient pas explicitement d'harmonisation des impôts directs, alors que c'est le cas pour la fiscalité indirecte.

07 Le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) prévoit la prise de mesures au niveau européen lorsque la Commission repère, dans les dispositions légales, dans les règles ou dans les pratiques administratives des États membres, une différence ayant une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ([article 115 du TFUE](#)). Un certain nombre de directives fixent des normes générales à un niveau systémique et créent des outils permettant de soutenir la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises. Outre des actes législatifs (en l'occurrence des directives), le cadre réglementaire de l'UE comprend des instruments juridiques non contraignants (par exemple le code de conduite de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises ou encore les recommandations par pays dans le contexte du Semestre européen).

08 Les jalons du cadre européen actuel de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises ont été posés par la Commission au moyen de plusieurs paquets fiscaux et plans d'actions¹. Les [conclusions du Conseil](#) de décembre 2015 ont également souligné la nécessité de trouver des solutions communes, mais néanmoins flexibles, au niveau de l'UE qui soient cohérentes avec les 15 actions du [plan d'action de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices \(BEPS\)](#), devenu en juin 2016 le «cadre inclusif de l'OCDE et du G20 sur le BEPS». Le projet révisé a permis d'élargir l'initiative à des pays ne faisant pas partie de l'OCDE et d'établir une norme internationale dans ce domaine.

09 Les directives (adoptées avant le 1^{er} janvier 2019) portant sur la fiscalité directe et établissant des règles applicables à l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt des sociétés dans un État membre sont:

- la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale (**ATAD**) et sa version modifiée²;

¹ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil intitulée «Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne: cinq domaines d'action prioritaires» ([COM\(2015\) 302 final](#)); Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil intitulée «Un plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance» ([COM\(2020\) 312 final](#)).

² [Directive \(UE\) 2016/1164](#) (ATAD 1), modifiée par la [directive \(UE\) 2017/952](#) du Conseil (ATAD 2).

- la cinquième modification de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (directive 2011/16/UE) (**DAC 6**)³;
- la directive sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux (**TDRD**)⁴.

10 L'**ATAD** vise à renforcer le niveau de protection moyen contre la planification fiscale agressive en établissant des règles destinées à éviter l'érosion des bases d'imposition dans le marché intérieur et le transfert de bénéfices vers des juridictions tierces. Elle a également pour but de créer un environnement fiscal équitable et transparent entre les États membres par l'harmonisation des règles en matière d'évasion fiscale. Cette directive cible différentes formes d'évasion fiscale, en particulier les stratégies de planification fiscale agressive utilisées par les entreprises qui exploitent les différences entre les législations fiscales nationales pour réduire leur charge fiscale globale.

11 La **directive 2011/16/UE du Conseil** (DAC) qui a permis d'établir la base juridique de la coopération administrative en matière de fiscalité directe dans l'UE, impose à tous les États membres d'échanger certaines informations fiscales. La cinquième modification de cette directive (**DAC 6**) a introduit des obligations concernant la communication d'informations sur les dispositifs transfrontières potentiellement dommageables, afin de renforcer encore la transparence fiscale et de lutter contre la planification fiscale agressive.

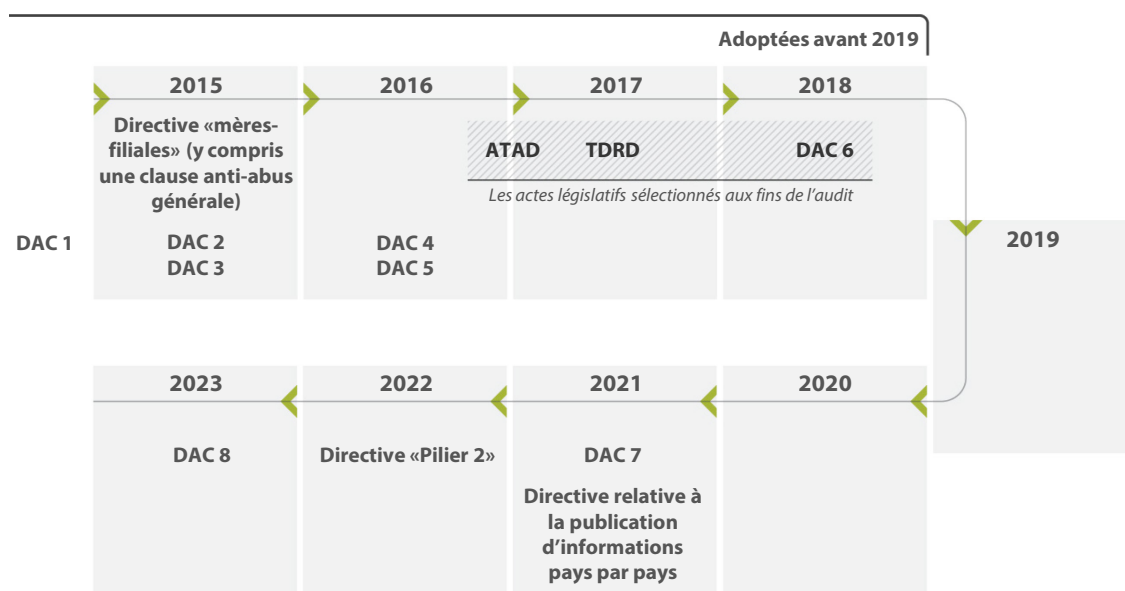
12 Le plan d'action 2015 de la Commission portait essentiellement sur des mesures destinées à éviter une érosion des bases d'imposition et un transfert de bénéfices. Il préconisait toutefois également l'amélioration des mécanismes mis en place pour prévenir toute double imposition, afin de garantir la sécurité et la prévisibilité pour les entreprises, étant donné qu'une double imposition dans le marché unique peut avoir une incidence négative sur les investissements transfrontières et se traduire par des distorsions et une inefficacité économiques. La **TDRD** vise à améliorer les mécanismes de règlement des différends fiscaux entre États membres par l'introduction de procédures et de délais communs, et à faciliter ainsi la résolution de ce type de litiges. Les contribuables confrontés à un mécanisme de résolution des différends fiscaux plus restrictif dans un État membre que dans d'autres sont victimes d'une forme d'iniquité. De leur point de vue, la TDRD est donc essentielle pour atténuer ce traitement qui leur cause préjudice, en ce qu'elle a instauré des conditions équitables.

³ Directive (UE) 2018/822 du Conseil (DAC 6).

⁴ Directive (UE) 2017/1852 du Conseil (TDRD).

13 L'UE a adopté, avant 2019, d'autres directives importantes dans le domaine de la fiscalité directe. Citons la **DAC 3** (échange d'informations concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert), la **DAC 4** (déclarations pays par pays) et la **directive «mères-filiales»** (y compris une clause anti-abus). Le cadre législatif de l'UE évolue et s'étend, ses plus récents développements étant la **DAC 7**, la **DAC 8**, ainsi que l'adoption de la **directive «Pilier 2»** visant à assurer un niveau minimal d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union (voir **figure 1**).

Figure 1 – Adoption de la législation européenne concernée



Source: Cour des comptes européenne.

14 Outre ces actes législatifs, le Conseil a adopté, en 1997, un «code de conduite de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises»⁵, qui est un instrument juridique non contraignant. Il a appelé les États membres à coopérer pleinement dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales par l'application de cet instrument intergouvernemental, et joue un rôle particulier dans la promotion d'une concurrence fiscale loyale, tant au sein qu'en dehors de l'UE. En 1998, un **groupe «Code de conduite»** a été mis en place pour évaluer les mesures fiscales préférentielles susceptibles de relever du champ d'application dudit code. Ce groupe est composé de représentants de haut niveau des États membres et de la Commission européenne.

⁵ **Conclusions** du Conseil Ecofin du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale (JO C 2 du 6.1.1998).

15 La Commission est également en mesure de cibler les régimes fiscaux nationaux qui encouragent la planification fiscale transfrontière à caractère agressif et de formuler des recommandations par pays dans le cadre du Semestre européen, qui est un autre instrument juridique non contraignant. Le Semestre européen est le cadre de surveillance et de coordination intégrées des politiques de l'UE dans les domaines de l'économie et de l'emploi.

Rôles et responsabilités

16 L'élaboration et le développement des politiques fiscales ainsi que la perception des impôts sont du ressort des États membres. Cela étant, la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises est également une priorité de la politique fiscale de l'UE. La Commission joue un rôle diversifié dans ce domaine. Ses responsabilités englobent le suivi, la coordination, l'harmonisation et le contrôle de l'application, le but étant de favoriser une concurrence fiscale loyale et d'éviter toute distorsion du marché unique provoquée par les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises.

17 Le service de la Commission responsable de cette matière est la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (DG TAXUD). En tant qu'organe central de coordination des efforts de l'UE pour créer un environnement fiscal à la fois équitable et transparent au sein du marché unique, la DG TAXUD est chargée:

- d'élaborer des propositions législatives et de superviser la mise en œuvre de la réglementation dans les États membres;
- de mettre en place des mécanismes, des systèmes et des interfaces électroniques pour permettre l'échange d'informations fiscales, et de superviser un répertoire central européen d'échange d'informations sur les dispositifs fiscaux transfrontières;
- de fournir des lignes directrices et de veiller à une interprétation et à une application uniformes de la législation européenne concernée dans les États membres;

- d'analyser les régimes fiscaux des États membres et de formuler à l'intention du groupe «Code de conduite» des recommandations sur le caractère dommageable de ces régimes;
- d'analyser les régimes fiscaux de tout pays hors UE concerné et de proposer ensuite, le cas échéant, d'intégrer celui-ci dans la [liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales](#) ou de l'en retirer.

18 Le Parlement européen suit en permanence l'évolution de la situation en ce qui concerne l'évasion et la fraude fiscales et joue un rôle actif par l'intermédiaire de plusieurs commissions (par exemple la sous-commission permanente des affaires fiscales (FISC) et les commissions d'enquête *ad hoc*). Les groupes de travail et d'autres organes préparatoires du Conseil chargés de couvrir ces domaines opèrent principalement par la voie du groupe «Code de conduite». En général, les actes législatifs de l'UE relatifs à la fiscalité sont adoptés à l'unanimité par le Conseil, qui tient compte de l'avis du Parlement européen.

19 Le groupe «Code de conduite» a été créé pour évaluer les mesures fiscales susceptibles de tomber dans le champ d'application du code de conduite de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises, code qui est un instrument non contraignant. Les principales missions de ce groupe sont les suivantes:

- repérer, dans les États membres de l'UE, les pratiques fiscales préjudiciables à une concurrence loyale;
- contrôler les régimes fiscaux et déterminer s'ils répondent aux critères établis pour qualifier les régimes fiscaux de dommageables;
- faciliter le dialogue et la coopération entre les États membres afin qu'ils puissent partager les bonnes pratiques fiscales et coordonner leurs efforts;
- encourager la transparence en demandant aux États membres de fournir des informations sur leurs mesures fiscales et leurs pratiques en matière de décisions fiscales anticipées;
- protéger l'UE contre les régimes fiscaux dommageables des pays tiers (à cet égard, le groupe «Code de conduite» est chargé d'établir la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales).

20 Les gouvernements nationaux des États membres de l'UE jouissent d'une grande liberté dans l'élaboration de leurs propres lois et systèmes fiscaux. Toutefois, le droit national doit respecter certains principes fondamentaux, comme la non-discrimination et la liberté de circulation dans le marché intérieur.

21 Il incombe aux États membres:

- d'appliquer les systèmes d'imposition;
- de mettre en œuvre les mesures de l'UE destinées à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales et contre le transfert de bénéfices;
- de recueillir et de communiquer les informations fiscales requises;
- de partager les bonnes pratiques fiscales;
- d'œuvrer en faveur d'une concurrence fiscale loyale dans le marché intérieur.

Étendue et approche de l'audit

22 Notre audit avait pour objectif de déterminer si le cadre de l'UE de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises est adéquat, compte tenu des compétences limitées de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe (voir point **06**). Pour ce faire, nous avons évalué le caractère approprié des mesures et des mécanismes utilisés par l'UE en nous concentrant sur la conception de trois directives (l'ATAD, la DAC 6 et la TDRD) et sur leur mise en œuvre au cours de la période 2019-2023.

23 Si notre choix s'est porté sur l'ATAD, la DAC 6 et la TDRD, c'est parce qu'elles sont les trois principaux actes législatifs relatifs à la fiscalité directe adoptés avant le 1^{er} janvier 2019, qu'elles traitent de problèmes systémiques et qu'elles sont en général applicables à l'ensemble des entreprises de l'UE. La date de fin de la période examinée s'explique par le temps nécessaire aux États membres pour les intégrer dans leur législation nationale et les appliquer. En outre, nous avons examiné si les États membres et la Commission avaient rempli leurs obligations au regard du code de conduite de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises – même s'il n'est pas juridiquement contraignant – et nous avons évalué leur suivi de la performance pour les aspects que nous avons audités.

24 Nous avons réalisé cet audit parce que jusque-là, les mécanismes et les systèmes de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises n'avaient pas fait l'objet d'un audit approfondi. Notre rapport d'audit intitulé « Échange d'informations fiscales dans l'UE: le système est solide, mais sa mise en œuvre laisse à désirer » ([rapport spécial 03/2021](#)) a mis en évidence les faiblesses des procédures relevant des DAC 1 à DAC 5. Pour l'audit ayant donné lieu au présent rapport, nous sommes partis des conclusions de l'époque et avons élargi le champ d'analyse pour couvrir un plus grand éventail de mesures introduites dans le but d'en améliorer l'efficacité.

25 Nous avons axé notre audit sur les problèmes systémiques et analysé en particulier:

- la conception et le suivi de la législation sélectionnée, les orientations fournies par la Commission sur la mise en œuvre de l'ATAD, la DAC 6 et la TDRD, ainsi que l'application de cette même législation par les États membres;

- la mise en œuvre du répertoire central européen pour l'échange d'informations concernant les déclarations DAC, ainsi que la qualité et l'utilisation des informations DAC 6 échangées par les États membres;
- la qualité de l'assistance fournie par la Commission au groupe «Code de conduite», et les suites données aux recommandations de ce dernier par les États membres concernés;
- le suivi de la performance des mesures prises par la Commission et les États membres dans le domaine de l'audit.

26 Notre audit s'inscrit dans les limites des compétences de l'UE (voir points [06](#) et [22](#)), ce qui signifie que nous n'avons pas examiné, notamment, les régimes fiscaux nationaux spécifiques des États membres. Notre audit dans les États membres a été centré sur la mise en œuvre des trois directives sélectionnées et des recommandations du groupe «Code de conduite».

27 Les travaux de la Commission en lien avec les aides d'État interdites et ses recommandations par pays dans le cadre du Semestre européen (voir point [15](#)) n'entrent pas dans le champ de notre audit, étant donné que les procédures relatives aux aides d'État et les recommandations formulées ne visent que l'État membre concerné. Ces domaines thématiques sont également horizontaux, c'est-à-dire sans lien particulier avec la fiscalité directe, et ont déjà fait l'objet d'autres audits de la Cour des comptes européenne (voir par exemple le [rapport spécial 16/2020](#) et le [rapport spécial 21/2020](#)).

28 Nous avons contrôlé l'activité de la DG TAXUD (voir [annexe I](#) pour une vue d'ensemble de notre approche d'audit) et de cinq États membres (Irlande, Chypre, Luxembourg, Malte et Pays-Bas) sélectionnés sur la base de critères de risque tant quantitatifs que qualitatifs (voir [annexe II](#)).

29 Dans les États membres visités, nous avons procédé à un échantillonnage fondé sur les risques pour sélectionner les échanges d'informations sur les dispositifs fiscaux transfrontières (DAC 6), les cas de différends fiscaux opposant les pays en question (TDRD) ainsi que les régimes fiscaux potentiellement dommageables examinés par le groupe «Code de conduite».

30 Nous avons complété les éléments probants collectés par une analyse des référentiels internationaux appliqués aux instruments et aux mécanismes de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales avec l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Enfin, nous nous sommes entretenus avec des représentants de la sous-commission des affaires fiscales (FISC) du Parlement européen et avons organisé une table ronde avec des experts externes en fiscalité des entreprises afin d'obtenir un retour d'information sur la conception et la mise en œuvre du cadre européen en place.

Observations

Un cadre législatif commun est en place dans l'UE, mais des orientations permettant de lever les ambiguïtés juridiques font défaut

31 La législation relative à la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises devrait garantir que les personnes morales et physiques aient moins d'occasions d'échapper au versement de l'impôt correct à l'État membre en droit de le percevoir. Les États membres devraient dûment intégrer cette législation européenne dans leur droit national. La Commission devrait présenter des propositions législatives exhaustives et superviser la transposition de la législation en droit national et sa mise en œuvre par les États membres. Elle devrait aussi fournir des lignes directrices afin d'en assurer une application efficace. Ces mesures constituent une première ligne de défense dans le domaine de la fiscalité directe, où les compétences de l'UE se limitent à des interventions en cas de distorsions du marché intérieur. Nous avons évalué la conception, sur le plan législatif, des directives ATAD, DAC 6 et TDRD, ainsi que les actions de suivi et d'évaluation de la Commission. Pour ce faire, nous avons tenu compte du champ de compétences de l'UE dans le domaine de la fiscalité, tel qu'il est défini dans les traités.

La législation tient globalement compte de l'évolution de la situation internationale, mais d'importantes ambiguïtés persistent quant à l'application des règles

32 L'UE a élaboré sa législation en matière de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises dans le sillage des efforts intenses déployés par l'OCDE sur la scène internationale. L'OCDE et le G20 ont lancé de concert le projet [Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices \(BEPS\)](#), qui, en 2015, a introduit 15 mesures pour permettre aux pays membres d'aligner leurs efforts dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, établissant ainsi *de facto* une norme internationale. L'UE n'a ensuite pas tardé à produire une législation contraignante: dans l'ensemble, l'ATAD, la DAC 6 et la TDRD sont au moins aussi strictes que les mesures BEPS correspondantes (voir point [08](#) et [annexe III](#)).

33 Bien que les trois directives en question poursuivent des objectifs spécifiques, à savoir améliorer le cadre juridique et garantir des conditions équitables aux entreprises de l'UE tout en soutenant la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises, la Commission n'a fixé de cibles quantifiables pour aucun d'entre eux. Par ailleurs, si elle a réalisé une analyse d'impact pour la DAC 6 et la TDRD, elle ne l'a pas fait pour l'ATAD.

L'ATAD

34 La directive ATAD vise à garantir un niveau minimal de protection pour les bases d'imposition de tous les États membres, une approche cohérente en matière de lutte contre l'évasion fiscale dans l'ensemble du marché unique, ainsi qu'une mise en œuvre coordonnée au niveau de l'Union de certaines des recommandations provenant de l'initiative BEPS de l'OCDE et du G20, plus précisément celles qui couvrent les actions 2 à 6 du cadre inclusif sur le BEPS⁶ (voir [tableau 1](#) et [annexe III](#)).

Tableau 1 – Les objectifs de l'ATAD

Prévention de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices (BEPS)	L'ATAD vise à prévenir l'érosion de la base d'imposition, phénomène qui consiste à réduire les recettes imposables d'une entreprise par le transfert de bénéfices vers des pays et territoires proposant une fiscalité plus avantageuse. Elle cherche donc à couper court au transfert de bénéfices en faisant en sorte que les entreprises paient un impôt juste là où elles ont généré leurs recettes.
Élimination des doubles non-impositions	L'ATAD vise à empêcher les entreprises d'exploiter les différences de traitement fiscal entre les pays, lesquelles peuvent donner lieu à une double non-imposition ou à une fiscalité réduite.

Source: Directive (UE) 2016/1164 du Conseil.

35 La directive a introduit cinq règles spécifiques pour atteindre ses objectifs (voir [annexe IV](#)):

- la **règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)**: pour décourager le transfert de bénéfices vers les pays à fiscalité faible ou nulle;
- la **règle en matière d'imposition à la sortie**: pour empêcher les entreprises de délocaliser leurs actifs dans le but d'éviter l'impôt;

⁶ Document COM(2020) 383 final.

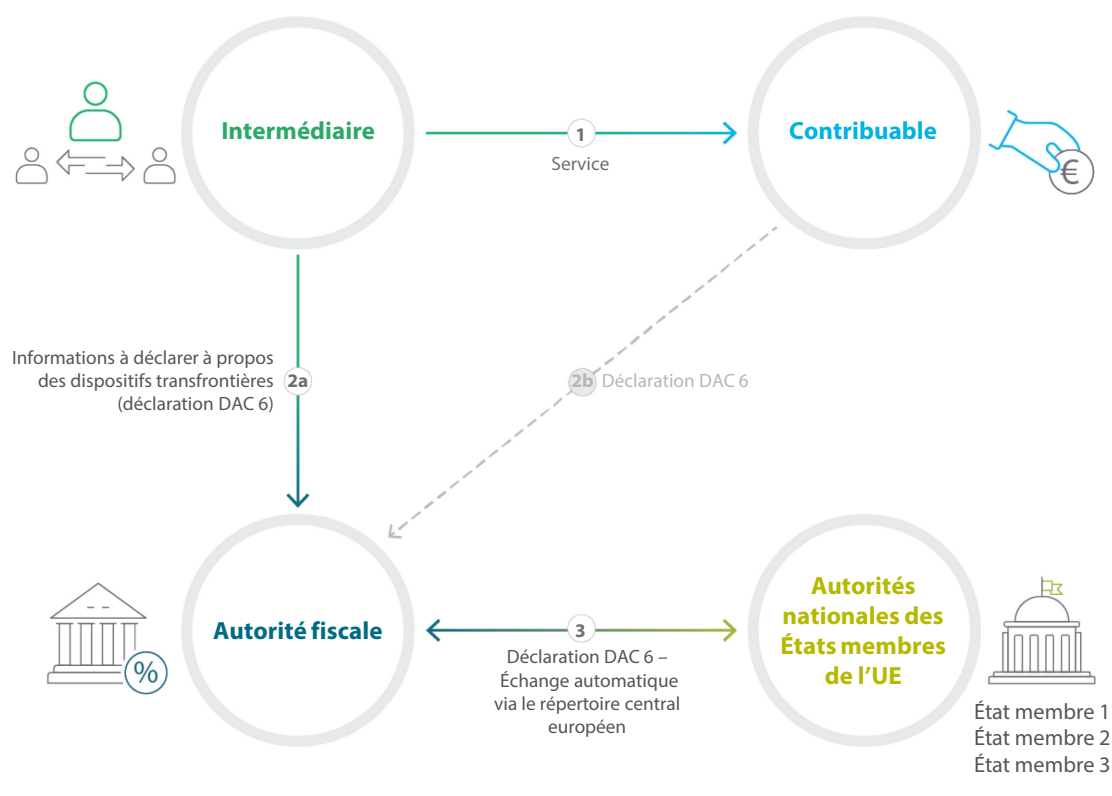
- o la **règle de limitation des intérêts**: pour décourager les montages d'endettement artificiels afin de réduire au minimum l'impôt;
- o la **clause anti-abus générale**: pour lutter contre la planification fiscale agressive lorsque d'autres règles ne s'appliquent pas;
- o la **règle visant à lutter contre les dispositifs hybrides**: pour neutraliser les dispositifs hybrides.

36 Dans l'ensemble, nous avons trouvé que l'**ATAD** est un acte législatif cohérent, qui crée un niveau minimal de protection pour les bases d'imposition des États membres sans limiter les compétences de ceux-ci en matière de conception de leurs systèmes d'imposition. Cette directive a introduit une série de normes minimales nouvelles en matière de lutte contre l'évasion fiscale, ce qui a amené les États membres à adopter de nouvelles règles complètes ou à modifier leurs règles existantes pour se conformer à ses dispositions.

La DAC 6

37 La **DAC 6** vise à encourager la transparence fiscale et devrait ainsi empêcher toute planification fiscale agressive tout en contribuant à la protection de la base d'imposition des États membres de l'UE. La directive couvre l'action 12 du cadre inclusif sur le BEPS, qui porte sur les règles de communication obligatoire d'informations concernant les dispositifs de planification fiscale agressive. La directive requiert principalement des intermédiaires, dont les conseillers fiscaux, les notaires et les comptables, qu'ils communiquent aux autorités des informations sur les dispositifs fiscaux transfrontières potentiellement dommageables. Un dispositif transfrontière ne doit être signalé que si certaines caractéristiques baptisées «marqueurs» sont présentes (elles sont énumérées à l'**annexe IV** de la DAC 6) et qu'il concerne soit plus d'un État membre de l'UE, soit un État membre et un pays tiers. Dans certains cas, l'obligation de déclaration peut incomber au contribuable. Une déclaration DAC 6 sur le dispositif est alors communiquée automatiquement aux autres États membres par sa saisie dans le répertoire central de l'UE (voir **figure 2**).

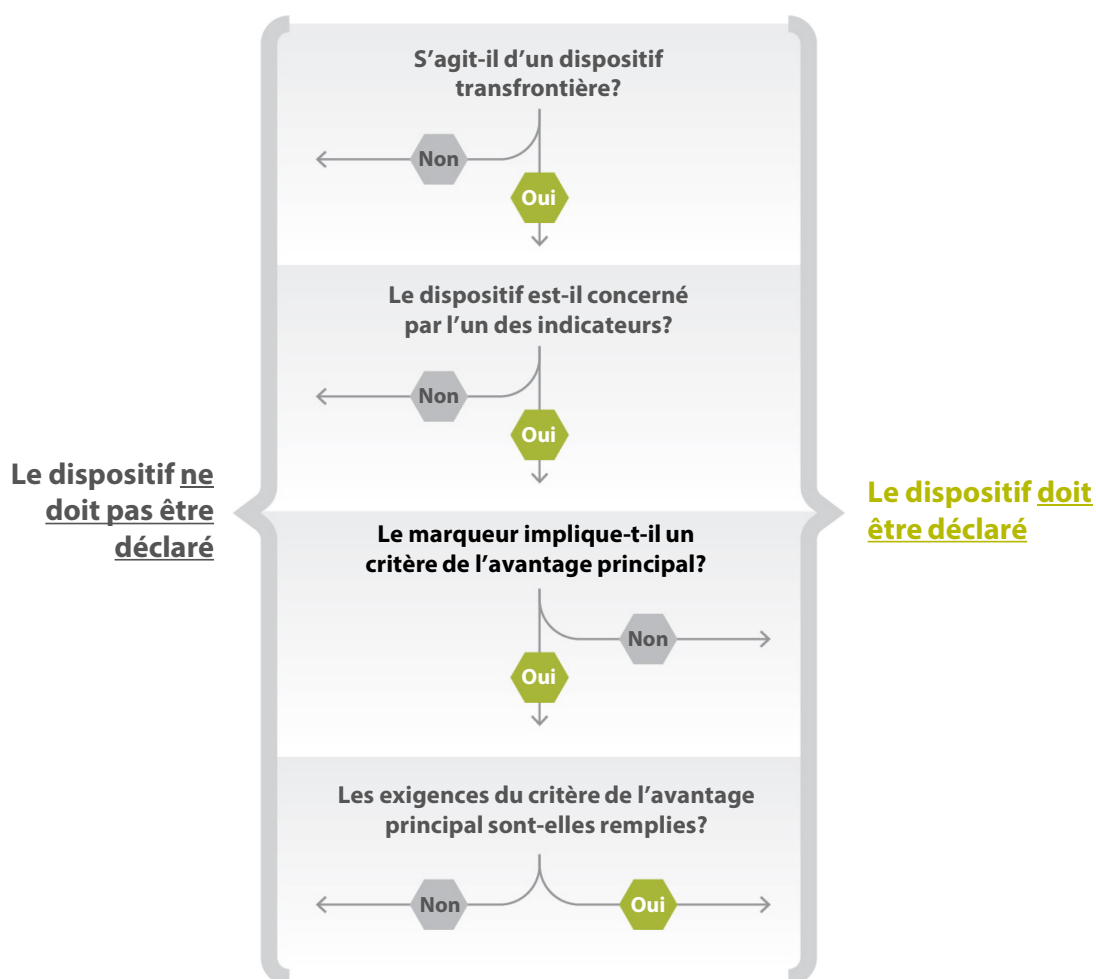
Figure 2 – Déroulement de la procédure de déclaration DAC 6



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données et de visuels de PwC Suisse.

38 Nous avons relevé des interprétations différentes de la législation dans les cinq États membres visités, en particulier en ce qui concerne l'application du critère de l'avantage principal et des **marqueurs** sur la base desquels un dispositif transfrontière est considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration (voir **figure 3**). Le critère de l'avantage principal doit permettre de vérifier si l'obtention de l'avantage fiscal est l'avantage principal ou l'un des avantages principaux du dispositif en question. Par exemple, les États membres estimaient qu'il était nécessaire de préciser si une approche quantitative était souhaitable, ce qui impliquerait une comparaison du dispositif avec et sans prise en considération des règles d'imposition donnant lieu à l'avantage fiscal (supposé) (voir **annexe V**).

Figure 3 – Application du critère de l’avantage principal et des marqueurs



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données et de visuels de l'administration fiscale finlandaise.

39 Lors de nos visites d'audit dans les États membres, nous avons également constaté que l'interprétation de certaines dispositions de la DAC 6 était plutôt floue, notamment en ce qui concerne la date de déclenchement du délai de déclaration (en raison de termes comme «mise à disposition» ou «prêt à être mis en œuvre» utilisés à l'article 8 *bis ter* et la divulgation d'informations confidentielles (article 8 *bis ter*, paragraphe 14, point c)).

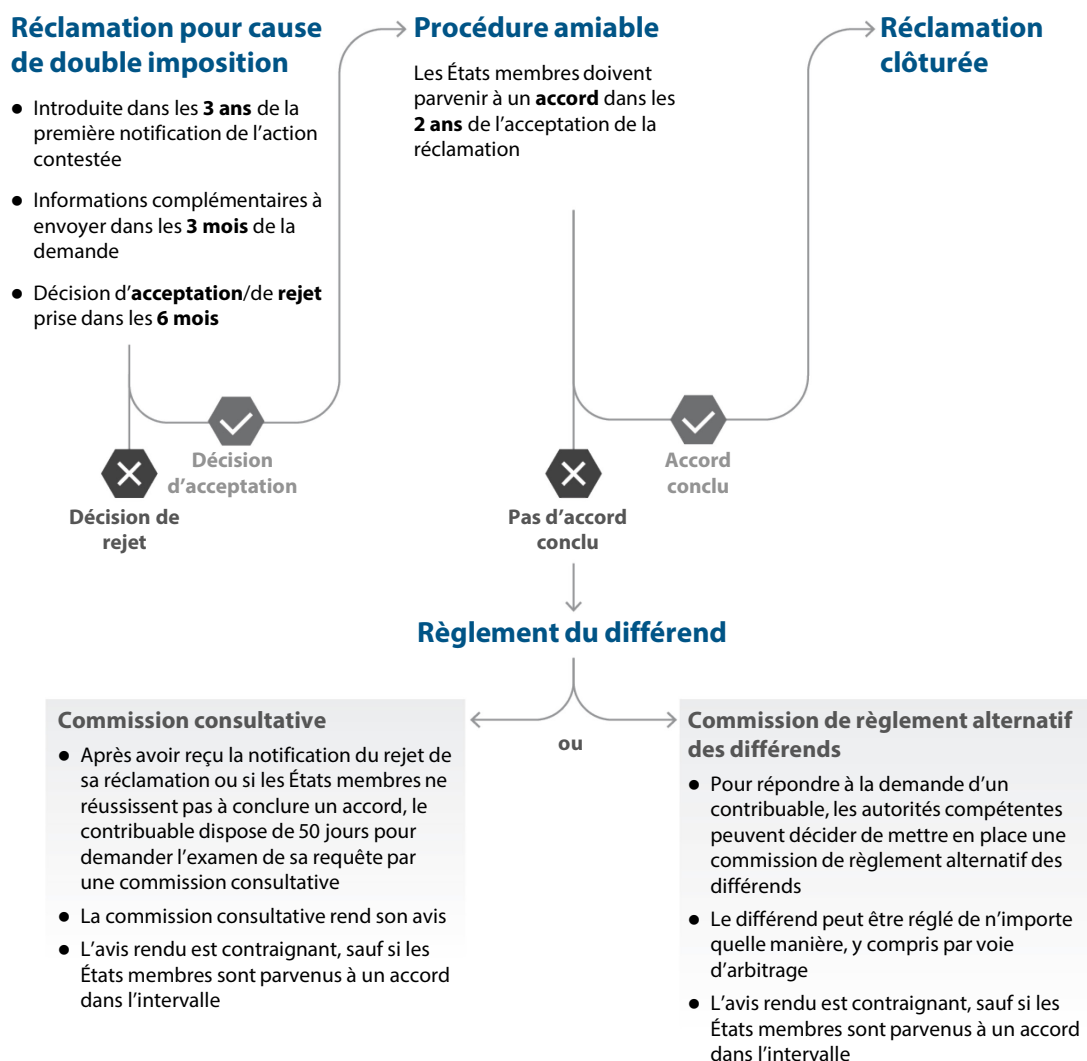
40 Toutefois, certains problèmes d'interprétation, tels que la précision de certains termes et délais (par exemple «dispositif», «intermédiaire», «participant», «délai de déclaration», etc.) ont fait l'objet d'une demande de décision préjudicielle de la part de la Cour constitutionnelle de Belgique ([affaire C-623/22](#)). Le 29 juillet 2024, la Cour de justice de l'Union européenne a rendu son arrêt, concluant qu'aucun des problèmes soulevés par la demandeuse n'avait d'incidence sur la validité de la DAC 6. Bien que reconnaissant un sens large aux termes controversés, la Cour de justice a argué qu'ils étaient suffisamment clairs et précis et qu'ils n'étaient pas contraires à la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. En dépit de cet arrêt récent, les incertitudes et les différences d'interprétation concernant certaines dispositions de la DAC 6 – et confirmées lors de nos visites dans les États membres de notre échantillon – demeurent un vrai problème dans la pratique, étant donné qu'elles peuvent donner lieu à des applications divergentes des règles en matière d'obligations de déclaration. Le risque existe par conséquent de voir des dispositifs fiscaux transfrontières comparables être déclarés dans certains États membres et pas dans d'autres.

41 L'annexe IV de la DAC 6 n'a pas encore fait l'objet d'une évaluation complète. Or cela pourrait expliquer les raisons des interprétations divergentes et des difficultés d'application sur le terrain rencontrées par les États membres, mais aussi permettre à la Commission d'apporter les clarifications nécessaires sous la forme de lignes directrices. Au moment de notre audit, la Commission procédait à sa deuxième évaluation de la DAC (y compris la DAC 6 et son annexe IV). La publication de son rapport est prévue pour début 2025 (voir point [52](#)).

La TDRD

42 La TDRD couvre les questions en lien avec la double imposition, c'est-à-dire une situation où deux États membres au moins revendiquent le droit d'imposer les mêmes recettes/revenus ou bénéfices d'une entreprise ou d'un particulier. Elle répond aux objectifs de l'action 14 du cadre inclusif sur le BEPS. Ce cas de figure peut notamment se présenter en raison d'une inadéquation entre les règles nationales ou à la suite de divergences dans l'interprétation des règles contenues dans une convention fiscale bilatérale. En pareilles circonstances, le contribuable peut demander le lancement d'une procédure amiable, en l'occurrence une procédure administrative entre les autorités compétentes des États membres concernés par le différend fiscal (voir [figure 4](#)).

Figure 4 – Les mécanismes prévus par la TDRD pour le règlement des différends fiscaux



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données et de visuels d'[Accountancy Europe](#).

43 Nous avons relevé des obstacles à l'application pratique de la TDRD (voir [annexe VII](#)). Citons par exemple un manque de clarté concernant, d'une part, la répartition des responsabilités entre les autorités compétentes dans certains cas, lorsqu'une réclamation est déposée, et, d'autre part, les procédures à suivre lorsque celle-ci est incomplète. En outre, la possibilité d'introduire une réclamation peut être retardée de plusieurs années si un audit des autorités fiscales nationales est en cours et se prolonge. De tels problèmes peuvent compromettre le bon fonctionnement du mécanisme de règlement des différends.

Des lignes directrices sur la manière de mettre en œuvre et d'appliquer les actes législatifs font défaut

44 Dans le cas des trois actes législatifs que nous avons examinés, la Commission n'avait pas fourni de lignes directrices aux États membres, en dépit de leurs interprétations relativement divergentes de la DAC 6 (voir points **38** à **40** et **61**, et *annexe V*) et de la TDRD (voir point **43** et *annexe VII*).

45 En ce qui concerne la DAC, nous observons que la Commission et les États membres sont conjointement responsables de l'établissement de lignes directrices. Le *programme pour une meilleure réglementation* reconnaît la valeur ajoutée des lignes directrices sur la manière d'interpréter et de mettre en œuvre le droit de l'UE. Faute de lignes directrices adéquates, les opérations des contribuables des différents États membres risquent d'être soumises à un traitement fiscal différent ou équivoque. Le récent arrêt de la Cour de justice (voir point **40**), dans lequel elle a déclaré que les termes de la directive soumis à son examen avaient un sens suffisamment précis (quoique large), souligne combien il importe que la Commission fournisse des orientations et des aides pour une bonne interprétation et donc une application uniforme de la DAC 6.

46 Le *programme Fiscalis* pluriannuel apporte un soutien aux autorités fiscales des États membres pour lutter ensemble contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive (voir *annexe VIII*). La Commission a organisé plusieurs événements dans le cadre du programme Fiscalis tout au long de la phase de mise en œuvre des directives.

47 L'article 15 de la DAC impose à la Commission et aux États membres d'échanger leurs expériences de la coopération administrative. La Commission met plusieurs forums à la disposition des États membres afin de leur permettre de partager des informations sur les bonnes pratiques relevées dans les différentes administrations fiscales nationales. Par ailleurs, elle a organisé une réunion avec les États membres en septembre 2018 pour répondre à leurs questions et a, par la suite, apporté son soutien à un groupe de projet Fiscalis travaillant sur l'interprétation des marqueurs de la DAC 6. Les conclusions de ce groupe de projet n'ont pas été publiées, parce qu'un accord n'a pu être trouvé avec les États membres.

48 Tant la Commission que les autorités fiscales des États membres dans lesquels nous nous sommes rendus ont exprimé le souhait d'avoir davantage d'échanges sur les bonnes pratiques (notamment par l'intermédiaire de groupes de projet, d'ateliers et de visites de travail) et de lignes directrices, en particulier dans le domaine de l'analyse et de l'utilisation des données de la DAC 6.

La Commission supervise de manière adéquate la transposition du droit de l'UE dans la législation nationale, mais les évaluations exhaustives se font attendre

49 La Commission est tenue de s'assurer que les États membres intègrent les directives européennes dans leur droit national et de lancer une procédure d'infraction en cas de non-conformité. Au moment de notre audit, tous les États membres avaient mis en œuvre les trois directives. Deux procédures d'infraction engagées par la Commission pour transposition incorrecte étaient toujours pendantes:

- en ce qui concerne la mise en œuvre de l'ATAD, la Commission a lancé 36 procédures d'infraction depuis 2018. Les infractions en question consistaient en des cas de non-communication d'informations et de non-conformité. Deux de ces dossiers n'étaient pas encore clôturés en juin 2024 ([Belgique](#) et [Luxembourg](#));
- la Commission a ouvert 15 dossiers d'infraction pour non-communication des mesures d'application de la DAC 6. En juin 2024, toutes les affaires étaient clôturées;
- la Commission a déclenché 20 procédures d'infraction pour non-communication et une pour non-conformité dans le cadre de mise en œuvre de la TDRD. En juin 2024, toutes les affaires étaient clôturées;

50 En ce qui concerne les cinq États membres visités, la Commission avait engagé des procédures d'infraction à leur encontre pour non-communication d'informations ou transposition incomplète (partielle) de l'acte législatif concerné, et avait effectué des contrôles complets au cours des procédures.

51 Selon les dispositions de l'ATAD, la Commission devait évaluer cette dernière quatre ans après son entrée en vigueur. Quant à sa version modifiée (ATAD 2), elle devait l'être cinq ans après son entrée en vigueur. La Commission s'est contentée d'une **évaluation** limitée, publiée en août 2020, qui décrivait la manière dont les mesures ATAD avaient été transposées dans la législation des États membres. Au 30 septembre 2024, aucun rapport d'évaluation complet n'avait été publié, mais les travaux sont en cours et l'évaluation devrait être achevée d'ici à la fin de l'année 2025.

52 En vertu de la DAC 6, la Commission et les États membres étaient tenus d'évaluer tous les deux ans, à compter du 1^{er} juillet 2020, la pertinence de l'annexe IV (définition des marqueurs) de la directive. La Commission n'a procédé à aucune évaluation de ce type, alors que celle-ci était attendue pour le 1^{er} juillet 2022 au plus tard. L'obligation d'effectuer une évaluation bisannuelle de l'annexe IV a été supprimée par la DAC 8 et intégrée dans le processus d'évaluation plus large de la DAC. La Commission devait également évaluer la DAC et ses modifications tous les cinq ans à partir du 1^{er} janvier 2013. La première évaluation de ce type a été publiée en 2019. Au moment de notre audit, la Commission procédait à sa deuxième évaluation de la DAC (y compris la DAC 6 et son annexe IV). Le rapport d'audit devrait être publié début 2025.

53 Enfin, la Commission n'a pas encore évalué l'application de la TDRD, alors qu'elle était supposée l'avoir fait pour le 30 juin 2024. D'après le calendrier actuel, le rapport sur la mise en œuvre devrait être soumis au Conseil d'ici à la fin de 2024.

Les États membres échangent automatiquement des informations DAC 6, mais les utilisent peu

54 Afin de garantir le bon fonctionnement du système d'échange d'informations mis en place par la DAC 6, les informations à communiquer sur les dispositifs transfrontières que les États membres échangent automatiquement (les déclarations DAC 6) doivent être exactes, complètes et envoyées lorsqu'elles peuvent être le plus utiles. Nous avons dès lors vérifié si l'échange des déclarations dans les cinq États membres audités était organisé de manière appropriée et si la qualité des informations DAC 6 était adéquate. Nous avons également examiné le soutien apporté par la Commission au processus d'échange d'informations DAC 6 par le canal du répertoire central européen.

Les processus de déclaration DAC 6 sont en place, mais les contrôles qualité ne sont pas cohérents dans les États membres visités

55 La Commission a fourni aux administrations fiscales un [schéma XML](#) de l'UE pour les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Elle a également publié un guide de l'utilisateur détaillant les informations à inclure dans la déclaration DAC 6 avant de la télécharger dans le répertoire central de l'UE. Par ailleurs, elle a mis différents outils à la disposition des États membres afin qu'ils puissent échanger des informations et leurs savoir-faire dans le domaine de la fiscalité. Les actions financées au titre du [programme Fiscalis](#) (le principal programme de coopération) prennent notamment la forme d'un appui informatique et d'un soutien financier en faveur d'ateliers, de visites de travail et de groupes de projet (voir [annexe VIII](#)). Deux groupes de travail sont actuellement actifs. Ils s'emploient à améliorer l'analyse des données DAC 6 dans le domaine de la fiscalité directe.

56 Les cinq États membres où nous nous sommes rendus pour notre audit avaient mis en place des processus pour l'échange d'informations sur les dispositifs transfrontières. Ils ont également fourni aux entités déclarantes des plateformes informatiques sur lesquelles ils peuvent déclarer des dispositifs transfrontières individuels ou multiples, ou auxquelles ils peuvent connecter leurs systèmes informatiques pour faciliter le processus de déclaration. Ils avaient aussi adopté des procédures pour s'assurer que les entités déclarantes (c'est-à-dire les intermédiaires et les contribuables concernés) puissent remplir leurs obligations de déclaration de manière adéquate. Il s'agissait notamment de lignes directrices relatives aux spécifications techniques (formats et processus de déclaration) pour les intermédiaires et les contribuables tenus de déclarer les dispositifs.

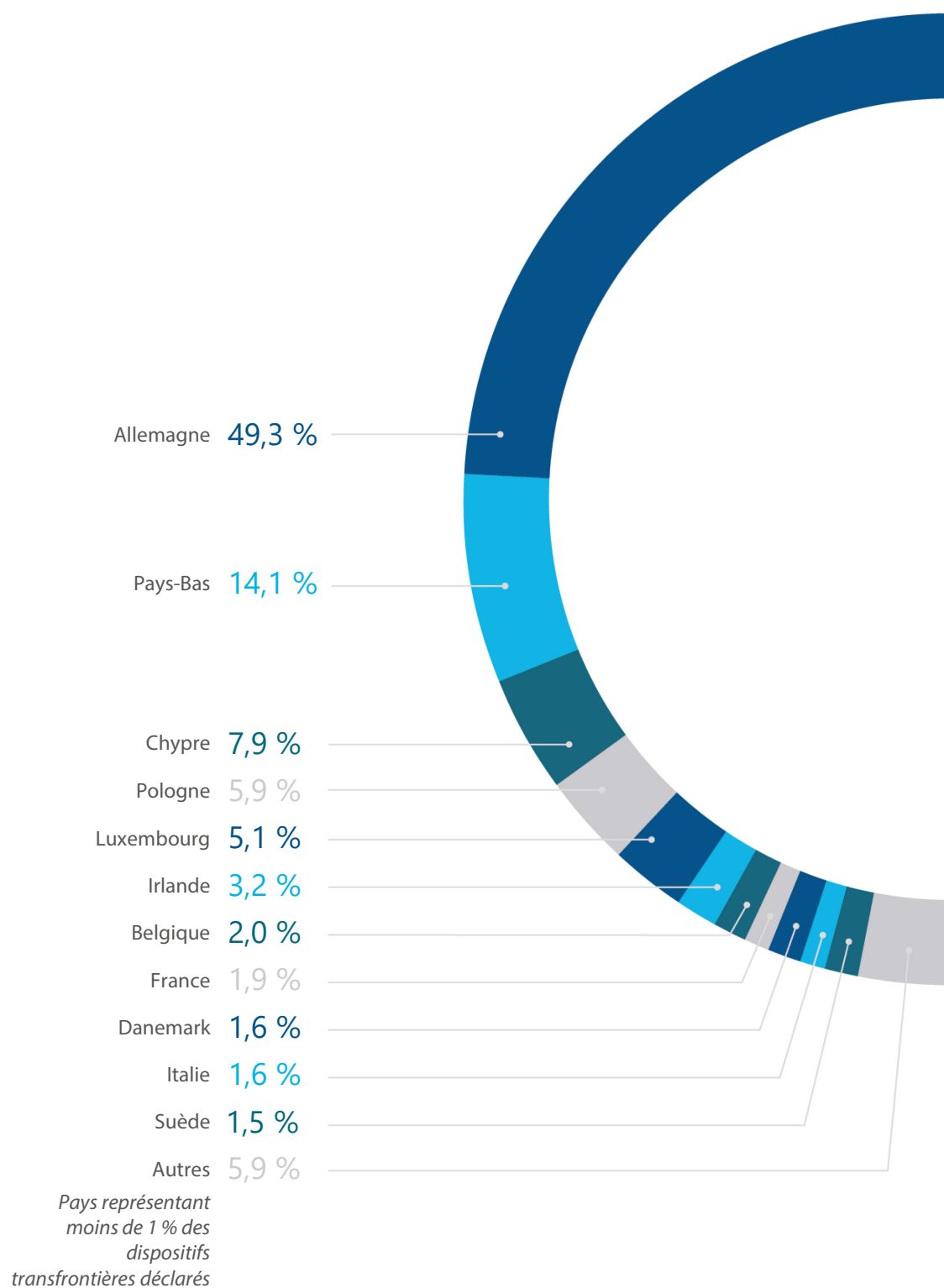
57 Trois des cinq États membres visités n'ont pas effectué de contrôles qualité des informations DAC 6 fournies par les entités déclarantes, hormis la vérification du caractère exhaustif des informations au regard du schéma XML de l'UE. Les Pays-Bas sont allés un cran plus loin et ont réalisé des contrôles manuels d'échantillons de déclarations DAC 6 afin de vérifier la qualité des informations transmises (c'est-à-dire téléchargées dans le répertoire central européen). Le Luxembourg s'appuie sur une liste de vérification pour contrôler de manière approfondie le caractère exhaustif de chaque déclaration DAC 6 soumise.

58 En outre, les autorités fiscales de quatre des cinq États membres visités n'ont pas envisagé d'inclure le moindre audit dans leurs plans nationaux pour contrôler les procédures et processus de déclaration des intermédiaires concernés. Seul le Luxembourg a réalisé des audits documentaires de certaines entités déclarantes afin de vérifier l'existence ou la cohérence des processus de déclaration des dispositifs transfrontières.

La qualité des informations DAC 6 échangées automatiquement n'est pas toujours satisfaisante

59 Les autorités fiscales des cinq États membres où nous nous sommes rendus ont pu démontrer qu'elles avaient chargé en temps utile les déclarations DAC 6 dans le répertoire central européen. Entre le lancement de la DAC 6 mi- 2020 et la fin de 2023, plus de 53 000 dispositifs transfrontières à déclarer l'ont été (sous la forme de déclarations DAC 6 téléchargées dans le répertoire central européen par les États membres) et ont donc fait l'objet d'échanges automatiques. Fin 2021, les États membres avaient tous téléchargé des déclarations DAC 6 dans le répertoire central européen (voir [figure 5](#)). En 2020, ils avaient été peu nombreux à le faire en raison d'un report dû à la pandémie de COVID-19.

Figure 5 – Pourcentage de dispositifs transfrontières déclarés par État membre (2020-2023)



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données fournies par la Commission.

60 Certains États membres accordent diverses dérogations législatives qui peuvent avoir une incidence sur l'obligation de déclarer les dispositifs transfrontières aux autorités fiscales. Les cinq États membres visités ont octroyé des dérogations à des professions pour lesquelles l'obligation de déclaration entraînerait une violation des règles du secret professionnel (par exemple les avocats, les comptables, etc.). Ces dérogations peuvent, in fine, avoir pour conséquence la non-déclaration des dispositifs, en particulier si elles concernent des entreprises implantées dans l'État membre en question et dans des pays tiers, mais pas dans un autre État membre de l'UE (voir l'[encadré 2](#), qui présente des scénarios fictifs).

Encadré 2

Scénarios fictifs où les obligations de déclaration DAC 6 sont contournées

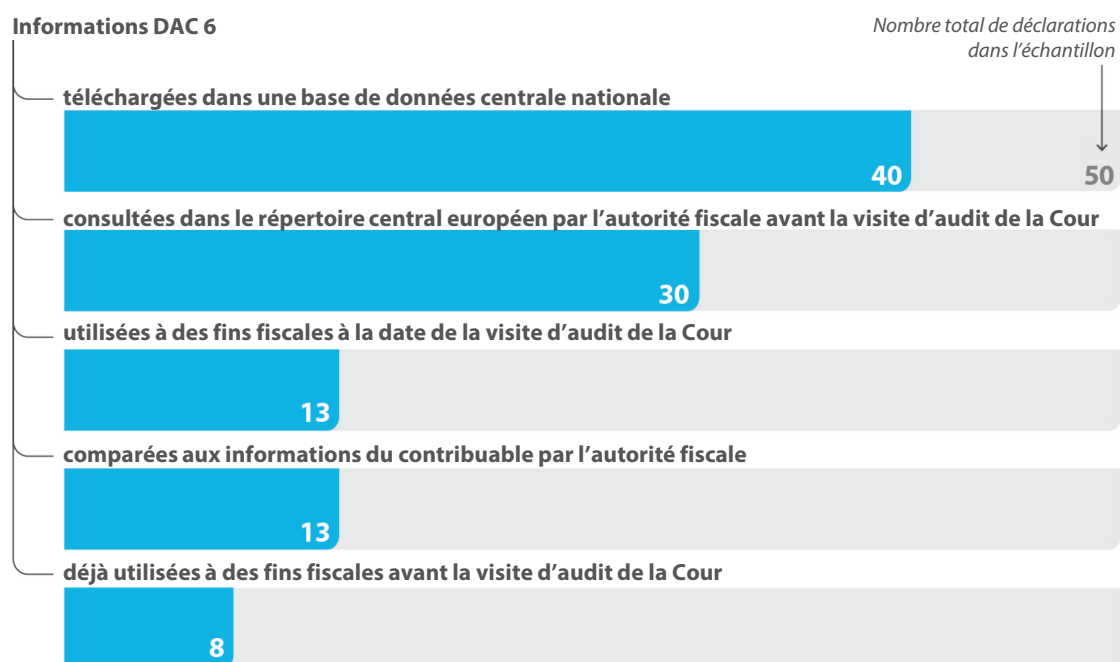
Un contribuable de l'État membre A conclut un dispositif transfrontière avec une entreprise d'un pays tiers en passant par un intermédiaire dans l'État membre B. L'intermédiaire laisse au contribuable de l'État membre A le soin de s'acquitter de l'obligation de déclaration, obligation qu'en tout état de cause, il n'a pas dans ce pays en raison d'interprétations divergentes des dispositions de la DAC 6. De ce fait, le dispositif n'est pas déclaré, alors qu'il devrait l'être, et les autorités fiscales des deux États membres ne reçoivent aucune information.

Certaines entités déclarantes, principalement des intermédiaires possédant des succursales dans plusieurs États membres, peuvent choisir parmi ceux-ci le pays dans lequel ils souhaitent déclarer le dispositif transfrontière. En raison des interprétations divergentes du texte, des marqueurs et des obligations de déclaration entre les différents États membres, les intermédiaires peuvent opter pour une déclaration du dispositif transfrontière dans un État membre qui considère qu'elle n'est pas nécessaire.

61 Dans chacun des cinq États membres visités, nous avons constitué un échantillon de 10 déclarations DAC 6 transmises et téléchargées dans le répertoire central européen au cours de la période 2021-2023. Cet examen nous a permis de déceler plusieurs problèmes horizontaux liés soit au schéma de déclaration, soit aux différentes interprétations des exigences de la DAC 6 en matière d'information, problèmes susceptibles d'avoir des répercussions sur la qualité des déclarations DAC 6. Par exemple, aucun champ de données obligatoire n'est prévu dans le schéma XML pour indiquer les noms des pays tiers concernés. Dès lors, du fait de la conception actuelle du schéma, les États membres peuvent difficilement savoir si des pays tiers – et le cas échéant, lesquels – sont concernés par un dispositif transfrontière déclaré. En outre, en raison des différentes interprétations du critère de l'avantage principal et des marqueurs – ce qui s'est confirmé lors de nos visites dans les cinq États membres –, le nombre de dispositifs déclarés dans le répertoire central européen risque d'être erroné (voir [annexe V](#) et [annexe VI](#)).

62 Dans chacun des cinq États membres visités, nous avons constitué un autre échantillon de 10 déclarations DAC 6 téléchargées dans le répertoire central européen au cours de la période 2018-2023 et concernant plus particulièrement l'État membre où nous nous trouvions, afin de vérifier comment étaient utilisées les informations DAC 6 reçues sur les dispositifs transfrontières. Les administrations fiscales n'avaient engagé d'autres procédures que pour 16 % des 50 déclarations sélectionnées (voir [figure 6](#)). De plus, dans l'échantillon des cinq États membres, nous avons constaté que la qualité des informations DAC 6 échangées n'était pas toujours satisfaisante.

Figure 6 – Utilisation des informations DAC 6 dans les cinq États membres visités



Source: Cour des comptes européenne.

63 Pour faire en sorte que les dispositions DAC 6 aient une incidence, les administrations fiscales nationales devraient faire usage des informations DAC 6 qu'elles reçoivent à propos des dispositifs transfrontières potentiellement dommageables (à des fins de contrôle fiscal, d'analyse des risques, etc.). Quatre des cinq États membres visités n'ont pas systématiquement analysé les risques sur la base des informations disponibles dans le répertoire central européen. Ils se sont contentés d'utiliser celles-ci de manière ponctuelle, à la demande d'inspecteurs des impôts. En 2023, les Pays-Bas ont instauré un système doté d'un personnel et d'un logiciel spécifiques (voir [encadré 3](#)).

Encadré 3

Analyse systématique des risques – L'exemple de l'administration fiscale néerlandaise

L'administration fiscale des Pays-Bas a mis en place un modèle fondé sur des règles, conçu pour repérer les déclarations DAC 6 qui présentent le niveau de risque le plus élevé. Un service fiscal dédié (l'équipe DAC 6) peut ensuite les revoir une à une en les analysant de manière plus approfondie.

Le modèle attribue des points à chaque déclaration DAC 6 sur la base des règles générales (par exemple la valeur du dispositif fiscal, l'importance du contribuable, etc.) et spécifiques (par exemple certains marqueurs). L'équipe DAC 6 peut aussi sélectionner manuellement un plus grand nombre de dispositifs à analyser en fonction de signes extérieurs (par exemple de nouvelles structures fiscales, des demandes émanant d'inspecteurs des impôts, etc.).

Les États membres audités ont conçu des systèmes de sanctions en cas de non-respect de la DAC 6, mais ils ne les ont pas encore appliqués

64 En vertu de l'[article 25 bis de la DAC](#), les États membres sont tenus de mettre en œuvre des sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives en cas de non-respect des obligations de déclaration prévues dans la DAC 6. La Commission a évalué les systèmes de sanctions des États membres lors de son [analyse d'impact de la DAC 8](#) et a proposé de nouvelles dispositions afin de garantir l'efficacité des sanctions. Les législateurs n'ont pas approuvé la proposition de la Commission.

65 Les cinq États membres visités ont appliqué un système de sanctions en cas de non-respect des obligations de déclaration relevant de la DAC 6 (par exemple pour oubli de déclaration ou encore pour déclaration incomplète ou incorrecte). Cela étant, les sanctions prévues par les pays en question étaient très variables, l'amende annuelle maximale allant de 20 000 euros par an à Chypre à 900 000 euros aux Pays-Bas (et même à 1 030 000 euros depuis le 1^{er} janvier 2024). Dans certains cas, les sanctions minimales sont manifestement modestes et risquent d'être assez peu dissuasives. Un intermédiaire possédant plusieurs succursales peut choisir stratégiquement un État membre bien précis pour communiquer les informations à déclarer afin de réduire le risque de sanctions plus sévères en cas de non-respect des obligations en la matière.

66 Aucun des cinq États membres que nous avons visités n'avait imposé la moindre sanction au moment de notre audit. Les incertitudes entourant l'interprétation de certaines dispositions de la DAC 6 risquent d'empêcher une application efficace des sanctions (voir points **38** à **40** et *annexe V*). À cela s'ajoute que le parcours administratif à accomplir pour fixer le montant des sanctions varie fortement d'un État membre à l'autre, tout comme la probabilité de voir des sanctions être infligées.

Les travaux du groupe «Code de conduite» conduisent à des changements législatifs, mais avec peu de résultats

67 Établi en 1997, le *code de conduite de l'UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises* (ci-après le «code») n'est autre qu'un engagement politique à lutter contre la concurrence fiscale dommageable ainsi que l'évasion et la fraude fiscales dans l'UE. En adoptant le code, les États membres se sont engagés à abolir les régimes fiscaux préférentiels existants qui constituent une concurrence fiscale dommageable («démantèlement») et à s'abstenir d'introduire de telles mesures à l'avenir («gel»). Pour ce faire, les États membres sont censés notifier au groupe «Code de conduite» les mesures fiscales existantes et proposées susceptibles de relever du champ d'application du code (voir *annexe IX*). Les États membres sont également convenus de prendre des mesures législatives et administratives à l'égard des pays tiers inscrits sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs.

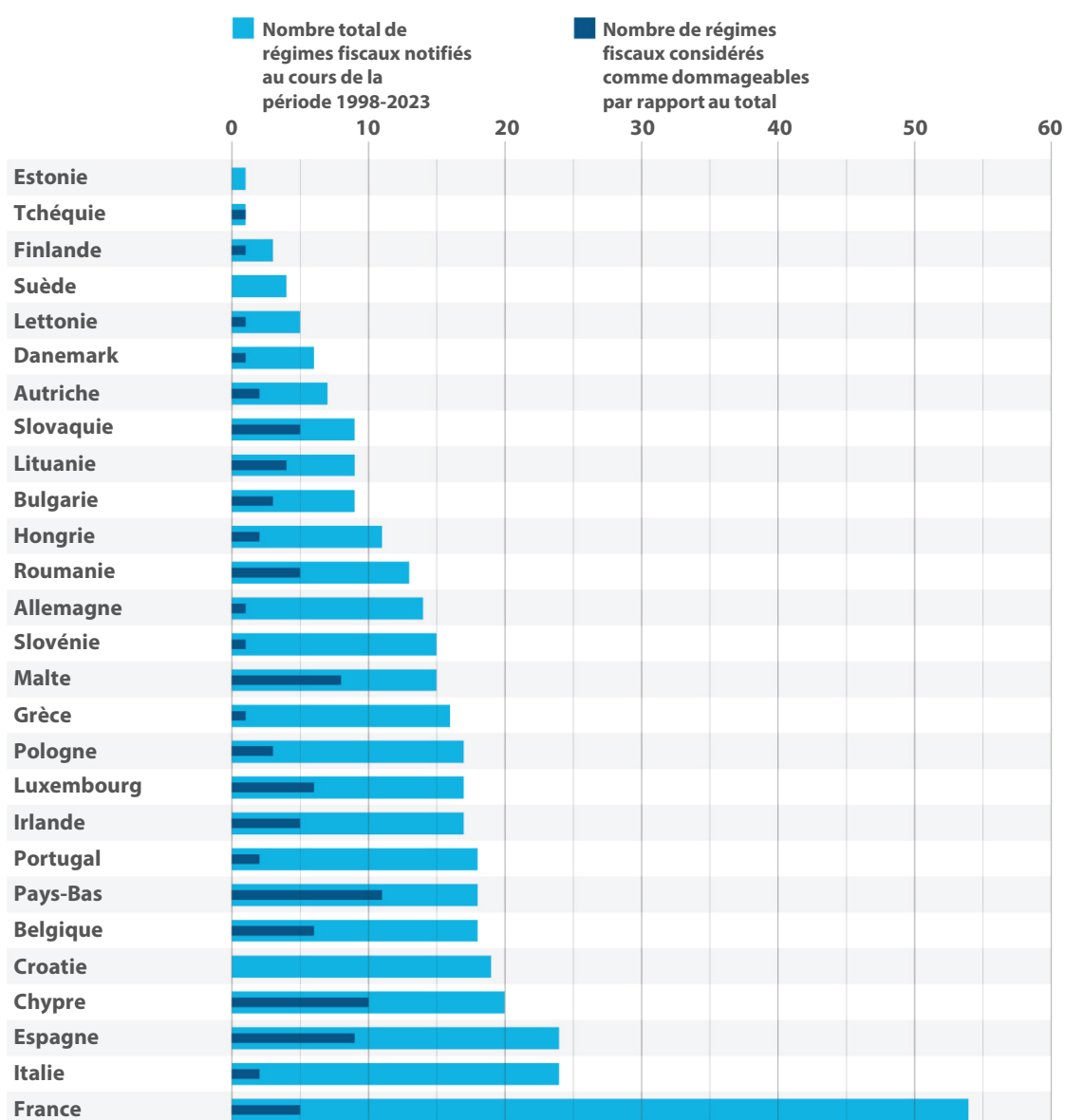
68 Le groupe «Code de conduite» (ci-après le «groupe») supervise le respect du code par les États membres et se charge principalement d'évaluer les mesures fiscales notifiées, sur la base d'une analyse technique dirigée par la Commission. Lorsque le processus d'examen d'une mesure notifiée démarre, la Commission doit collaborer avec l'État membre concerné afin de fournir une description de la mesure fiscale (voir *annexe X*). Sur la base des travaux préparatoires de la Commission, le régime fiscal concerné est alors examiné au sein du groupe. Les membres de ce dernier décident ensuite par *consensus* d'accepter ou de rejeter l'évaluation de la Commission. En raison de la nature politique du groupe, les informations détaillées sous-tendant la décision ne sont pas rendues publiques. Par ailleurs, les recommandations qu'il formule sont juridiquement non contraignantes.

69 Nous avons analysé si les États membres et la Commission ont joué leurs rôles et si leurs actions ont donné les résultats escomptés.

La Commission a un rôle limité qu'elle remplit en soutenant le groupe «Code de conduite»

70 Depuis la création du groupe en 1998, les États membres de l'UE lui ont notifié 384 régimes fiscaux préférentiels (voir [figure 7](#)). Le groupe en a considéré 95 comme dommageables.

Figure 7 – Nombre de régimes fiscaux notifiés au groupe «Code de conduite» par État membre (1998-2023)



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données accessibles au public.

71 Le nombre de régimes fiscaux potentiellement dommageables notifiés a fortement varié au fil du temps et selon l'État membre concerné. Le nombre maximal de notifications a coïncidé avec l'arrivée de nouveaux États membres, étant donné que la Commission doit évaluer tous les régimes fiscaux d'un pays candidat au moment de son adhésion, sur la base de la liste préparatoire qu'elle a établie. Nous constatons qu'une fois passé le processus d'adhésion, le nombre de notifications a eu tendance à diminuer. En 2023, la Commission a pris l'initiative d'améliorer le processus de notification au groupe, ce qui s'est traduit par une révision des «orientations adoptées» concernant la notification des régimes préférentiels. Les cinq États membres visités disposaient de procédures pour passer la législation au crible et vérifier sa conformité avec le code (aux fins d'éventuelles notifications au groupe).

72 Nous avons observé le processus suivi par la Commission pour établir les descriptions des régimes fiscaux potentiellement dommageables destinées au groupe. Nous avons examiné deux cas dans lesquels la Commission avait rédigé la description approuvée en collaboration avec les États membres concernés et a présenté ses conclusions et recommandations au groupe. Notre constat est que la Commission a mis en place des procédures qui soutiennent de manière appropriée les travaux du groupe et que son analyse était rigoureuse et justifiée.

73 En 2022, le Conseil a approuvé une version révisée du code, qui a vu son champ d'application élargi. Applicable depuis le 1^{er} janvier 2024, ce nouveau texte couvre également désormais des particularités fiscales de portée générale introduites à compter du 1^{er} janvier 2023, comme la législation en matière de prix de transfert. Toutefois, comme la Commission l'a précisé dans une communication au Parlement européen, les États membres utilisent déjà les structures générales de leurs systèmes d'imposition pour s'engager dans la voie de la concurrence fiscale (par exemple en instaurant des règles particulières en matière de résidence susceptibles de se traduire, dans la pratique, par une double non-imposition). Le risque existe donc que des régimes fiscaux dommageables déjà en place ne soient pas couverts par le code révisé. Qui plus est, même dans sa nouvelle version, le code ne porte pas sur les régimes de citoyenneté spéciaux ni sur les mesures destinées à séduire les expatriés ou les grosses fortunes, alors que des dispositions de cette nature visent souvent à attirer de façon déloyale les entreprises et les investissements étrangers.

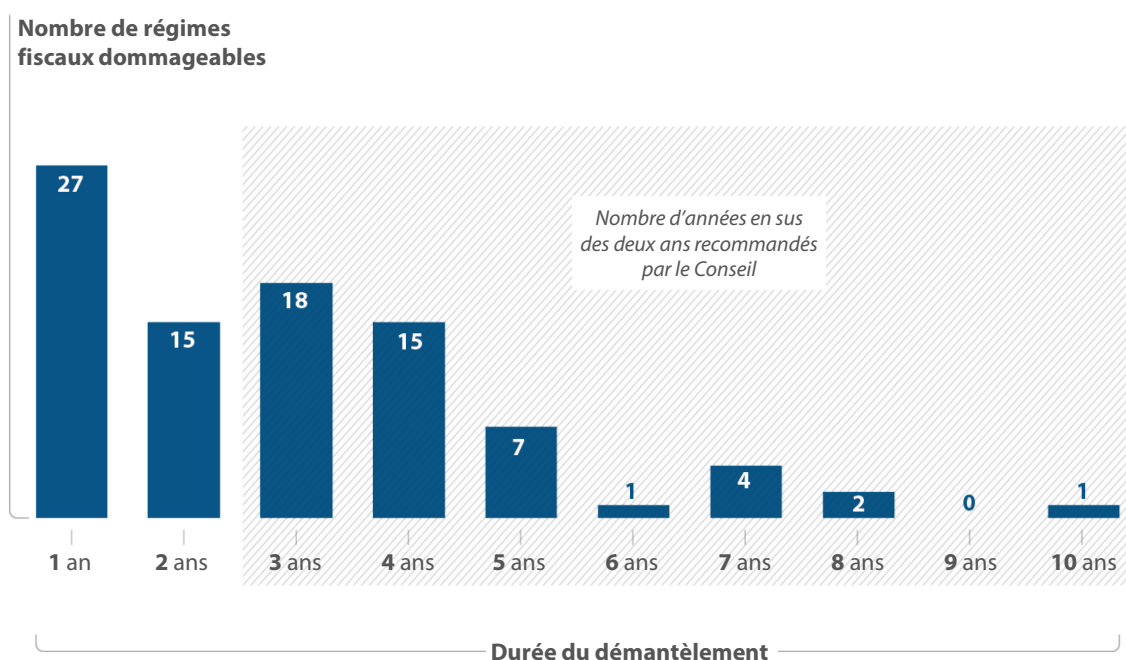
74 Jusqu'en janvier 2024, c'étaient les États membres qui notifiaient au groupe les régimes fiscaux potentiellement dommageables planifiés ou nouvellement introduits. En d'autres termes, l'identification d'un régime fiscal dommageable dans un État membre de l'UE ne s'appuyait pas sur une analyse systématiquement effectuée par la Commission. Le nouveau mandat attribue des droits étendus à la Commission, qui peut désormais notifier d'elle-même au groupe tout régime fiscal potentiellement dommageable introduit par un État membre. Le rôle de la Commission dans les travaux du groupe s'en est trouvé renforcé, mais comme les procédures correspondantes ont été lancées après l'achèvement de nos travaux, nous ne les avons pas couvertes lors de notre audit.

Les États membres ont mis en œuvre des recommandations de retrait de régimes fiscaux dommageables, mais les périodes de démantèlement et de maintien des droits acquis ont parfois été longues

75 Lorsque le groupe considère un régime fiscal comme dommageable, l'État membre concerné doit en démanteler les mesures afin de se conformer au code. Selon le [récapitulatif](#) du secrétariat général du Conseil de décembre 2023, les États membres de l'UE ont démantelé, entre 1998 et 2023, 95 régimes fiscaux préférentiels qualifiés de dommageables par le groupe.

76 Dans ses [conclusions](#) relatives à la mise en œuvre du code, le Conseil a recommandé aux États membres un délai de deux ans pour démanteler toute mesure fiscale jugée dommageable. Dans les faits, les périodes approuvées par le groupe pour le démantèlement des régimes évalués ont duré entre un et dix ans, plus de la moitié d'entre elles dépassant le délai recommandé de deux ans (voir [figure 8](#)).

Figure 8 – Périodes approuvées pour le démantèlement des régimes fiscaux dommageables (1998-2023)

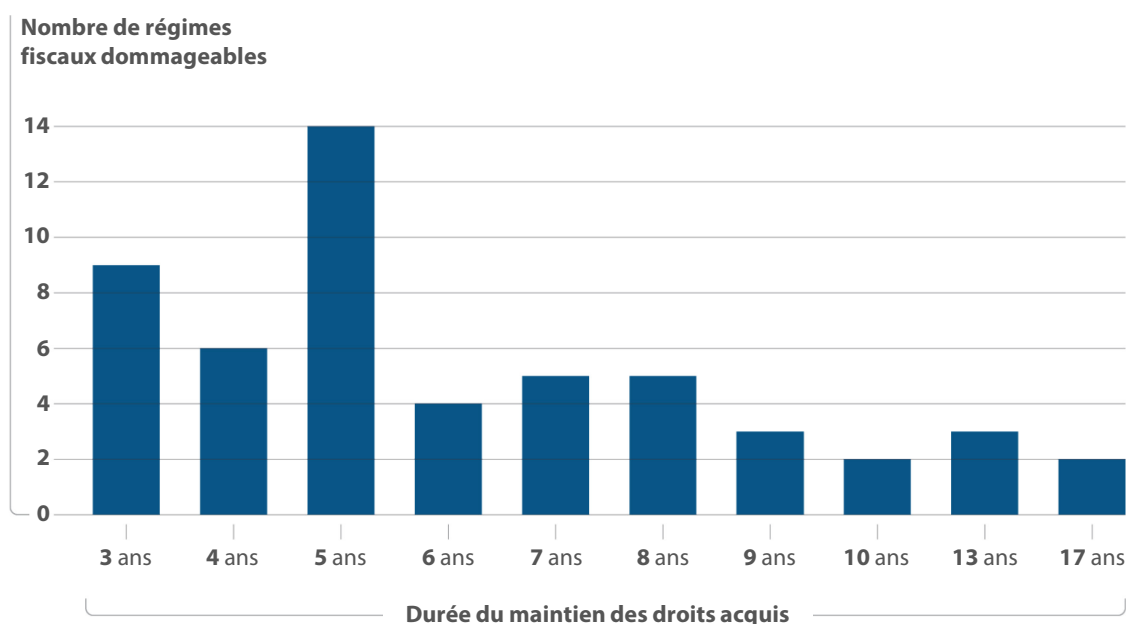


Source: Cour des comptes européenne, sur la base de [données accessibles au public](#).

77 Afin de protéger les contribuables bénéficiant des régimes existants considérés comme dommageables par le groupe, les États membres sont autorisés à introduire des règles de maintien des droits acquis lorsqu'ils démantèlent les régimes en question. En vertu de ces règles, tous les contribuables bénéficiant d'un régime existant peuvent conserver leurs droits jusqu'à une date ultérieure spécifique (dite «date d'abolition»). Le groupe n'a pas adopté d'orientations concernant la manière dont ces périodes de maintien des droits acquis doivent être décidées, si ce n'est dans le cas des [anciens régimes applicables aux brevets ou à la propriété intellectuelle](#)).

78 Pour ce qui est des 53 régimes fiscaux dommageables assortis d'un maintien des droits acquis, celui-ci a duré entre trois et 17 ans au cours de la période 1998 et 2023, le délai le plus long concernant deux cas dans les Antilles néerlandaises (voir [figure 9](#)). De ce fait, les contribuables déjà engagés dans les régimes fiscaux en question ont pu bénéficier d'avantages pendant de longues périodes, en dépit de leurs conséquences dommageables.

Figure 9 – Périodes validées pour le maintien des droits acquis dans des régimes fiscaux dommageables (1998-2023)



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de [données accessibles au public](#).

79 Par ailleurs, nous observons que, dans son [rapport au Conseil](#)⁷ de novembre 2021, le groupe a mentionné un cas où un État membre avait autorisé des contribuables à bénéficier d'un régime fiscal déjà considéré comme dommageable. Toutefois, étant donné que le régime en question et tous les avantages fiscaux qui y étaient liés n'existaient plus après le 1^{er} juillet 2021, le groupe n'a rien pu faire de plus.

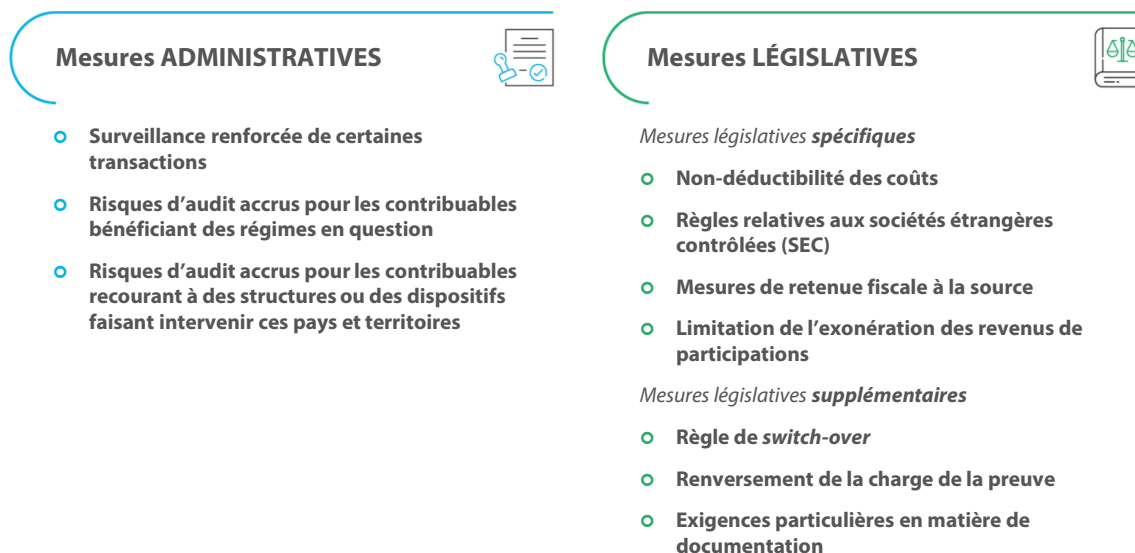
Les États membres prennent des mesures défensives à l'encontre des pays et territoires non coopératifs, mais il n'existe pas d'approche uniforme

80 L'UE tient une [liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales](#). La Commission, épaulée par des experts des États membres, passe en revue les pays et territoires concernés. La liste de l'UE sert à combattre et décourager les pratiques fiscales dommageables, ainsi qu'à promouvoir les mécanismes de bonne gouvernance partout dans le monde. Le Conseil en a adopté la dernière mise à jour le 8 octobre 2024. Elle se compose actuellement de 11 pays tiers.

⁷ Rapport au Conseil du groupe «Code de conduite» du 26 novembre 2021 ([ST 14230 2021 ADD 5](#))⁺.

81 Conformément aux [conclusions du Conseil](#) de décembre 2017 et afin de protéger leur base d'imposition, les États membres devaient appliquer des mesures défensives efficaces à l'égard des pays tiers inscrits sur la liste de l'UE (voir [figure 10](#)).

Figure 10 – Mesures défensives



Source: Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 (document [15429/17](#)).

82 En 2019, les États membres sont convenus d'appliquer au moins une des trois mesures administratives défensives dans le domaine fiscal énoncées à l'annexe III des conclusions du Conseil du 5 décembre 2017. [Au 31 janvier 2023](#), 26 des 27 États membres avaient appliqué une mesure administrative au moins. Ils étaient 11 à en avoir appliqué au moins deux.

83 En novembre 2019, les États membres se sont également engagés à appliquer au moins une des quatre mesures législatives spécifiques (non-déductibilité des coûts, règles concernant les sociétés étrangères contrôlées, mesures de retenue fiscale à la source et limitation de l'exonération des revenus de participations) à compter du 1^{er} janvier 2021⁸. [Au 31 janvier 2023](#), les États membres appliquaient tous, sans exception, une mesure législative au moins. En revanche, ils n'étaient que sept à avoir mis en œuvre les quatre mesures (voir [figure 11](#)).

⁸ Rapport au Conseil du groupe «Code de conduite» du 25 novembre 2019 (document [14114/19](#)).

Figure 11 – Mesures législatives défensives en place

	Non-déductibilité des coûts	Règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)	Mesures de retenue fiscale à la source	Limitation de l'exonération des revenus de participations
Autriche		✓		
Belgique	✓	✓		✓
Bulgarie	✓		✓	
Croatie		✓	✓	
Chypre			✓	
Tchéquie		✓		
Danemark	✓		✓	
Estonie	✓		✓	✓
Finlande		✓		
France	✓	✓	✓	✓
Allemagne	✓	✓	✓	✓
Grèce	✓			
Hongrie		✓		
Irlande		✓		
Italie	✓			
Lettonie	✓	✓	✓	✓
Lituanie	✓	✓	✓	✓
Luxembourg	✓			
Malte				✓
Pays-Bas		✓	✓	
Pologne		✓		
Portugal	✓	✓	✓	✓
Roumanie	✓			
Slovaquie	✓		✓	✓
Slovénie	✓	✓	✓	✓
Espagne	✓	✓	✓	✓
Suède	✓	✓		

Source: Rapport au Conseil du groupe «Code de conduite» du 2 juin 2023.

84 Le haut degré de flexibilité de cette approche peut limiter l'effet dissuasif des mesures défensives, tout en engendrant le risque que des entreprises établissent leur activité dans les États membres qui appliquent moins de mesures législatives (en particulier si elles développent des affaires spécifiquement avec des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales) et d'où les bénéfices peuvent être transférés plus aisément vers des juridictions fiscales plus favorables.

Aucun cadre approprié de suivi de la performance n'est en place pour vérifier les effets des mesures européennes prises

85 Les autorités fiscales doivent disposer d'estimations fiables des pertes de recettes dues à l'évasion et à la fraude fiscales et prendre des mesures correctives appropriées. Nous avons analysé la manière dont l'UE et les États membres collectent des informations sur l'ampleur de l'impôt sur les sociétés non acquitté et sur l'impact des instruments en place pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises. Nous avons tenu compte du fait que mesurer un manque à gagner fiscal est loin d'être une sinécure et qu'il n'existe pas de méthode unique permettant de couvrir tous les aspects de la notion de non-conformité. La combinaison de plusieurs approches et l'exploitation des progrès technologiques peuvent contribuer à une meilleure compréhension des différents manques à gagner fiscaux dans l'UE.

De temps à autre, des projets de l'UE ont été consacrés à l'estimation de l'évasion et de la fraude fiscales, mais il n'existe pas de cadre européen commun de suivi de la performance

86 Un cadre commun de suivi de la performance est indispensable aux autorités fiscales pour mieux cerner les domaines les plus touchés par l'évasion et la fraude fiscales et affecter les ressources nécessaires aux mesures qui s'imposent. Cela correspond aux faiblesses relevées dans le [rapport 2015 sur l'action 11](#) du cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE.

87 La Commission et les États membres ont pris quelques initiatives pour estimer l'évasion et la fraude fiscales dans des domaines spécifiques. En 2018, la Commission et 15 États membres ont publié une étude sur les pertes de recettes liées à l'impôt sur les sociétés⁹. Cette étude a permis d'arriver à la conclusion qu'il est difficile d'estimer le manque à gagner fiscal dû aux entreprises, en partie à cause de la complexité des systèmes de l'impôt sur les sociétés, mais aussi pour beaucoup d'autres raisons, qui vont d'actions délibérées des contribuables (par exemple la fraude ou l'évasion fiscales) à des faillites en passant par des omissions et des erreurs d'interprétation. En d'autres termes, les estimations calculées au niveau national tiennent sans doute compte de l'évasion fiscale et des actions non délibérées, mais ne reflètent pas de manière appropriée l'évitement fiscal. Par conséquent, bon nombre de parties concernées considèrent qu'une méthode harmonisée n'est peut-être pas faisable, vu

⁹ *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041).

les différences entre les systèmes de l'impôt sur les sociétés, l'incertitude statistique et la complexité de la méthodologie. En 2021, en complément de l'étude en question, un projet a été lancé dans le cadre du sommet sur l'administration fiscale de l'Union (TADEUS) en vue d'analyser des méthodes permettant d'estimer le manque à gagner fiscal direct, un sous-groupe s'occupant plus particulièrement de celui concernant l'impôt sur les sociétés.

88 La Commission a également publié des études sur l'évasion fiscale imputable aux particuliers en 2019 et en 2021, études qui ont montré les effets préjudiciables de la part de richesse cachée dans des centres financiers internationaux¹⁰. Bien que notre audit soit axé sur l'imposition des sociétés, ces documents sont utiles, parce que les particuliers peuvent utiliser des véhicules juridiques (une société ou une fiducie, par exemple) pour cacher une partie de leur richesse. Cela étant, ils ne fournissent pas d'évaluation exhaustive des mesures prises pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises.

89 En 2023, la Commission et plusieurs États membres ont lancé deux groupes de projet dans le cadre du [programme Fiscalis](#). L'un de ces groupes a pour objectif de définir des indicateurs réalistes pour mesurer de manière efficiente l'incidence de l'échange d'informations. L'autre est chargé d'explorer les pistes d'amélioration en ce qui concerne l'utilisation des données DAC (voir [annexe VIII](#)).

90 Hormis ces initiatives, qui ont une portée limitée, il n'existe aucun ensemble d'indicateurs de performance utilisé dans toute l'UE pour mesurer et suivre l'efficacité du cadre existant de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises.

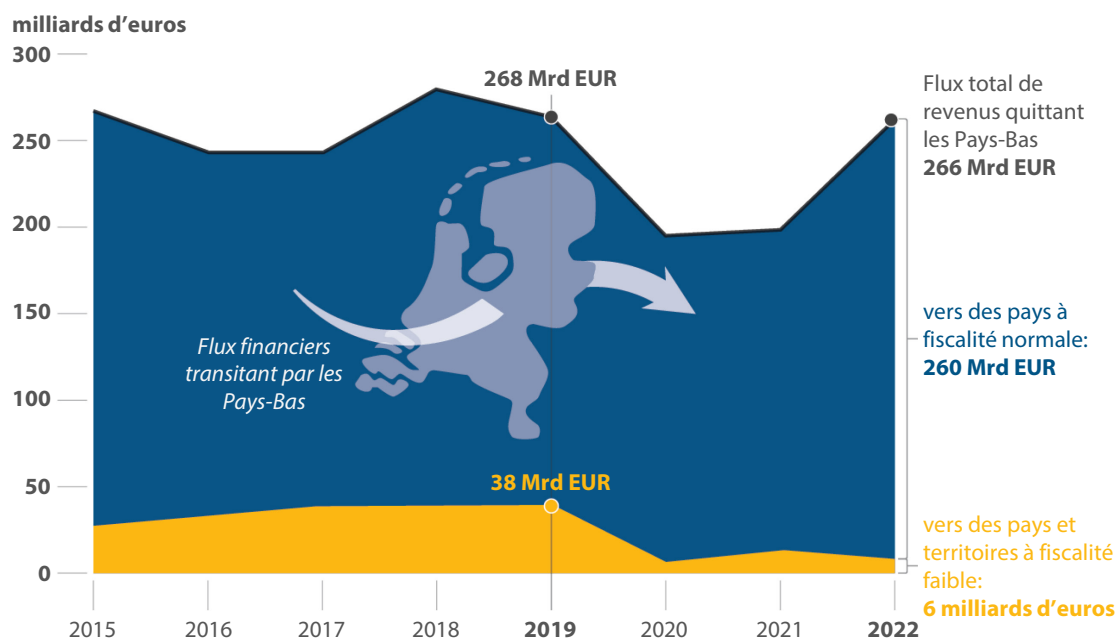
¹⁰ DG TAXUD, *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, Taxation Paper No 76, 2019; [Surveiller la part de richesse cachée par des particuliers dans des centres financiers internationaux et l'impact des normes communes internationales récemment adoptées sur la transparence fiscale et la lutte contre l'évasion fiscale, rapport final, 2021.](#)

Seul un des cinq États membres visités disposait d'un cadre de performance pour évaluer l'efficacité des mesures

91 Des cinq États membres dans lesquels nous nous sommes rendus, seuls les Pays-Bas avaient mis en place un cadre de performance pour mesurer l'efficacité des outils introduits pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises. À cet égard, les autorités néerlandaises ont publié, en octobre 2023, un [rapport](#) d'évaluation portant sur l'efficacité d'un certain nombre de mesures et s'appuyant sur les chiffres fournis par la banque centrale du pays.

92 Ce document concluait que plusieurs des mesures introduites pour lutter contre l'évasion fiscale avaient permis de réduire les mouvements de capitaux des Pays-Bas vers des pays à faible fiscalité. Le flux total de revenus à destination de ces pays s'est réduit de près de 85 %, passant de 38 milliards d'euros en 2019 à 6 milliards d'euros en 2022 (voir [figure 12](#)).

Figure 12 – Diminution du flux des revenus imposables quittant les Pays-Bas pour des pays à faible fiscalité



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données et de visuels du [ministère des finances des Pays-Bas](#).

Conclusions et recommandations

93 Notre principale conclusion est que le cadre mis en place au niveau de l'UE fait office d'indispensable première ligne de défense dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises, dans les limites des compétences de l'Union dans ce domaine. Nous avons toutefois constaté des failles dans la manière dont la législation et d'autres mesures ont été conçues et mises en œuvre. Nous n'avons relevé aucun système approprié de suivi de la performance pour évaluer l'efficacité, que ce soit au niveau de l'UE ou des États membres.

94 La Commission a proposé un cadre réglementaire commun pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale dans l'UE. Les directives couvertes par notre audit – la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale (ATAD), la cinquième modification de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (DAC 6) et la directive sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux (TDRD) – fixent des normes générales et introduisent des outils de soutien correspondant à leur champ d'application, étant donné que l'UE n'est pas compétente pour déterminer les solutions à appliquer par les États membres en matière de politique fiscale. Nous avons constaté que certains termes et définitions de la législation de l'UE posaient des problèmes d'interprétation aux États membres, de sorte qu'ils ne sont pas compris de la même manière d'un pays à l'autre (en particulier en ce qui concerne les marqueurs DAC 6 et le critère de l'avantage principal). Cela a des répercussions sur la qualité des informations DAC 6 échangées et donc sur l'efficacité de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales (voir points [32](#) à [43](#)).

95 En outre, la Commission n'a généralement pas établi de lignes directrices sur la manière d'interpréter et de mettre en œuvre les actes législatifs, ce qui a donné lieu à des interprétations différentes de la part des États membres (voir points [44](#) à [48](#)). La Commission supervise efficacement la transposition de la législation de l'UE en droit national et engage des procédures d'infraction lorsque c'est nécessaire, mais elle réalise ses évaluations parfois trop tardivement. De ce fait, plus de sept ans après l'instauration de l'ATAD, il reste très difficile d'établir si cette directive a atteint ses objectifs. En raison des retards dans les évaluations, ni les citoyens ni les législateurs n'ont de vision précise de la solidité ou de l'efficacité des mesures déployées par l'UE pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises (voir points [49](#) à [53](#)).

Recommandation n° 1 — Clarifier le cadre législatif de l'UE

Pour faire en sorte que les États membres appliquent la législation de l'UE de manière uniforme, la Commission devrait:

- a) développer, en coopération avec les États membres, ses orientations et notamment fournir à ces derniers des lignes directrices sur la manière d'interpréter les textes législatifs portant sur la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises, d'effectuer les analyses des risques et d'utiliser les informations fiscales reçues;
- b) examiner la nécessité de modifier la DAC 6 sur la base du résultat de l'évaluation en cours et de l'issue des contentieux pendants;
- c) prendre en considération, lors des travaux préparatifs de sa future évaluation, les problèmes de conception de la TDRD relevés dans le présent rapport afin de garantir le fonctionnement efficace des mécanismes de règlement des différends.

Quand? D'ici à la fin de 2026 pour a) et b); d'ici à la fin de 2028 pour c).

96 En ce qui concerne l'échange d'informations fiscales prévu par la DAC 6, nous avons constaté que les cinq États membres visités ont mis en place des processus de déclaration nationaux et échangent comme il se doit des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Toutefois, ils effectuent peu de contrôles qualité des déclarations DAC 6 avant de les télécharger dans le répertoire central européen. Par conséquent, le risque existe que les informations DAC 6 déclarées soient incomplètes ou inexactes. Par ailleurs, les États membres audités utilisent peu les informations DAC 6 qu'ils reçoivent sur les dispositions transfrontières, ce qui limite la valeur ajoutée de l'échange automatique d'informations au titre de la DAC 6 (voir points [55](#) à [58](#)).

97 Nous avons également relevé des problèmes techniques liés au schéma de déclaration conçu par la Commission, aux nombreuses dérogations en matière de déclaration et aux interprétations différentes des exigences de déclaration. Ces problèmes pourraient nuire à la qualité des déclarations DAC 6 et encourager les contribuables à opter pour des juridictions où les règles sont plus favorables. L'un des principaux points faibles du schéma de déclaration réside dans le fait que le champ de données prévu pour indiquer les noms des pays tiers engagés dans un dispositif transfrontière n'est pas obligatoire. Il est dès lors difficile pour les cinq États membres visités de savoir si des pays tiers – et le cas échéant, lesquels – sont concernés (voir points [59](#) à [63](#)).

98 De plus, dans certains des États membres visités, les systèmes de sanctions en cas de non-respect des obligations de déclaration imposées par la DAC 6 risquent de ne pas avoir d'effet dissuasif suffisant en raison du niveau manifestement trop bas des amendes. Au moment de notre audit, aucun des États membres visités n'avait infligé la moindre sanction (voir points [64](#) à [66](#)).

Recommandation n° 2 – Améliorer la qualité des déclarations DAC 6

Pour optimiser les bénéfices de l'échange automatique d'informations DAC 6 avec les autres États membres, la Commission devrait rendre obligatoire, dans le schéma de déclaration, le champ de données relatif aux pays tiers engagés dans des dispositifs transfrontières (au moyen d'une proposition législative s'il le faut). En outre, la Commission devrait actualiser l'architecture du répertoire central DAC 6 de manière que les États membres puissent accéder à ces informations pour chaque dispositif concerné.

Quand? D'ici à la fin de 2027.

Recommandation n° 3 – Veiller à ce que l'effet des sanctions pour non-respect des obligations de déclaration imposées par la DAC 6 soit adéquat

Afin que les États membres mettent en œuvre des sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives en cas de non-respect des obligations de déclaration prévues dans la DAC 6, la Commission devrait engager une procédure d'infraction lorsqu'il existe des preuves suffisantes qu'un État membre applique un système de sanctions manifestement inapproprié en réaction aux violations des dispositions de la DAC 6.

Quand? D'ici à la fin de 2026.

99 Le groupe «Code de conduite» contribue de manière essentielle aux efforts de l'UE pour encourager une fiscalité des entreprises équitable, bien que ses recommandations ne soient pas juridiquement contraignantes. La Commission fournit une assistance adéquate à ce groupe lors de l'évaluation des régimes fiscaux potentiellement dommageables notifiés par les États membres, mais son rôle restait très limité au moment de notre audit (voir points [70](#) à [74](#)).

100 Au cours de la période 1998-2023, les États membres ont retiré 95 régimes fiscaux dommageables à la suite des recommandations du groupe. Toutefois, dans plusieurs États membres, les périodes approuvées pour le démantèlement de ce type de régimes ont duré beaucoup plus longtemps que les deux ans recommandés par le Conseil. De surcroît, le groupe ne suit pas des règles claires lorsqu'il décide des périodes de maintien des droits acquis concernant les régimes dommageables identifiés, de sorte que parfois, ces périodes sont particulièrement longues. Par conséquent, le risque existe que des entreprises bénéficient plus longtemps d'avantages fiscaux déloyaux et que les distorsions de la concurrence dans le marché intérieur de l'UE se prolongent également. Par ailleurs, les États membres font le choix de n'appliquer qu'une petite partie des mesures défensives susceptibles d'être appliquées aux opérations effectuées avec des pays non coopératifs. Ces facteurs limitent l'incidence des travaux du groupe (voir points [75](#) à [84](#)).

Recommandation n° 4 – Renforcer le soutien au groupe «Code de conduite»

Afin de soutenir plus efficacement le groupe «Code de conduite» et permettre aux actions de ce dernier d'avoir un effet dissuasif maximal, la Commission devrait:

- a) proposer au groupe de convenir de règles claires et de limiter les périodes de maintien des droits acquis et de démantèlement, et, en cas d'accord, d'en vérifier le respect;
- b) dans le cadre de son mandat élargi, procéder annuellement à une analyse des mesures fiscales préférentielles et des particularités fiscales de portée générale nouvellement introduites par les États membres, et notifier au groupe les cas potentiellement dommageables sur la base d'une analyse des risques.

Quand? D'ici à la fin de 2026 pour a); chaque année à partir de 2025 pour b).

101 La Commission et les États membres ne mesurent guère la performance des outils utilisés pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises dans l'UE. La Commission n'ayant pas fixé de valeurs cibles et d'objectifs quantitatifs dans ce domaine, elle ne vérifie pas s'ils sont efficaces. L'absence de cadres permettant un suivi efficace de la performance empêche la Commission et les États membres d'évaluer leurs efforts et de déployer les ressources là où elles sont le plus nécessaires (voir points [85](#) à [92](#)).

Recommandation n° 5 – Assurer un suivi des résultats et de l'impact de la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises

La Commission devrait soutenir les États membres et les encourager à adopter un cadre commun de suivi de la performance, y compris des indicateurs de performance et des valeurs cibles quantitatives, afin de mesurer le niveau de réalisation des objectifs spécifiques en matière de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises.

Quand? D'ici à la fin de 2026.

Le présent rapport a été adopté par la Chambre IV, présidée par Mihails Kozlovs, Membre de la Cour des comptes, à Luxembourg en sa réunion du 22 octobre 2024.

Par la Cour des comptes

Tony Murphy
Président

Annexes

Annexe I – Notre approche d’audit au niveau de la Commission

Nous avons analysé la législation et les mécanismes concernant l’ATAD, la DAC 6 et la TDRD dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l’évasion fiscale des entreprises, ainsi que la manière dont la Commission (DG TAXUD) a suivi leur mise en œuvre par les États membres. Nous avons examiné en particulier:

- la législation concernée, et notamment si la Commission avait contrôlé la manière dont les règles de l’UE ont été traduites par les États membres dans leur droit national et si elle avait pris les mesures nécessaires pour remédier à tout retard de mise en œuvre;
- l’existence et la qualité des lignes directrices et des informations concernant la mise en œuvre de la législation et des instruments juridiques non contraignants, ainsi que la manière dont la Commission partageait ces informations avec les États membres;
- la manière dont la Commission a mis en œuvre et tient à jour le répertoire européen central pour la DAC 6;
- si la Commission avait mis en place, au niveau de l’UE, un cadre commun de suivi de la performance du système afin de garantir l’obtention des résultats escomptés;
- la manière dont la Commission coopère avec les États membres (échanges d’informations, déclarations, etc.) et les autres parties prenantes (l’OCDE, par exemple);
- les travaux exécutés par la Commission pour assister le groupe «Code de conduite» dans son processus décisionnel.

Au stade préparatoire, nous avons organisé plusieurs réunions hybrides avec la DG TAXUD pour collecter des informations et des données pouvant être utiles aux travaux d’audit sur le terrain dans les États membres. Parallèlement à nos travaux d’audit sur le terrain, nous avons adressé un questionnaire général à la Commission. Nous avons également effectué une visite d’audit pour clarifier les questions en suspens et vérifier des documents spécifiques de la Commission.

Annexe II – Notre approche d’audit dans les États membres

Le rôle des États membres dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l’évasion fiscale des entreprises consiste à créer des conditions équitables pour les entreprises et de prévenir l’évasion et la fraude fiscales, avec, en point de mire, la défense des finances publiques et la garantie que les pouvoirs publics pourront fournir des services essentiels.

Nous avons examiné comment les États membres:

- ont mis en œuvre la législation concernée, à savoir l’ATAD, la DAC 6 et la TDRD;
- s’assurent de l’exactitude, du caractère exhaustif et de la ponctualité des déclarations DAC 6 échangées par le canal du répertoire centrale européen, et utilisent les informations DAC 6 qu’ils reçoivent;
- mesurent l’efficacité de leurs actions de lutte contre les régimes fiscaux dommageables et l’évasion fiscale des entreprises et utilisent ces mesures pour mieux s’attaquer aux risques existants et affecter les ressources;
- informent le groupe «Code de conduite» des régimes fiscaux potentiellement dommageables et mettent en œuvre les recommandations de ce dernier, s’il considère qu’un régime fiscal préférentiel est effectivement dommageable.

Nous avons sélectionné cinq États membres (l’Irlande, Chypre, le Luxembourg, Malte et les Pays-Bas) sur la base des critères de risque suivants:

- le nombre de contre-mesures prises à l’encontre de pays figurant sur la liste de l’UE des pays et territoires non coopératifs;
- le nombre de procédures amiables dans les différends fiscaux;
- le nombre de régimes fiscaux dommageables repérés par le groupe «Code de conduite»;
- les estimations du manque à gagner fiscal dû aux entreprises.

Afin de déterminer si les États membres avaient correctement mis en œuvre les dispositions de l’UE, nous avons adressé un questionnaire aux cinq pays sélectionnés. Lors de nos visites sur place, nous avons discuté de leurs réponses avec les experts des autorités fiscales nationales et contrôlé des documents. Par ailleurs, nous avons sélectionné des échantillons sur la base des risques afin de vérifier:

- 10 dispositifs fiscaux transfrontières téléversés dans le répertoire central européen;

- o 10 dispositifs fiscaux transfrontières téléchargés depuis le répertoire central européen;
- o cinq cas de différend fiscal relevant de la TDRD;
- o cinq recommandations, sur la base des régimes fiscaux préférentiels les plus récemment examinés par le groupe «Code de conduite».

Annexe III – Comparaison entre la législation de l'UE et les normes du cadre OCDE/G20 sur le BEPS

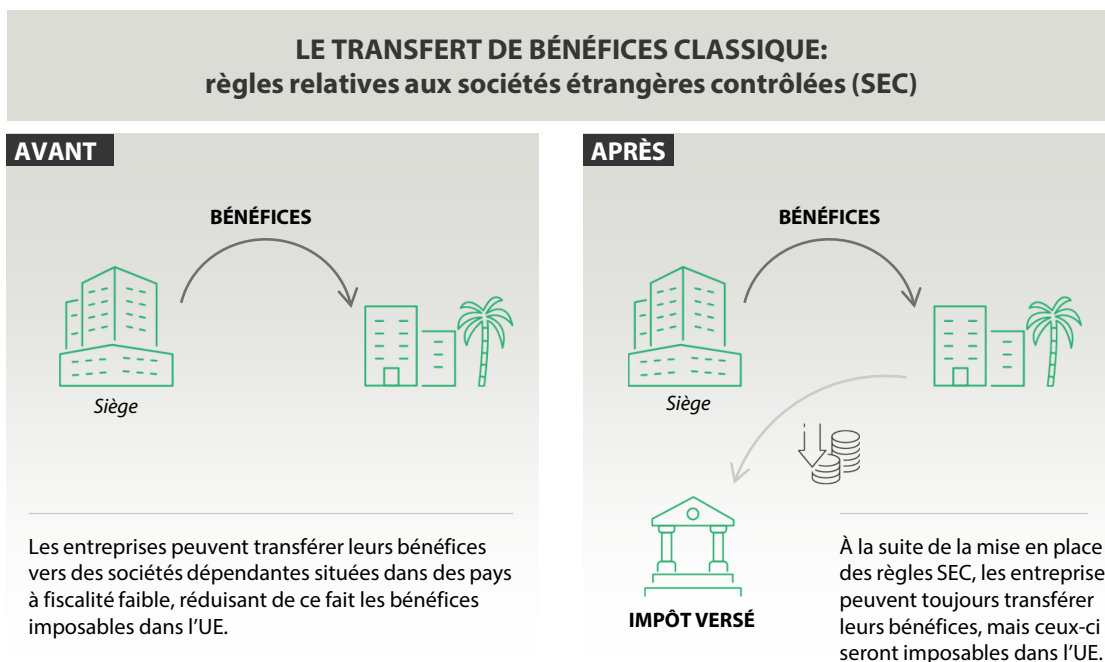
Législation de l'UE	Date d'adoption	Description succincte (législation)	Norme de l'OCDE correspondante	Date de publication	Description succincte (norme)
ATAD 1	12 juillet 2016	Établit des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.	Action 2 BEPS Action 3 BEPS Action 4 BEPS Action 5 BEPS Action 6 BEPS	5 octobre 2015	Contre plus efficacement les régimes fiscaux dommageables en tenant compte de la transparence, de la cohérence et de la teneur.
ATAD 2	29 mai 2017	Étend la portée de l'ATAD 1 dans la lutte contre l'évasion fiscale, en intégrant les dispositifs hybrides auxquels des pays tiers sont parties prenantes.	Action 2 BEPS	5 octobre 2015	Recommandations de règles nationales pour neutraliser l'effet des dispositifs hybrides.
DAC 6	25 mai 2018	Introduit un régime d'information fiscale imposant une déclaration et un échange d'informations dans le cas de dispositifs	Action 12 BEPS	5 octobre 2015	Recommandations concernant l'élaboration conception des règles en matière de communication obligatoire des dispositifs de planification fiscale agressive.

Législation de l'UE	Date d'adoption	Description succincte (législation)	Norme de l'OCDE correspondante	Date de publication	Description succincte (norme)
		transfrontières afin de lutter contre la planification fiscale agressive.			
TDRD	10 octobre 2017	Vise à améliorer les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'UE.	Action 14 BEPS	5 octobre 2015	Cherche à améliorer le règlement des différends fiscaux entre juridictions.

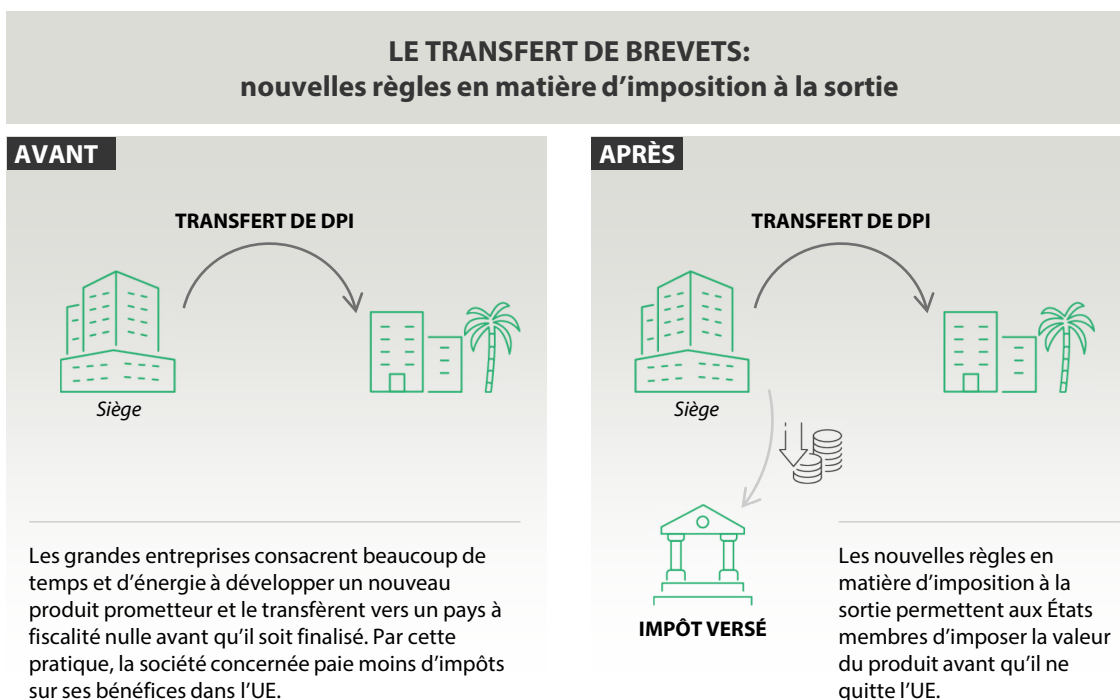
Source: Cour des comptes européenne, sur la base de [données accessibles au public](#).

Annexe IV – Mesures de lutte contre l'évasion fiscale introduites par l'ATAD

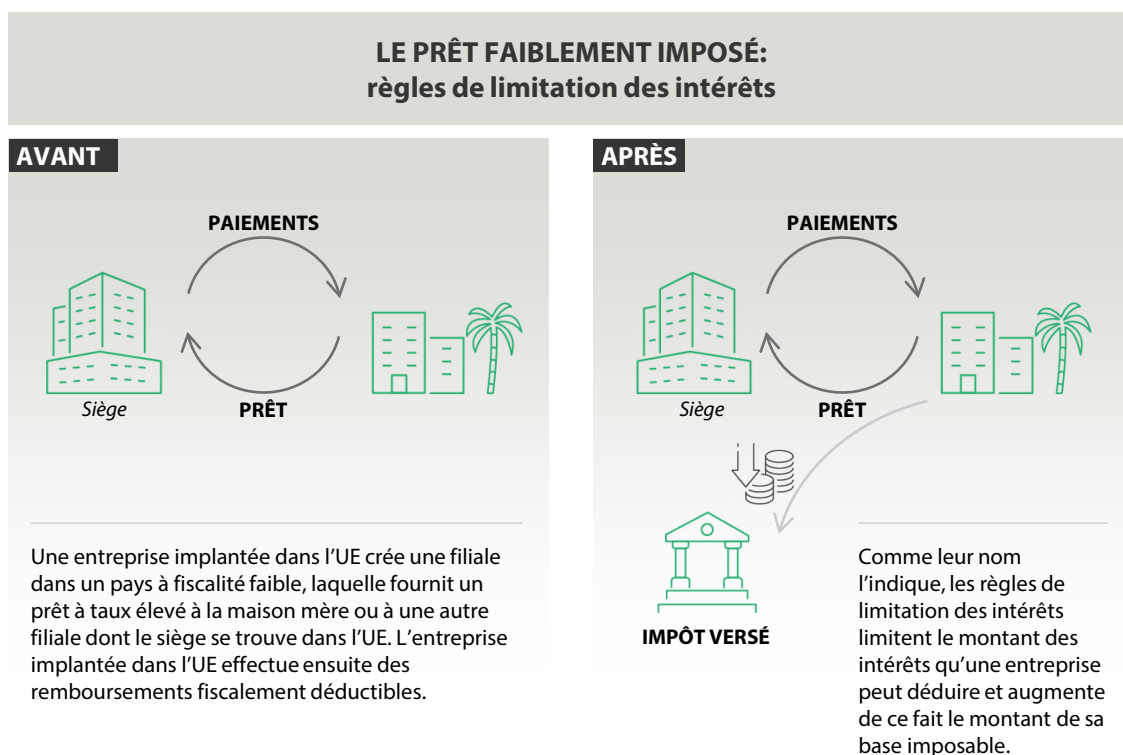
Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC): pour décourager le transfert de bénéfices vers les pays à fiscalité faible ou nulle



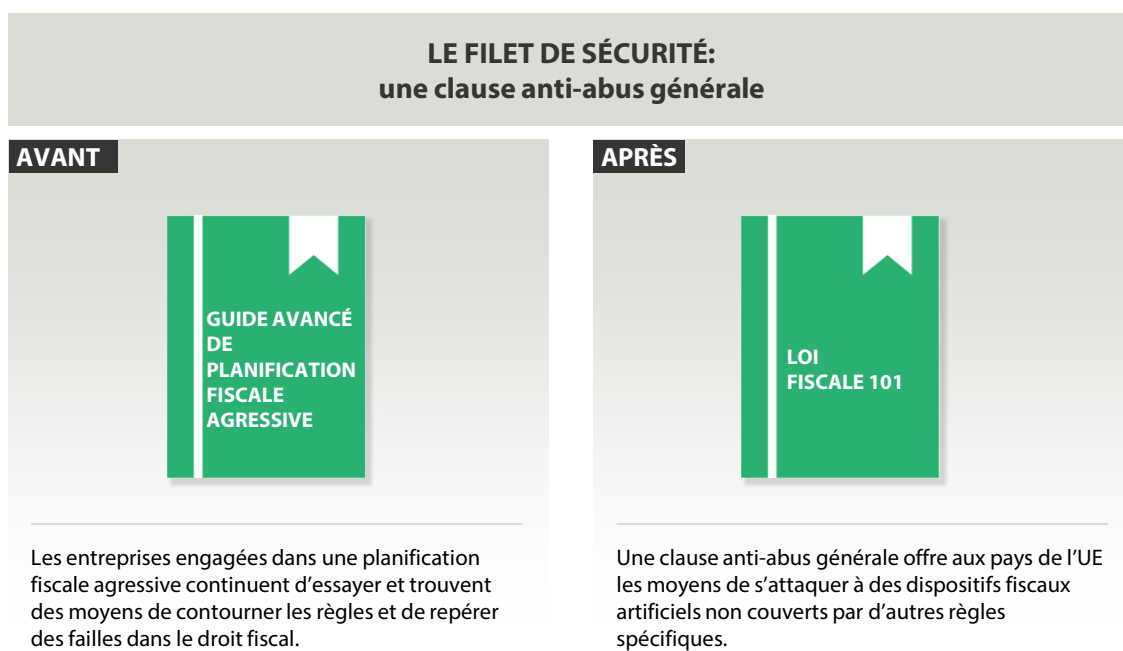
Règle en matière d'imposition à la sortie: pour empêcher les entreprises de délocaliser leurs actifs dans le but d'éviter l'impôt



Règle de limitation des intérêts: pour décourager les montages d'endettement artificiels afin de réduire au minimum l'impôt



Clause anti-abus générale: pour lutter contre la planification fiscale agressive lorsque d'autres règles ne s'appliquent pas



Source: Cour des comptes européenne, sur la base de données et de visuels de la [DG TAXUD](#) (Commission européenne).

Annexe V – Risque d’interprétations différentes des dispositions de la DAC 6 relatives au critère de l’avantage principal et aux marqueurs (annexe IV de la directive)

Le **critère de l’avantage principal** s’applique lorsqu’il peut être établi que l’avantage principal ou l’un des avantages principaux qu’une personne peut s’attendre à retirer d’un dispositif transfrontière, compte tenu de l’ensemble des faits et circonstances pertinents, est un avantage fiscal. Nous avons constaté que les États membres dans lesquels nous nous sommes rendus rencontraient des problèmes d’interprétation dans les domaines énumérés ci-après. Ces visites ont eu lieu avant le prononcé de l’arrêt de la Cour de justice dans l’affaire C-623/22, qui portait précisément sur l’interprétation de certains termes et concepts. Les États membres ont signalé, entre autres:

- o que la manière de déterminer si l’avantage fiscal est l’avantage principal ou l’un des avantages principaux du dispositif visé n’est pas clairement définie, tout comme il est difficile de savoir si cette évaluation doit se fonder sur une approche quantitative, comme une comparaison du dispositif avec, puis sans application des règles fiscales donnant lieu à l’avantage fiscal (supposé);
- o qu’il faudrait déterminer si le critère de l’avantage principal s’applique aussi dans des situations où, dans l’esprit de la directive, le résultat d’un régime fiscal donnant lieu à l’avantage fiscal est voulu et/ou fourni par ledit régime ou par le législateur («volonté politique»).

Marqueurs

- o Le **marqueur A3** s’applique aux dispositifs dont la documentation et/ou la structure sont normalisées. Le risque existe que, bien que certains États membres considèrent un large éventail de documents et de structures comme normalisés, d’autres le fassent rarement parce qu’il faut les adapter aux contribuables spécifiquement concernés. De ce fait, il se peut que des intermédiaires et des contribuables ne déclarent pas de dispositifs au titre du marqueur A3.

- o Le **marqueur B2** concerne les dispositifs qui convertissent des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un taux inférieur ou ne sont pas taxées. Toutefois, les circonstances dans lesquelles cette conversion peut avoir lieu sont floues. Parmi les scénarios présentant une ambiguïté, citons les cas suivants:
 - o un État membre perçoit des revenus (de même type) provenant d'un autre État membre, mais ces revenus sont imposés à un taux inférieur ou ne sont pas imposés (par exemple en raison de l'application d'une convention fiscale ou d'un régime fiscal dans le pays où les revenus sont générés). Dans ce cas, le type de revenus ne change pas (par exemple: si les revenus étaient des dividendes, ils restent des dividendes);
 - o une entreprise rachète ses propres actions, en particulier lorsque la distribution de dividendes a eu lieu de manière régulière avant le rachat des actions.

Il n'est pas non plus clairement établi si le marqueur B2 peut être appliqué à des dispositifs nouvellement mis en place ou s'il ne s'applique qu'en cas de conversion de revenus préexistants en recettes d'une autre catégorie imposées à un taux inférieur. Le risque existe qu'en cas de points de vue différents des États membres, le dépôt des déclarations DAC 6 manque de cohérence.

De plus, la manière dont il faut appliquer le marqueur B2 pour couvrir l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les salaires et l'impôt sur les donations/successions risque d'être source de confusion. Des intermédiaires et des contribuables pourraient dès lors considérer que la conversion des revenus doit s'effectuer chez le bénéficiaire, alors que dans de nombreux dispositifs, elle s'opère à différents niveaux.

- o Le **marqueur B3** concerne les dispositifs qui incluent des transactions circulaires ayant pour résultat un «carrousel» de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires. Dans la pratique, tant la corrélation entre ces éléments que les conditions particulières d'application de ce marqueur manquent de clarté.
 - o Il est difficile de savoir si le marqueur B3 s'applique lorsqu'il n'y a pas de transaction circulaire complète, par exemple en cas de détournement de revenus dû à des entités interposées.

- Il n'est pas précisé s'il faut un détournement de revenus dû à des entités interposées ou une compensation des opérations pour que le marqueur B3 s'applique, ou s'il s'agit simplement d'exemples de transactions circulaires.
- Le **marqueur C1** concerne les dispositifs qui prévoient la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées. Il reste difficile d'établir si un établissement stable doit être traité comme une entité distincte (percevant le paiement) aux fins du marqueur C1. Cette ambiguïté a également une incidence sur l'obligation de déclarer un dispositif au titre de la DAC 6.

Par ailleurs, le marqueur C1 s'applique aux dispositifs prévoyant des paiements transfrontières entre entreprises associées lorsque la fiscalité au niveau du bénéficiaire est faible ou nulle. Cela étant, il n'existe pas, dans le cas de ce marqueur, de sous-catégorie couvrant les dispositifs dans lesquels le bénéficiaire fait l'objet d'une exonération fiscale totale. Dans son point c), le marqueur C1 ne porte que sur les dispositifs dans lesquels les paiements bénéficient d'une exonération fiscale, de sorte que des dispositifs ressemblant à ceux relevant du marqueur C1 ne sont pas déclarés.

Annexe VI – Problèmes opérationnels liés à la déclaration DAC 6 au moyen du schéma XML de l'UE

Nous avons relevé quatre grands problèmes opérationnels concernant la déclaration prévue par la DAC 6 et confirmés lors de nos visites dans les cinq États membres:

- l'absence d'orientations pour les intermédiaires et les contribuables à propos de la manière d'indiquer clairement la participation de pays tiers à un dispositif transfrontière, étant donné que les codes pays des pays tiers ne figurent pas dans le modèle;
- le caractère facultatif de certains champs (tels que le numéro d'identification fiscale (NIF), le pays de résidence, la date de mise en œuvre du dispositif, le prénom ou les raisons de la communication) pour lesquels il n'y a pas la moindre obligation dans le chef de l'entité déclarante d'expliquer pourquoi les champs concernés ne sont pas remplis le cas échéant. C'est également vrai pour le champ «montant», dans lequel il est possible d'indiquer «inconnu» si les circonstances ne sont pas communiquées;
- l'absence d'indication de longueur minimale pour les descriptions des marqueurs devant faire l'objet d'une déclaration ou des dispositifs proprement dits, ce qui se traduit par un manque d'uniformité dans les déclarations d'un État membre à l'autre;
- le téléchargement d'un dispositif transfrontière «commercialisable» dans le répertoire central européen est toujours traité comme un nouveau dispositif, bien qu'il s'agisse parfois d'une simple actualisation d'un dispositif existant (un dispositif commercialisable doit être mis à jour tous les trois mois par l'entité déclarante si les circonstances ont changé).

Annexe VII – Risque d’interprétations différentes dues aux problèmes de conception de la TDRD

Disposition de la TDRD	Problème	Conséquences
<p>L’article 3, paragraphe 3, point e) iv), de la TDRD exige que le contribuable introduisant une réclamation l’accompagne d’une documentation complète, notamment une «copie de la décision d’imposition définitive».</p>	<p>Le problème réside dans l’exigence faite à toutes les autorités fiscales parties au litige d’émettre la «décision d’imposition définitive».</p>	<p>Les contribuables risquent de postposer le dépôt d’une réclamation au titre de la TDRD jusqu’à ce que tous les États membres concernés aient contrôlé la période d’imposition applicable, un processus qui peut prendre jusqu’à sept ans. L’autorité compétente risque de repousser l’acceptation de la réclamation tant que la documentation n’est pas complète.</p>
<p>Dans ses paragraphes 3 à 5, l’article 3 de la TDRD précise qu’une réclamation n’est acceptée que si la personne concernée fournit les informations nécessaires au moment où il l’introduit. La directive manque toutefois de précision en ce qui concerne les procédures à suivre par les autorités fiscales ainsi que le calendrier des affaires dont le dossier initialement présenté ne comportait pas toutes les informations requises.</p>	<p>Il est difficile de savoir ce qui constitue une réclamation «incomplète». Le TDRD n’indique pas si les plaignants peuvent ajouter, par la suite, des pièces au dossier de réclamation soumis ni s’il incombe aux autorités compétentes de leur notifier que leur réclamation est incomplète et de leur demander des informations complémentaires.</p>	<p>L’absence de processus et de calendrier définis peut engendrer des situations dans lesquelles les plaignants n’ont pas conscience d’avoir déposé une réclamation «incomplète» avant la fin de la période de six mois et, dès lors, ne fournissent pas les informations manquantes dans les délais. À la suite de quoi, l’autorité compétente peut rejeter la réclamation.</p>

Disposition de la TDRD	Problème	Conséquences
<p>L'article 17 de la TDRD prévoit des exceptions à la règle générale énoncée à l'article 3, qui exige que les réclamations soient introduites auprès des autorités compétentes de tous les États membres concernés. L'article 17 comporte des dispositions particulières pour les particuliers et les plus petites entreprises, aux termes desquelles la personne concernée ne doit introduire sa réclamation qu'auprès de l'autorité compétente de l'État membre où elle réside.</p>	<p>Il n'est pas précisé si chaque autorité compétente doit communiquer sa décision d'acceptation ou de rejet séparément ou si l'autorité auprès de laquelle la réclamation a été introduite est chargée de l'ensemble de la communication avec le plaignant.</p> <p>Toutes les autorités compétentes concernées doivent décider de l'acceptation ou du rejet de la réclamation. Si l'une de ces autorités ou l'ensemble d'entre elles rejette(nt) la réclamation, un nouveau recours, comme une action en justice ou une demande d'arbitrage, peut s'avérer nécessaire pour arriver à une décision définitive. Dans les deux cas, la décision de chaque autorité compétente doit être communiquée au plaignant.</p>	<p>Si chaque autorité compétente doit communiquer sa décision, il y a alors toujours une interaction avec toutes les autorités engagées, étant entendu que si la réclamation est rejetée, tout recours ultérieur devra se faire dans l'ensemble des États membres concernés. Plusieurs des États membres dans lesquels nous sommes rendus ont indiqué que cette disposition risquait de ne pas être appliquée de manière uniforme.</p>

Annexe VIII – Les programmes Fiscalis et les directives ATAD, DAC 6 et TDRD

Les objectifs généraux du programme Fiscalis pluriannuel concordent avec ceux des directives ATAD, DAC 6 et TDRD, à savoir améliorer le fonctionnement du marché intérieur, promouvoir la compétitivité de l'Union et une concurrence loyale au sein de l'Union, protéger les intérêts financiers et économiques de l'Union et de ses États membres contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et l'évitement fiscal, et améliorer la perception des impôts. Les objectifs spécifiques de ce programme consistent notamment à soutenir la politique fiscale et l'application du droit fiscal de l'UE, à encourager la coopération entre les autorités fiscales (y compris l'échange d'informations fiscales) et à soutenir le renforcement des capacités administratives et le développement des systèmes électroniques (voir [article 3 du règlement \(UE\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)).

Actions financées au titre de Fiscalis 2020 et de Fiscalis 2027:

- des actions conjointes telles que des séminaires et des ateliers (par exemple l'atelier «Mandatory disclosure: DAC 6 implementation», le séminaire ATAD 1, la réunion du groupe de travail IV ATAD 2, les réunions du groupe de travail IV TDRD, etc.); des groupes de projet; des contrôles bilatéraux et multilatéraux ainsi que d'autres activités prévues par la législation de l'UE en matière de coopération administrative; des visites de travail pour permettre aux agents d'acquérir une expertise ou des connaissances, ou de les renforcer, dans des matières fiscales; des équipes d'experts; des actions de renforcement et de soutien des capacités de l'administration publique; des projets de communication et toute autre activité visant à soutenir les objectifs de Fiscalis 2020 et de Fiscalis 2027;
- le développement des systèmes d'information européens et des activités de formation communes;
- des réunions et des événements ponctuels similaires; une collaboration structurée fondée sur des projets, le développement des compétences humaines ainsi que d'autres actions de développement des capacités.

Deux groupes de projet financés par Fiscalis ont une incidence sur la DAC 6

- **Groupe de projet Fiscalis 106** (outil d'analyse des données de fiscalité directe pour les données EAI/DAC/NCD (mai 2019)): parmi les résultats obtenus jusqu'à présent, citons le développement d'un outil d'analyse des données dans le cadre de l'EAI (échange automatique d'informations) en matière de fiscalité directe et d'un [espace d'information et de collaboration en lien avec le programme](#).
- **Groupe de projet Fiscalis 119** (mesure de la performance de la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité): le projet a consisté en l'analyse des processus de mesure de la performance des activités de coopération administrative et a donné lieu à des recommandations en faveur du développement d'un nouveau cadre de suivi et d'évaluation (avec des indicateurs, des données, des définitions, une méthode et des options opérationnelles afin de mieux mesurer les avantages).

En 2023, la Commission européenne, en collaboration avec certains États membres, a lancé deux autres groupes de projet dans le cadre de Fiscalis 2027, afin de renforcer l'impact et l'utilisation des données DAC:

- le **groupe de projet Fiscalis 038** (estimation de l'impact de la coopération administrative) vise à utiliser des indicateurs réalistes pour mesurer de manière efficace l'incidence de l'échange d'informations. Ces indicateurs sont en cours de test dans les États membres qui participent au groupe de projet. Le projet a démarré en mai 2023. Ses conclusions (notamment des lignes directrices sur la manière d'employer les indicateurs) sont attendues pour la fin de 2024;
- le **groupe de projet Fiscalis 037** (amélioration de l'utilisation des données DAC) explore les moyens de renforcer l'exploitation des données DAC. Il entend proposer des solutions concrètes et pertinentes aux autorités fiscales (en se concentrant sur l'utilisation du numéro d'identification fiscale). Le groupe de projet a entamé ses travaux en juin 2023 et devrait présenter ses conclusions en 2024.

Annexe IX – Code de conduite de l’UE dans le domaine de la fiscalité des entreprises – Critères d’évaluation des mesures fiscales préférentielles potentiellement dommageables

Le [code](#) de l’UE est un engagement politique intergouvernemental qui encourage une concurrence fiscale loyale et s’attaque aux régimes fiscaux dommageables, tant au sein qu’en dehors de l’UE. Une [version révisée du code](#) en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2024 renforce le rôle de Commission et couvre également certaines particularités fiscales dommageables de portée générale introduites après le 1^{er} janvier 2023.

Le [code](#) définit plusieurs critères, dont le groupe «Code de conduite» doit tenir compte lorsqu’il évalue le caractère dommageable d’une mesure fiscale préférentielle:

- seules les mesures fiscales préférentielles ayant ou pouvant avoir une incidence sur la localisation des activités économiques («critère déterminant général») relèvent du code;
- un niveau d’imposition effective nettement inférieur (y compris une imposition nulle) au niveau général d’imposition dans l’État membre concerné;
- les avantages fiscaux sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents;
- les avantages fiscaux sont totalement isolés de l’économie domestique, de sorte qu’ils n’ont pas d’incidence sur la base fiscale nationale;
- les avantages fiscaux sont accordés même en l’absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l’intérieur de l’État membre offrant ces avantages;
- les règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d’un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l’OCDE;
- les mesures fiscales préférentielles manquent de transparence, y compris lorsque les dispositions légales sont appliquées d’une façon non transparente au niveau administratif.

Annexe X – Rôle de la Commission à l'égard du groupe «Code de conduite»

La Commission assiste le groupe «Code de conduite» dans l'analyse des régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables déclarés par les États membres. Le code de conduite impose aux États membres de notifier au groupe, au début de chaque année, tout régime fiscal préférentiel prévu ou nouvellement introduit susceptible de relever du code. Dès que la liste des notifications, établie par le secrétariat général du Conseil (il assiste également le groupe), a été diffusée officiellement auprès des membres du groupe, la Commission commence à analyser les mesures.

La Commission doit établir une «**description de la mesure**» en collaboration avec l'État membre concerné avant un examen au sein du groupe. Il peut s'agir d'une «description approuvée» (lorsque la Commission considère que la mesure est potentiellement dommageable) ou d'une «analyse de gel» (lorsque les constatations préliminaires indiquent qu'une révision de la mesure n'est pas nécessaire). La Commission établit la description sur la base des informations figurant dans la notification reçue. Selon le degré de détail et d'exhaustivité de celle-ci, elle prend rapidement contact avec l'État membre concerné afin de:

- soumettre la description approuvée/l'analyse de gel pour confirmation, si les informations fournies étaient suffisantes;
- demander de plus amples informations sur les détails techniques de la mesure (par exemple le contexte, certaines données, etc.) afin de finaliser le projet de description, si les informations fournies étaient insuffisantes.

Cette coopération avec les États membres se limite à l'élaboration de la description factuelle de la mesure notifiée. L'«analyse juridique» – de la question de savoir si un régime est (potentiellement) dommageable ou non – est une prérogative de la Commission et ne requiert pas l'accord de l'État membre.

La Commission utilise un modèle interne pour le projet de «description approuvée» afin de garantir que toutes les descriptions approuvées (ou analyses de gel) suivent systématiquement la même structure et que chaque mesure à évaluer présente un même niveau de détail. Une fois que le projet est prêt, il est transmis à l'État membre concerné afin que ce dernier valide, corrige ou complète la description factuelle de la mesure.

Dès que les travaux de la Commission sont terminés, le régime fiscal concerné est examiné au sein du groupe. La décision d'accepter ou de rejeter l'évaluation de la Commission se prend par vote. Comme aucun procès-verbal officiel des réunions du groupe n'est disponible, les détails relatifs aux tenants et aboutissants des votes ne sont pas rendus publics.

Sigles, acronymes et abréviations

ATAD: directive sur la lutte contre l'évasion fiscale

BEPS: érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (*Base erosion and profit shifting*)

DAC 6: directive (UE) 2018/822, cinquième directive modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

DG TAXUD: direction générale de la fiscalité et de l'union douanière

NIF: numéro d'identification fiscale

OCDE: Organisation de coopération et de développement économiques

TDRD: directive concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux

Glossaire

Critère de l'avantage principal: examen visant à déterminer si la réduction de la charge fiscale constitue l'avantage principal (ou l'un des avantages principaux) qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à tirer d'un dispositif fiscal transfrontière.

Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices: stratégies de planification fiscale utilisées par des entreprises multinationales, qui profitent des failles des systèmes d'imposition des différents pays pour réduire leur charge fiscale et localiser leurs profits dans des États offrant une fiscalité favorable, avec, pour corollaire, le paiement d'un impôt sur les sociétés faible ou nul.

Évasion fiscale: recours à un montage financier légal dans le but de réduire le montant des impôts dus.

Fraude fiscale: utilisation de moyens illégaux ou frauduleux pour éviter de payer des impôts, par exemple en faisant une fausse déclaration de revenus aux autorités fiscales.

Intermédiaire: dans le contexte de la DAC 6, toute personne qui conçoit, organise ou met en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Manque à gagner fiscal dû aux entreprises: différence entre l'impôt dû par les entreprises et celui effectivement perçu, soit une indication des pertes potentielles de recettes fiscales.

Marqueur: caractéristique d'un dispositif fiscal transfrontière indiquant un risque d'évasion fiscale.

Planification fiscale agressive: exploitation des différences entre les systèmes d'imposition nationaux afin de réduire au maximum les obligations fiscales ou d'y échapper.

Régime fiscal dommageable: politique fiscale caractérisée par un large éventail d'incitants et d'avantages fiscaux afin d'attirer les investissements, ainsi que par un manque de transparence et d'échanges d'informations efficaces avec les autres pays.

Régime fiscal favorable aux brevets: imposition des bénéfices tirés de la propriété intellectuelle à un taux inférieur au taux légal de l'impôt des sociétés de manière à encourager la recherche et le développement au niveau local.

Semestre européen: cycle annuel établissant un cadre pour coordonner les politiques macroéconomiques des États membres de l'UE et suivre les progrès réalisés dans ce domaine.

Réponses de la Commission

<https://www.eca.europa.eu/fr/publications/sr-2024-27>

Calendrier

<https://www.eca.europa.eu/fr/publications/sr-2024-27>

L'équipe d'audit

Les rapports spéciaux de la Cour présentent les résultats de ses audits relatifs aux politiques et programmes de l'UE ou à des questions de gestion concernant des domaines budgétaires spécifiques. La Cour sélectionne et conçoit ces activités d'audit de manière à maximiser leur impact en tenant compte des risques pour la performance ou la conformité, du niveau des recettes ou des dépenses concernées, des évolutions escomptées ainsi que de l'importance politique et de l'intérêt du public.

L'audit de la performance objet du présent rapport a été réalisé par la Chambre IV (Réglementation des marchés et économie concurrentielle), présidée par Mihails Kozlovs, Membre de la Cour. L'audit a été effectué sous la responsabilité d'Ildikó Gáll-Pelcz, Membre de la Cour, assistée de: Claudia Kinga Bara, cheffe de cabinet, et M. Zsolt Varga, attaché de cabinet; Kamila Lepkowska, manager principale; Doris Boehler, cheffe de mission; Dan-George Danielescu, chef de mission; Wojciech Dudek, Mirko Gottmann et Christos Pouris, auditeurs.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

DROITS D'AUTEUR

© Union européenne, 2024

La politique de réutilisation de la Cour des comptes européenne est définie dans la [décision n° 6-2019 de la Cour des comptes européenne](#) sur la politique d'ouverture des données et la réutilisation des documents.

Sauf indication contraire (par exemple dans une déclaration distincte concernant les droits d'auteur), le contenu des documents de la Cour, qui appartient à l'UE, fait l'objet d'une [licence Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#). Ainsi, en règle générale, vous pouvez le réutiliser à condition de mentionner la source et d'indiquer les modifications que vous aurez éventuellement apportées, étant entendu que vous ne pouvez en aucun cas altérer le sens ou le message initial des documents. La Cour des comptes européenne ne répond pas des conséquences de la réutilisation.

Vous êtes tenu(e) d'acquiescer des droits supplémentaires si un contenu spécifique représente des personnes physiques identifiables (par exemple sur des photos des agents de la Cour) ou contient des travaux de tiers.

Lorsque cette autorisation a été obtenue, elle annule et remplace l'autorisation générale susmentionnée et doit clairement indiquer toute restriction d'utilisation.

Pour utiliser ou reproduire des contenus qui n'appartiennent pas à l'UE, il peut être nécessaire de demander l'autorisation directement aux titulaires des droits d'auteur.

Figures 2, 3 et 4 – Icônes: ces figures ont été conçues à l'aide de ressources provenant du site [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Tous droits réservés. Les logiciels ou documents couverts par les droits de propriété industrielle tels que les brevets, les marques, les modèles déposés, les logos et les noms, sont exclus de la politique de réutilisation de la Cour des comptes européenne.

Figure 11: © Ministère des finances des Pays-Bas. Graphique modifié par la Cour des comptes européenne.

La famille de sites internet institutionnels de l'Union européenne relevant du domaine europa.eu fournit des liens vers des sites tiers. Étant donné que la Cour n'a aucun contrôle sur leur contenu, vous êtes invité(e) à prendre connaissance de leurs politiques respectives en matière de droits d'auteur et de protection des données.

Utilisation du logo de la Cour des comptes européenne

Le logo de la Cour des comptes européenne ne peut être utilisé sans l'accord préalable de celle-ci.

HTML	ISBN 978-92-849-3250-4	ISSN 1977-5695	doi:10.2865/0011848	QJ-01-24-009-FR-N
PDF	ISBN 978-92-849-3249-8	ISSN 1977-5695	doi:10.2865/5427514	QJ-01-24-009-FR-Q

Ce rapport est consacré à l'examen des efforts de l'Union européenne pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables et l'évasion fiscale des entreprises et éviter ainsi des pertes fiscales considérables pour les États membres et des distorsions du marché intérieur. Compte tenu de ses compétences limitées en matière de fiscalité directe, l'UE a adopté un cadre juridique et utilise des instruments de soutien en guise de première ligne de défense contre les pratiques fiscales dommageables systémiques. Nous avons toutefois relevé des failles dans la manière dont les règles ont été mises en œuvre ainsi que l'absence d'un cadre commun de suivi de la performance au niveau tant national que de l'UE. Nous recommandons à la Commission d'améliorer sa surveillance et de combler les lacunes existantes pour une lutte plus efficace contre les pratiques fiscales dommageables, mais aussi de fournir un meilleur soutien aux États membres dans leur application de la législation.

Rapport spécial de la Cour des comptes européenne présenté en vertu de l'article 287, paragraphe 4, deuxième alinéa, du TFUE .



COUR DES
COMPTES
EUROPÉENNE



Office des publications
de l'Union européenne

COUR DES COMPTES EUROPÉENNE
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBOURG

Tél. +352 4398-1

Contact: eca.europa.eu/fr/contact

Site web: eca.europa.eu

Twitter: @EUAuditors