

---

**Quelle a été l'évolution des listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives établies par l'OCDE et des listes de juridictions non coopératives ultérieurement établies par l'Union européenne et en quoi peut-on dire que les travaux de l'OCDE ont influencé l'Union européenne en la matière ?**

**Auteur :** Cartenstart, Romain

**Promoteur(s) :** Bourgeois, Marc

**Faculté :** Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme :** Master en droit, à finalité spécialisée en droit économique et social

**Année académique :** 2022-2023

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/18579>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

**Travail de fin d'études : « Quelle a été l'évolution des listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives établies par l'OCDE et des listes de juridictions non coopératives ultérieurement établies par l'Union européenne et en quoi peut-on dire que les travaux de l'OCDE ont influencé l'Union européenne en la matière ? »**

**Romain CARTENSTART**

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit économique et social

Année académique 2022-2023

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire



## **RESUME**

Ce travail de fin d'études vise à étudier l'évolution des listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives établies par l'OCDE et des listes de juridictions non coopératives ultérieurement établies par l'Union européenne et à déterminer en quoi on peut dire que les travaux de l'OCDE ont influencé l'Union européenne en la matière.

## **REMERCIEMENTS**

À l'issue de ces dernières semaines d'écriture assez intenses, je tenais à prendre le temps de remercier celles et ceux qui ont contribué à la rédaction de ce travail de fin d'études. Chacun, à sa manière, aura apporté sa pierre à l'édifice.

En premier lieu, je remercie Camille, ma petite amie. Elle aura été d'un soutien sans faille durant tout le processus de rédaction, aussi long soit-il. Sa présence au quotidien et sa patience m'ont permis d'aller au bout.

En second lieu, je remercie Bruno Leclercq pour sa relecture, ses remarques pertinentes, sa gentillesse et son soutien lors du sprint final.

Ensuite, un grand merci au bureau Deloitte de Liège, qui m'a permis de prendre les congés nécessaires à l'écriture de ce travail.

Enfin, merci à Grégory Arno et Maude Tuset, mes deux meilleurs amis. Ils auront été là tout au long du chemin pour m'épauler et me communiquer leur bonne humeur.

Ces personnes ont fait en sorte que ce travail puisse voir le jour et me permettent ainsi de tourner cette page de ma vie qu'ont été mes années d'études.

# TABLE DES MATIERES

<b>RESUME</b> .....	<b>1</b>
<b>REMERCIEMENTS</b> .....	<b>2</b>
<b>TABLE DES MATIERES</b> .....	<b>3</b>
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>6</b>
I. TERMINOLOGIE : PARADIS FISCAL ET NOTIONS CONNEXES .....	6
a. <i>Une définition universelle de la notion de paradis fiscal ?</i> .....	6
b. <i>Distinction entre « fraude fiscale », « évitement licite de l'impôt » et « abus en matière fiscale »</i> .....	7
1. La fraude fiscale .....	7
2. L'évasion fiscale ou évitement licite de l'impôt.....	8
3. L'abus fiscal .....	9
II. CONTEXTE HISTORIQUE DE L'EMERGENCE DE LISTES DE PARADIS FISCAUX ET DE JURIDICTIONS NON COOPERATIVES AU SEIN DE L'OCDE ET DE L'UE ET EVOLUTION DE LEURS CRITERES DE QUALIFICATION .....	11
a. <i>La fiscalité internationale des années 1920 en Europe</i> .....	11
b. <i>L'obsolescence du cadre fiscal international des années 1920 face à la globalisation et la numérisation de l'économie</i> .....	12
c. <i>Les listes de l'OCDE et l'évolution de leurs critères</i> .....	12
1. Critères d'identification des paradis fiscaux dans le rapport de l'OCDE de 1998.....	13
i. 1 <sup>er</sup> critère : impôts inexistantes ou insignifiants .....	13
ii. 2 <sup>e</sup> critère : absence d'un véritable échange de renseignements .....	14
iii. 3 <sup>e</sup> critère : absence de transparence .....	14
iv. 4 <sup>e</sup> critère : absence d'activités substantielles .....	14
v. Un 5 <sup>e</sup> critère tenant à la réputation d'une juridiction ? .....	15
vi. Interactions entre les critères .....	15
2. La première liste de paradis fiscaux de l'OCDE : les rapports d'étape de 2000 et 2001 .....	17
i. Le rapport d'étape de 2000.....	17
ii. Le rapport d'étape de 2001.....	18
3. L'enjeu de la coopération fiscale : de la notion de paradis fiscal à celle de « juridiction non coopérative » ..	19
i. Réduction progressive de la liste des paradis fiscaux non coopératifs .....	19
ii. Lutte contre le secret bancaire et la liste de l'OCDE du 2 avril 2009.....	19
iii. Un nouveau critère : le standard EOIR.....	20
iv. Listes noire, grise et blanche : succès d'une approche plus objective .....	20
v. Le « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements » : technique de « l'examen par les pairs » .....	21
vi. Dernière liste de juridictions non coopératives de l'OCDE et échange automatique d'informations : le standard AEOI .....	21
d. <i>Évolution des listes de l'Union européenne et de leurs critères : un impact des listes de l'OCDE ?</i> ..	22
1. Impacts indirects des listes de paradis fiscaux établies par l'OCDE sur base des critères de 1998 et de leurs critères sur les listes européennes.....	22
2. Impacts des listes de juridictions non coopératives de l'OCDE et de leurs critères sur les listes européennes	

i.	La liste « paneuropéenne ».....	23
ii.	La première liste de l'UE et ses normes de bonne gouvernance : l'influence des travaux de l'OCDE sur le critère de la transparence fiscale .....	24
iii.	Premier élément : l'engagement de la juridiction à mettre en œuvre la Norme Commune de Déclaration adoptée en 2014 par l'OCDE.....	25
iv.	Second élément : l'obtention par la juridiction du résultat au moins « conforme pour l'essentiel » au standard EOIR .....	25
v.	Troisième élément : la ratification par la juridiction de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou d'un réseau d'accords permettant la mise en œuvre des standards AEOI et EOIR avec tous les États membres de l'Union européenne. ....	26
vi.	La première liste de l'Union européenne et ses nombreuses modifications ultérieures.....	26
	<b>CONCLUSION .....</b>	<b>27</b>
	<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>28</b>



## INTRODUCTION

La question à laquelle il s'agit de répondre est la suivante : « Quelle a été l'évolution des listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives établies par l'OCDE et des listes de juridictions non coopératives ultérieurement établies par l'Union européenne et en quoi peut-on dire que les travaux de l'OCDE ont influencé l'Union européenne en la matière ? » Afin de répondre à cette question, ce travail procédera en plusieurs étapes.

Dans un premier temps, nous procéderons à certaines précisions terminologiques utiles à la bonne compréhension de notre propos.

Ensuite, afin de comprendre les desseins poursuivis par l'OCDE et l'UE avec leurs listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives, nous les remettrons en contexte leur émergence dans le cadre de la fiscalité internationale des 20<sup>e</sup> et 21<sup>e</sup> siècles.

Ceci nous permettra de comparer, à la même occasion les différentes listes et les critères y relatifs afin de mettre en exergue l'influence que l'Organisation de coopération et de développement économique (ci-après « OCDE ») a exercée sur les travaux ultérieurs de l'Union européenne (ci-après « UE »).

### I. Terminologie : paradis fiscal et notions connexes

Avant de procéder à une analyse du contexte historique qui a vu émerger les listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives de l'Organisation de coopération et de développement économique (ci-après « OCDE ») et les listes de juridictions non coopératives de l'Union européenne (ci-après « UE »), il nous semble important de procéder à certaines précisions terminologiques. Nous pensons que celles-ci donneront en effet des clés utiles à la compréhension de la suite de notre propos. Dès lors, nous commencerons par nous pencher sur la notion de paradis fiscal et la difficulté de lui trouver une définition universelle. Nous distinguerons ensuite les notions de fraude fiscale, d'évitement licite de l'impôt et d'abus fiscal.

#### a. Une définition universelle de la notion de paradis fiscal ?

« Toute tentative de définir précisément les paradis fiscaux est vouée à l'échec »<sup>1</sup>. C'est le constat de l'Organisation de coopération et de développement économiques, citant elle-même le « rapport Gordon »<sup>2</sup> en 1987. Force est de constater que ce constat est toujours valable actuellement<sup>3</sup>. En effet, à l'heure actuelle, il n'existe pas de définition universellement acceptée de cette notion car celle-ci a un caractère relatif. A cet égard, l'OCDE poursuit en disant qu'il est « clair que tout pays peut dans une certaine mesure constituer un refuge

---

<sup>1</sup> OCDE, « Caractéristiques et utilisation des paradis fiscaux », *L'évasion et la fraude fiscales internationales : quatre études*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1987, p. 21.

<sup>2</sup> R. GORDON, *Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers - An Overview*, Washington D.C., Commissioner of Internal Revenue, 1981.

<sup>3</sup> P. BLEVIN, « Que reste-t-il des paradis fiscaux? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°2 Bruylant, p. 175 ; K. BERTHET, « Introduction », *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, 1<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2015, p. 27.

fiscal » et qu'on peut « citer dans les pays qui sont par ailleurs considérés comme à fiscalité relativement élevée de nombreux cas où sont offertes des occasions ou conçues des mesures en vue d'attirer au moyen d'incitations fiscales des activités économiques de certains types ou dans certaines régions »<sup>4</sup>. Cette relativité ainsi que l'emploi de cette notion pour renvoyer à de multiples réalités impliquent qu'il est dès lors tout sauf aisé de définir ses contours et, partant, d'identifier ces paradis fiscaux.

En dépit de ce qui précède, nous verrons qu'une organisation internationale a cependant tenté de circonscrire cette notion en établissant des listes répondant à certains critères permettant d'identifier, selon elle, les juridictions qui devaient être considérées comme des paradis fiscaux : l'OCDE. Quant à l'UE, elle a choisi d'éviter cet exercice périlleux et d'établir des listes de juridictions dites « non coopératives en matière fiscale »<sup>5</sup>.

b. Distinction entre « fraude fiscale », « évitement licite de l'impôt » et « abus en matière fiscale »

Dès lors que ce travail traitera de la notion de paradis fiscal et de concurrence fiscale internationale, il est primordial de maîtriser les notions de « fraude fiscale », « évitement licite de l'impôt » et « abus en matière fiscale » afin de comprendre les enjeux y liés.

Dans un contexte international et notamment au sein de l'UE<sup>6</sup>, la compétence fiscale fait partie de la souveraineté des États<sup>7</sup>. Ceux-ci se font concurrence en s'efforçant de rendre leurs droits fiscaux internes attractifs. Dès lors, les contribuables choisissant logiquement de s'établir ou d'exercer leurs activités professionnelles dans les États ayant les règles les plus avantageuses<sup>8</sup> peuvent être considérés selon les cas, comme coupables d'évasion fiscale, de fraude fiscale ou se trouver dans le cas d'un évitement licite l'impôt. Il convient dès lors de distinguer ces différentes notions.

1. La fraude fiscale

Au niveau international, au vu de l'absence de consensus à cet égard, nous citerons la définition donnée par l'OCDE en 2003 suite à son analyse des définitions données par les droits internes de ses États membres. Selon l'organisation internationale, la fraude est « le fait que toute personne agisse, essaie d'agir ou s'abstienne d'agir intentionnellement en vue de violer une obligation légale concernant la déclaration, la détermination et le recouvrement de l'impôt »<sup>9</sup>.

En ce qui concerne le droit interne belge, le législateur n'ayant pas œuvré de manière à circonscrire cette notion de fraude fiscale en droit interne, à l'instar de celle d'évasion fiscale,

---

<sup>4</sup> OCDE, *op. cit.*, p. 21.

<sup>5</sup> P. BLEVIN, *op. cit.*, p. 175 à 177.

<sup>6</sup> A. MAITROT de la MOTTE, « La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°2, p. 218.

<sup>7</sup> C.J.C.E. (gde ch.), arrêt *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, 12 septembre 2006, C-196/04, EU:C:2006:544, points 35 et 36.

<sup>8</sup> A. MAITROT de la MOTTE, *op. cit.*, p. 219.

<sup>9</sup> OCDE, « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales », *Rapport d'étape 2003*, p.11, cité par C. FOUMDJEM, « Le blanchiment et la fraude fiscale : aspects de droit comparé », *R.E.I.D.F.*, 2015, n°1 p. 111-127.

nous aurons égard à la doctrine en la matière et notamment à la définition de Jean de Longueville : « frauder, quel que soit le procédé employé, c'est, sur le plan technique ou juridique [...], ne pas payer, volontairement et sciemment, un impôt dont les conditions légales d'exigibilité sont réunies »<sup>10</sup>. La fraude est donc un délit pénalement sanctionné qui est dès lors composé de deux éléments constitutifs<sup>11</sup> : un élément matériel (la violation d'une disposition de droit fiscal) et un élément intentionnel (violation intervenant dans l'intention d'éviter l'impôt)<sup>12</sup>. L'intention est essentielle pour caractériser la fraude.

## 2. L'évasion fiscale ou évitement licite de l'impôt

Au vu, encore une fois, du manque de consensus au niveau international et de l'absence d'action du législateur belge concernant la définition de cette notion, nous aurons égard à ce que nous apprend la doctrine belge en la matière.

La doctrine belge nous apprend que réaliser une évasion fiscale, c'est choisir consciemment de ne pas se placer dans un cas où la loi a prévu qu'un impôt serait dû ou se placer dans un cas où la loi a prévu que l'impôt serait moindre que dans tel autre cas envisagé<sup>13</sup>. Une définition doctrinale, apte à circonscrire cette notion de manière satisfaisante, a été donnée par Bruno Peeters: « L'évasion fiscale peut être définie comme le comportement (actes ou omissions) du contribuable par lequel il reste en dehors des conditions légales d'application qui doivent être remplies pour qu'une obligation fiscale ou une augmentation de l'obligation fiscale naisse dans son chef »<sup>14</sup>. On notera d'emblée l'inadéquation du syntagme « évasion fiscale »<sup>15</sup>. En effet, il ne s'agit pas de s'échapper d'une situation acquise, impliquant une imposition mais bel et bien de prévenir cette imposition ou de se placer dans une situation où celle-ci est moindre. Dès lors, il lui sera désormais préféré l'expression « évitement licite de l'impôt » comme le fait une partie de la doctrine francophone belge<sup>16</sup>.

En ce qui concerne l'évitement licite, par opposition aux procédés de fraude fiscale, il ne se situe pas dans les déclarations que le contribuable est amené à faire aux autorités fiscales afin de leur révéler la naissance ou la consistance d'une certaine matière imposable mais il se situe plus en amont, à un stade où la matière imposable n'a pas été créée et où le contribuable peut empêcher de faire naître la matière imposable dans son chef ou faire naître une matière moins imposée.

L'évitement peut être matériel<sup>17</sup>. On pense notamment à l'abstention ou à la substitution matérielle. Cela implique un certain renoncement ou accommodement de la part du

---

<sup>10</sup> J. de LONGUEVILLE, « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 265.  
<sup>11</sup> A. NOLLET, « Chapitre I - La localisation du problème parmi ses alentours typologiques et terminologiques », *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1e édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 48.  
<sup>12</sup> R.-N. IONESCU, « Chapitre IV - L'abus de droit et la fiscalité directe », *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 125 à 146.  
<sup>13</sup> A. NOLLET, *op. cit.*, p. 63.  
<sup>14</sup> Br. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, p. 5.  
<sup>15</sup> A. NOLLET, *op. cit.*, p. 60.  
<sup>16</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, p. 546.  
<sup>17</sup> A. NOLLET, *op. cit.*, p. 65 à 67.

contribuable par rapport à l'opération ou au résultat envisagé. A titre d'exemple, on peut notamment citer l'abstention d'achat de cigarettes ou la substitution d'un alcool par un autre, faisant l'objet d'une imposition moins lourde.

L'évitement peut également être juridique<sup>18</sup>, c'est le libre choix de la voie la moins imposée. Il y a une marge de manœuvre licite : entre deux voies légales arrivant à un résultat économique plus ou moins équivalent, on peut choisir la voie menant à une moindre imposition.

Il est important de noter que nous simplifions ici volontairement. L'objectif n'est pas de faire un exposé exhaustif de la notion d'évitement licite de l'impôt selon le droit, la jurisprudence et la doctrine belge mais bien de donner des clés qui permettront de sensibiliser aux enjeux de la suite de notre propos.

### 3. L'abus fiscal

Enfin, à mi-chemin entre la fraude fiscale et l'évitement licite, il y a l'abus. En effet, le législateur peut décider de prévoir que certains actes juridiques du contribuable, pourtant bien réels et non simulés, seraient à considérer comme inopposables aux autorités fiscales. Cela ne signifie pas que ces actes, pourtant licites, seraient à considérer comme frauduleux, mais qu'ils sont simplement rendus inefficaces sur le plan fiscal. On parle alors de « dispositions anti-abus ».

En droit fiscal européen, c'est la directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016<sup>19</sup> qui définit l'abus fiscal de façon générale dans le cadre du droit européen des sociétés, comme : « un montage ou une série de montages [...] mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, [...] pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage [...] ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »<sup>20</sup>. Nous observons plusieurs éléments constitutifs dans cette définition : la réalisation d'un acte ou ensemble d'actes par le contribuable, l'intention de contribuable de prétendre à un avantage fiscal et le caractère non-authentique de l'acte ou l'ensemble d'acte en question.

En droit belge, existent des dispositions anti-abus spécifiques, visant à requalifier ou rendre certains types d'actes inopposables aux autorités fiscales comme par exemple le transfert de propriété d'avoirs mobiliers à destination de contribuables résidant dans des paradis fiscaux<sup>21</sup>. Toujours en droit belge, il existe une mesure générale anti-abus, résultat de la transposition de la directive, afin de permettre aux autorités fiscales de parer à l'ingéniosité des montages

---

<sup>18</sup> A. NOLLET, *op. cit.*, p. 68.

<sup>19</sup> Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur J.O.U.E., L 193/1, 19 juillet 2016.

<sup>20</sup> Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur J.O.U.E., L 193/1, 19 juillet 2016, article 6, §1 et §2.

<sup>21</sup> C.I.R., art. 344, §2.

inventés par les conseillers fiscaux ou les contribuables pour déjouer la loi fiscale et qui ne sont pas toujours anticipables avec des mesures spécifiques. En droit belge, c'est l'article 344, § 1er, C.I.R. qui remplit cette fonction. Il va même jusqu'à donner une définition légale de la notion d'abus fiscal. Celui-ci est rédigé comme suit :

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1. une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou
2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu »<sup>22</sup>.

Nous voyons dans la formulation de cet article que la notion d'abus fiscal en droit belge repose sur deux éléments constitutifs. Le premier est objectif : la réalisation d'un acte ou d'un ensemble d'actes par laquelle le contribuable échappe à une imposition ou prétend à un avantage fiscal. Le second, subjectif, est le suivant : réaliser cet acte ou cet ensemble d'actes en violation des objectifs de la loi.

En pratique, la limite entre fraude fiscale, abus fiscal et évitement licite de l'impôt est difficile à tracer dans les faits mais pour la suite de notre propos, nous retiendrons que :

- La fraude fiscale est un délit pénalement sanctionné qui sous-entend la réunion d'un élément matériel (la violation d'une disposition de droit fiscal) et un élément intentionnel (violation intervenant dans l'intention d'éviter l'impôt) ;
- L'évitement licite de l'impôt renvoie aux manœuvres licites réalisées par les contribuables dans l'intention d'éviter ou de diminuer leur charge fiscale ;
- L'abus fiscal renvoie aux manœuvres licites réalisées par les contribuables dans l'intention d'éviter ou de diminuer leur charge fiscale vis-à-vis desquelles le législateur a estimé qu'elles étaient contraires aux objectifs d'une disposition de droit fiscal et pris des dispositions en conséquence.

---

<sup>22</sup> C.I.R., art. 344, §1er.

Dès lors que ces notions ont été définies, nous allons pouvoir analyser, en gardant ces notions à l'esprit, l'évolution de la fiscalité internationale du 20<sup>e</sup> siècle et plus particulièrement, le contexte dans lequel ont émergé les listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives de l'OCDE et de l'UE.

## II. Contexte historique de l'émergence de listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives au sein de l'OCDE et de l'UE et évolution de leurs critères de qualification

Afin de comprendre les desseins poursuivis par l'OCDE et l'UE avec leurs listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives, il est important de remettre en contexte leur émergence dans le cadre plus large de la fiscalité internationale du 20<sup>e</sup> siècle. Nous procéderons à cette remise en contexte en abordant successivement la fiscalité internationale des années 1920 et l'obsolescence du cadre fiscal international des années 1920 face à la globalisation et la numérisation de l'économie. Cela fait, nous analyserons l'évolution des listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives de l'OCDE et de l'UE afin d'identifier une éventuelle influence des travaux de l'OCDE en la matière sur les travaux ultérieurs de l'UE.

### a. La fiscalité internationale des années 1920<sup>23</sup> en Europe

La question de départ de la fiscalité internationale est la suivante : « où doivent être imposés les revenus liés à une activité dépassant l'échelle d'un pays à l'ère de l'économie globale-numérique ? ».

Pour traiter cette question, il faut repartir du cadre de la fiscalité internationale tel qu'il a été conçu dans les années 1920.

Suite à la Première Guerre mondiale, l'Europe est dévastée et extrêmement appauvrie. Dès lors, les impôts directs ont, à la fin du conflit, plus d'importance qu'ils n'en ont jamais eue. En effet, ils représentent un moyen pour les États de rassembler les fonds nécessaires à leur reconstruction. Cependant, des problèmes surgissent sur le plan fiscal international. D'un côté, en l'absence de partage d'informations entre les gouvernements nationaux en matière fiscale, il est facile pour un contribuable de se soustraire à l'impôt. D'un autre côté, les entreprises multinationales accumulent les impositions dans les divers États où elles génèrent des profits<sup>24</sup>. En conséquence, dès 1923, un groupe d'experts composé de hauts fonctionnaires des principales administrations fiscales européennes est chargé de mener des discussions multilatérales à la Société des Nations (ci-après « SDN ») concernant la double imposition et l'évitement de l'impôt<sup>25</sup>. Même si une tentative d'accord multilatéral échoue en raison d'oppositions entre les camps français et britanniques, ces discussions engendrent la conclusion d'une soixantaine d'accords visant à éviter la double imposition dans les années

---

<sup>23</sup> A. NOLLET , « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, n°2, p. 351 à 361.

<sup>24</sup> A. NOLLET , *ibidem*, p. 351 à 361.

<sup>25</sup> C. FARQUET, « Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres », *L'Économie politique*, n° 44, 2009, p. 93 à 112.

1930 : des conventions préventives de double imposition (ci-après « CPDI »). Les mesures contre l'évitement de l'impôt demeurent, quant à elles, peu développées<sup>26</sup>.

À l'époque, la préoccupation majeure est donc de favoriser les échanges internationaux en éliminant les risques de double imposition dans le cas où deux États revendiquent un pouvoir d'imposition à l'égard d'un même contribuable, le premier étant l'État de la résidence du contribuable, prétendant avoir le droit d'imposer l'intégralité de ses revenus sur base du principe de l'imposition des revenus mondiaux de ses résidents, et le second étant l'État de la source, où l'activité créatrice de richesse est exercée et prétendant pouvoir imposer les revenus sur son territoire, selon le principe de taxation des revenus territoriaux<sup>27</sup>. C'est la conjugaison des revendications fiscales concomitantes de l'État de la source et de l'État de la résidence qui amène à la double imposition.

La solution apportée à ce problème dans les CPDI consiste à déterminer de façon bilatérale des critères attribuant le pouvoir d'imposition à l'un ou l'autre État ainsi que des méthodes permettant d'éliminer le cas échéant les doubles impositions subsistant.

b. L'obsolescence du cadre fiscal international des années 1920 face à la globalisation et la numérisation de l'économie

Depuis les années 1920 cependant, le monde a changé : l'économie s'est globalisée et numérisée. Quant au cadre fiscal international, il est devenu totalement obsolète, incapable d'appréhender de manière satisfaisante une économie numérique et digitale. Le besoin d'action au niveau supranational en matière fiscale se fait alors ressentir, en raison du caractère inadapté des mesures unilatérales et du manque d'efficacité des mesures bilatérales en la matière, laissant trop de place à une concurrence fiscale dommageable que les États se livrent pour attirer des activités génératrices de richesse sur leur territoire<sup>28</sup>. C'est dans ce contexte et dans le sillage de la SDN<sup>29</sup> et de L'Organisation des Nations Unies (ci-après « ONU ») que les travaux de l'OCDE s'inscrivent. En 1998, ces travaux aboutiront notamment à la publication d'un premier rapport par l'OCDE, permettant d'identifier ce qu'elle considère comme étant des « paradis fiscaux ».

c. Les listes de l'OCDE et l'évolution de leurs critères

En 1998, l'OCDE entame sa lutte contre cette concurrence fiscale dommageable. Via son Comité des affaires fiscales, le 19 mai, elle publie en effet un rapport intitulé : « Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial »<sup>30</sup> (ci-après « rapport de 1998 »), préparé à la demande des ministres des Finances des pays membres de l'OCDE de mai 1996, entérinée par

---

<sup>26</sup> C. FARQUET, « Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939) », *Relations Internationales*, 2010, n°2, p. 5 à 8.

<sup>27</sup> I. RICHELLE, « Le choix entre l'exemption et l'imputation », *Fiscalité internationale en Belgique*, E. Traversa (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013, p. 305 et 306 ; E. TRAVERSA et B. VINTRAS, « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites », E. Traversa (dir.), *Fiscalité internationale en Belgique*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 281 à 283.

<sup>28</sup> A. NOLLET, « Promenade sur ... », *op. cit.*, p. 351 à 361.

<sup>29</sup> C. de la MARDIÈRE, « L'œuvre fiscale de la Société des Nations », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 67 à 71.

<sup>30</sup> OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998.

le sommet du G7 de Lyon de 1996<sup>31</sup>. Dans ce rapport, sont prévus la création d'un Forum sur les pratiques fiscales dommageables<sup>32</sup>, ainsi que l'établissement d'une liste de paradis fiscaux par ce Forum dans l'année qui suivrait sa première réunion<sup>33</sup>. Des critères permettant d'identifier ces paradis fiscaux y sont également fixés. Nous attirons l'attention sur le fait que le rapport traitera également de la notion des « régimes fiscaux préférentiels », répondant à des critères propres, plus nombreux. Notre analyse ne portera cependant pas sur cette notion car elle ne donnera jamais lieu à l'établissement d'une liste formelle de juridictions remplissant ces critères. Nous estimons que l'OCDE a plutôt souhaité, par l'élaboration de ces critères, indiquer à ses États membres les différentes pratiques ou caractéristiques qu'elle leur recommandait d'éliminer de leurs régimes juridiques internes afin d'amoindrir la concurrence fiscale internationale dommageable<sup>34</sup>. Si nous devons souligner, à notre avis, la principale différence de cette notion avec celle de paradis fiscal, nous dirions que les paradis fiscaux sont présentés comme ayant des conséquences plus dommageables sur la concurrence internationale que lesdits régimes préférentiels<sup>35</sup>.

Après avoir passé en revue les différents critères sous-entendus par la notion de paradis fiscal du rapport de 1998 afin de les définir et de voir comment ils interagissent entre eux, nous allons procéder à une analyse de la première liste de paradis fiscaux publiée par l'OCDE. Nous verrons ensuite en quoi les rapports d'étape publiés par celle-ci en 2000 et en 2001 traduisent un changement dans l'approche de l'OCDE en matière de lutte contre la concurrence fiscale internationale dommageable.

#### 1. Critères d'identification des paradis fiscaux dans le rapport de l'OCDE de 1998

Le rapport de l'OCDE de 1998 comportait effectivement les quatre critères suivants pour permettre au Forum sur les pratiques fiscales dommageables de procéder à l'identification de paradis fiscaux :

##### i. 1<sup>er</sup> critère : impôts inexistants ou insignifiants

L'OCDE commence par déclarer : « Le point de départ pour identifier un paradis fiscal est nécessairement de se demander [...] si une juridiction n'applique pas d'impôts ou prélève uniquement des impôts minimes (d'une façon générale ou dans des circonstances spéciales) »<sup>36</sup>.

L'OCDE présente ce critère comme le seul critère nécessaire mais insuffisant pour identifier une juridiction comme étant un paradis fiscal. Si on voit assez clairement ce qu'est l'absence d'impôts, la notion d'impôts « minimes » semble plus difficile à cerner et plus relative,

---

<sup>31</sup> E. RIVOLI, *Concurrence fiscale dommageable : une frugalité déloyale à combattre*, Institut Jacques Delors, 10 septembre 2020, p. 3 ; OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998, p. 3.

<sup>32</sup> OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998, p. 59 à 62.

<sup>33</sup> OCDE, *ibidem*, p. 64 et 65.

<sup>34</sup> OCDE, *ibidem*.

<sup>35</sup> OCDE, *ibidem*, p. 28 à 40.

<sup>36</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25.

d'autant que le rapport ne donne pas de définition précise de ce terme et se contente d'indiquer qu'ils peuvent être minimales « d'une façon générale ou dans des circonstances spéciales »<sup>37</sup>. A notre sens, cela signifie, dans son acception générale, un taux d'imposition très bas ou qui peut être considéré comme négligeable. Quant à son acception circonstancielle, nous pouvons estimer qu'une imposition pourrait être considérée comme minimale si le taux d'imposition des revenus en question est suffisamment bas pour encourager les non-résidents à déplacer leurs activités dans ce pays afin d'échapper à l'impôt dans leur pays de résidence.

ii. 2<sup>e</sup> critère : absence d'un véritable échange de renseignements

L'OCDE poursuit en indiquant : « Les autres facteurs qui peuvent confirmer l'existence d'un paradis fiscal et qui sont repris dans l'Encadré I sont les suivants : (b) l'existence de dispositions législatives ou de pratiques administratives empêchant un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur les contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition dans cette juridiction »<sup>38</sup>.

Elle justifie ce critère par le fait que, selon elle, les paradis fiscaux sont dotés de législations ou de pratiques administratives en vertu desquelles les entreprises et les personnes physiques peuvent bénéficier d'une certaine confidentialité et de protections contre la surveillance des administrations fiscales, ce qui empêche non seulement un échange de renseignements concernant les contribuables en question mais également une coopération efficace afin de prévenir des phénomènes tels que la fraude fiscale, le blanchiment d'argent et l'évasion fiscale<sup>39</sup>.

iii. 3<sup>e</sup> critère : absence de transparence

L'OCDE indique également qu'une « absence de transparence dans le fonctionnement des dispositions législatives, juridiques ou administratives constitue un autre facteur d'identification des paradis fiscaux »<sup>40</sup>, sans donner beaucoup plus d'explication de ce qu'elle entend par là. Ce critère n'est pas sans rappeler le 2<sup>e</sup> critère abordé, ayant trait à l'absence d'échange de renseignements. Nous pouvons cependant déduire de la formulation employée par l'OCDE qu'elle vise cette fois une absence de transparence dans l'application de la loi fiscale par les autorités compétentes de la juridiction concernée et les pratiques administratives y relatives. Sa justification du choix de ce critère d'identification tient au fait que, comme pour le critère précédent, cette caractéristique rend la prévention d'activités illicites plus difficile pour les administrations fiscales<sup>41</sup>.

iv. 4<sup>e</sup> critère : absence d'activités substantielles

L'OCDE érige enfin en 4<sup>e</sup> critère « l'absence d'activités substantielles ». Même si elle ne définit pas explicitement cette notion, nous pouvons déduire des explications données dans le

---

<sup>37</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25.

<sup>38</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25.

<sup>39</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25 à 27.

<sup>40</sup> OCDE, *ibidem*, p. 26.

<sup>41</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25 à 27

rapport qu'il s'agit en fait de l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle sur le territoire d'une juridiction pour y être assujéti à l'impôt. Sont ainsi visées les sociétés « boîte aux lettres »<sup>42</sup> au sein de groupes internationaux de sociétés qui n'ont pas d'activité dans un pays mais qui s'y trouvent souvent exclusivement pour profiter des avantages offerts par ses régimes juridiques en matières de droit des sociétés et de droit fiscal. Elle justifie le choix de ce critère en indiquant qu'il est important en ce qu'il est indicateur du fait que l'État en question veut attirer sur son territoire des investissements ou des activités productrices de richesse dont la motivation serait uniquement fiscale<sup>43</sup>.

#### v. Un 5<sup>e</sup> critère tenant à la réputation d'une juridiction ?

Comme mentionné *supra*, l'OCDE indique dans son rapport de 1998 que le seul critère nécessaire pour qualifier une juridiction de paradis fiscal est le premier tenant à une imposition absente ou insignifiante. Cependant, elle poursuit en indiquant que si une juridiction remplit ce critère « et se présente, ou est perçue comme se présentant, comme un lieu utilisé par des non-résidents pour échapper à l'impôt dans leur pays de résidence »<sup>44</sup>, cela peut être suffisant pour qualifier cette juridiction de paradis fiscal. Ceci n'est pas sans poser question. Est-ce qu'il faut y voir un retour du « critère de réputation »<sup>45</sup> que l'OCDE avait dégagé en 1987<sup>46</sup> en tant que critère à part entière indiquant qu'un pays est un paradis fiscal ? Il semble plus probable que l'OCDE ait simplement voulu signifier que le cumul de l'absence d'imposition et de ce critère de réputation suffit pour classer un pays dans les paradis fiscaux étant donné que l'OCDE n'a pas souhaité l'inclure formellement dans les « facteurs essentiels permettant d'identifier les paradis fiscaux »<sup>47</sup>. Cependant, ce critère paraît semblable aux autres dans la mesure où il peut amener, si conjugué au premier critère, à qualifier un pays de paradis fiscal. En l'absence de précisions du texte à cet égard, nous estimons qu'en dépit de son absence formelle de la liste des critères, nous pouvons considérer qu'il en fait bel et bien partie. Toujours est-il que ce critère de réputation semble tout à fait subjectif, a priori, d'autant plus que l'OCDE a reconnu que la notion de paradis fiscal était particulièrement difficile à définir de façon objective et qu'elle peut varier d'une juridiction à une autre.

#### vi. Interactions entre les critères

Nous pouvons dégager du rapport de 1998 certains éléments ayant trait à l'application de ces critères. En effet, l'OCDE semble établir une sorte de classement de l'importance des différents critères dans l'identification des paradis fiscaux. D'autre part, elle dispose que leur appréciation par la Forum doit se faire au cas par cas.

En ce qui concerne le classement des différents critères, l'OCDE établit une première distinction entre le premier critère tenant à l'absence d'impôt ou à l'impôt minime et les autres. En effet, elle dispose que celui-ci est le seul critère nécessaire dans le sens où ne

---

<sup>42</sup> OCDE, *ibidem*, p. 27

<sup>43</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25 et 26.

<sup>44</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25.

<sup>45</sup> OCDE, *ibidem*, p. 24 et 25.

<sup>46</sup> OCDE, « Caractéristiques et utilisation ... », *op. cit.* p. 21.

<sup>47</sup> OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998, p. 26.

pouvait être considérée comme un paradis fiscal une juridiction ne présentant pas cette caractéristique<sup>48</sup> et qu'il constitue « le point de départ de toute évaluation »<sup>49</sup> en ce sens.

Une seconde distinction peut être établie entre d'une part, le critère de réputation et le deuxième critère tenant à l'absence de véritables échanges de renseignements et d'autre part, les deux autres critères. En effet, l'OCDE indique implicitement que les premiers peuvent respectivement, si conjugués au premier critère, amener à l'identification d'une juridiction en tant que paradis fiscal sans qu'il faille recourir aux autres critères. En ce qui concerne le critère tenant à l'absence de véritables échanges de renseignements, l'OCDE dispose que sa réunion avec le premier « permet généralement d'identifier un pays comme paradis fiscal »<sup>50</sup> si sont en cause de « graves limitations d'accès des autres pays aux renseignements fiscaux émanant de ce pays »<sup>51</sup>. Quant au critère de réputation, nous rappelons ce qui a été indiqué *supra*, à savoir que le rapport de l'OCDE stipule que si une juridiction remplit le critère d'impôts inexistantes ou insignifiants « et se présente, ou est perçue comme se présentant, comme un lieu utilisé par des non-résidents pour échapper à l'impôt dans leur pays de résidence », cela peut être suffisant pour qualifier cette juridiction de paradis fiscal.

En outre, il semble que l'OCDE établisse une troisième distinction entre les deux critères restants : l'absence de transparence et l'absence d'activités substantielles. Elle dispose en effet que, mis à part ce critère d'imposition inexistante ou uniquement insignifiante, « les autres facteurs déterminants pour identifier un paradis fiscal sont le manque de transparence dans les pratiques fiscales du pays et l'existence de dispositions - législatives, juridiques ou administratives - qui empêchent (ou empêcheraient) un véritable échange de renseignements »<sup>52</sup>. Le grand absent de cette énumération est donc le quatrième critère tenant à l'absence d'obligation d'exercer des activités substantielles sur le territoire de la juridiction concernée pour y être assujetti à l'impôt, que l'OCDE ne semble donc pas considérer comme étant aussi « déterminant »<sup>53</sup> que les autres. Nous estimons que cela peut être expliqué par la difficulté de vérifier si ce critère est rencontré *de facto* lors d'une analyse concrète de toutes les circonstances de l'espèce. L'OCDE reconnaît d'ailleurs elle-même la difficulté de donner ne serait-ce qu'une définition de la notion d'activité substantielle<sup>54</sup>.

Sur base de ce qui précède, nous estimons que le classement de critères établi par l'OCDE est le suivant :

- 1) Imposition absente ou insignifiante ;
- 2) Réputation de paradis fiscal et absence de véritables échanges de renseignements ;
- 3) Absence de transparence ;
- 4) Absence d'activités substantielles.

---

<sup>48</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25 et 26.

<sup>49</sup> OCDE, *ibidem*, p. 23.

<sup>50</sup> OCDE, *ibidem*, p. 23.

<sup>51</sup> OCDE, *ibidem*, p. 23.

<sup>52</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25.

<sup>53</sup> OCDE, *ibidem*, p. 25.

<sup>54</sup> OCDE, *ibidem*, p. 27.

En ce qui concerne l'application des critères, nous pouvons déduire de la formulation de l'OCDE que tous sauf le premier font office de faisceau d'indices servant à appuyer le premier critère afin de pouvoir conclure à une qualification en tant que paradis fiscal<sup>55</sup>. L'OCDE dispose à ce égard que : « l'importance de chacun des autres critères essentiels [...] dépend fortement du contexte particulier »<sup>56</sup>. Par cette phrase, l'OCDE indique par ailleurs que le Forum devra se livrer à l'identification des paradis fiscaux au moyen de ces critères au cas par cas, en prenant en compte toutes les circonstances particulières de la cause.

## 2. La première liste de paradis fiscaux de l'OCDE : les rapports d'étape de 2000 et 2001

### i. Le rapport d'étape de 2000

Avec le rapport de 1998, nous assistons à un changement de paradigme. En effet la volonté de l'OCDE de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et, partant, d'éviter les doubles non-impositions est affirmée alors que l'accent était mis, depuis la fin de la Première Guerre mondiale, sur la prévention des phénomènes de double imposition.

Dans cette perspective, le rapport d'étape intitulé « Vers une coopération fiscale globale »<sup>57</sup> est publié en 2000. Celui-ci contient une liste de paradis fiscaux reprenant 35 juridictions considérées par la Forum comme remplissant les critères fixés en 1998. Il est intéressant de noter que certaines juridictions remplissant pourtant les critères du rapport de 1998 n'y figurent pas. Cela s'explique par le fait que suite à la publication du rapport de 1998, ces juridictions se sont rapidement engagées à revoir leurs droits internes afin de se conformer aux exigences de l'OCDE<sup>58</sup>.

Tout l'enjeu pour les juridictions prenant cet engagement était d'échapper aux « mesures défensives » prévues par le rapport de 1998. En effet, celui-ci prévoyait que des « ripostes adaptées » seraient prises à l'encontre des juridictions qualifiées de paradis fiscaux et prendraient la forme de mesures défensives coordonnées des États membre de l'OCDE, destinées à limiter leurs effets dommageables sur la concurrence fiscale internationale<sup>59</sup>. Le rapport de 1998 contient d'ailleurs le passage suivant que nous trouvons particulièrement pertinent et juste en l'espèce : « bien que les mesures prises par un pays puissent avoir une influence pour réduire les pratiques fiscales dommageables, ce ne sont pas les mesures prises par un seul pays, quel qu'il soit, qui peuvent suffire à les éliminer. En fait, pour un certain nombre de raisons, un pays n'a pas forcément intérêt à prendre seul l'initiative contre les pratiques fiscales dommageables si, ce faisant, il aboutit à une situation pire que s'il n'était

---

<sup>55</sup> K. BERTHET, « Chapitre 1. - Un premier état des lieux des travaux de l'OCDE : des propositions politiquement ambitieuses, mais juridiquement non contraignantes », *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, 1e éd., Bruxelles, Larcier, 2015, p. 30.

<sup>56</sup> OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998, p. 25.

<sup>57</sup> OCDE, *Vers une coopération fiscale globale*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2000.

<sup>58</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 58.

<sup>59</sup> OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998, p. 44 et 45.

pas intervenu du tout. Par exemple, certaines mesures défensives prises par un pays pour lutter contre des pratiques fiscales dommageables peuvent avoir pour conséquence que l'activité visée soit simplement déplacée vers un autre lieu où l'on ne prend pas de mesures pour combattre ces pratiques. Ainsi, les initiatives individuelles ne résolvent pas le problème : elles ne font que le déplacer. Pour cette raison, il convient donc d'adopter une approche multilatérale et l'OCDE constitue l'enceinte la plus appropriée pour ce faire »<sup>60</sup>.

A titre d'exemples, les mesures défensives suivantes sont envisagées dans le rapport de l'OCDE de 1998 à l'égard des paradis fiscaux non coopératifs<sup>61</sup> : « suppression des déductions et crédits liés aux opérations avec ces pays; exigence à charge des contribuables d'informations sur les opérations avec ces pays, avec pénalité substantielle en cas de non-déclaration ou de déclaration inexacte; introduction ou application de législations relatives aux sociétés étrangères contrôlées; refus de toute exception, déduite notamment de motifs raisonnables, limitant l'application de pénalités aux opérations avec des entités constituées dans les paradis fiscaux, suggestion paraissant peu compatible avec les règles de non-discrimination et de proportionnalité résultant soit des Constitutions nationales, soit de Traités comme celui de l'Union européenne; refus des crédits d'impôt ou exonérations au titre des distributions de dividendes trouvant leur source dans des paradis fiscaux; imposition de droits ou de retenues à la source sur les transactions avec les paradis fiscaux »<sup>62</sup>.

Afin de laisser également la possibilité aux juridictions inscrites sur la liste de 2000 d'adapter leurs régimes internes et de favoriser un climat de dialogue et de consensus, l'OCDE a dès lors renoncé dans un premier temps à appliquer les mesures de rétorsion abordées mais a annoncé la création d'une liste de paradis fiscaux non coopératifs, sur laquelle devraient figurer les juridictions identifiées dans la liste de 2000 qui ne se seraient pas engagées à se conformer aux critères de l'OCDE avant le 31 juillet 2001<sup>63</sup>,

## ii. Le rapport d'étape de 2001

Alors que l'OCDE use littéralement de la menace dans le rapport de 1998, on constate dans le rapport d'étape de 2001, qu'elle poursuit son entreprise favorisant le dialogue avec les juridictions épinglées par la liste de 2000. Elle se montre même particulièrement conciliante. En effet, elle allonge notamment le délai laissé aux paradis fiscaux de la liste de 2000 pour prendre l'engagement de se conformer aux critères de 1998 jusqu'au 28 avril 2002 tout en supprimant l'exigence d'un engagement ayant trait au quatrième critère lié à l'absence d'activité substantielle, jugé trop difficile à appliquer concrètement de par son caractère vague. Elle allonge également le délai imparti aux paradis fiscaux pour remplir leurs engagements en le faisant passer de 6 à 12 mois. Le but de cette manœuvre était d'éviter d'avoir à établir une liste de paradis fiscaux « non-coopératifs ». Pour éviter d'y être inscrite, une juridiction avait deux solutions<sup>64</sup> : s'engager à mettre fin à ses pratiques fiscales dommageables avant 2005 en envoyant une lettre au secrétaire général de l'OCDE, signée par

---

<sup>60</sup> OCDE, *op. cit.*, p. 58.

<sup>61</sup> OCDE, *op. cit.*, p. 41 à 70.

<sup>62</sup> J. MALHERBE, « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », *J.T.*, 2001, n°4, p. 57 à 64.

<sup>63</sup> OCDE, *Vers une coopération fiscale globale*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2000, p. 20.

<sup>64</sup> OCDE, *ibidem*. p. 20 à 22.

un haut fonctionnaire du pays en question, ou bien tout simplement mettre fin à ces pratiques, même si aucun engagement préalable n'avait été pris en ce sens<sup>65</sup>.

### 3. L'enjeu de la coopération fiscale : de la notion de paradis fiscal à celle de « juridiction non coopérative »

Nous allons maintenant voir comment l'OCDE a finalement changé d'approche pour l'établissement de listes ayant vocation à lutter contre la concurrence fiscale dommageable en abandonnant la notion de paradis fiscaux pour lui préférer celle de juridiction non coopérative. Tout d'abord, nous verrons comment la liste de paradis fiscaux non coopératifs publiée en 2002 s'est graduellement vidée. Ensuite, nous expliquerons comment et pourquoi la lutte contre la concurrence fiscale menée par l'OCDE s'est focalisée sur le secret bancaire et s'est matérialisée sous la forme d'une liste de « juridictions non coopératives » établie sur base du standard EOIR. Nous analyserons aussi la question de savoir comment le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements a évalué la conformité des États au standard EOIR. Enfin, nous verrons que l'OCDE a établi sa dernière liste en date en 2017 et qu'un nouveau standard y fait son apparition en tant que critère d'évaluation des États.

#### i. Réduction progressive de la liste des paradis fiscaux non coopératifs

Malgré l'attitude conciliante dont l'OCDE fait preuve dans son rapport d'étape de 2001, 7 juridictions sont inscrites sur la seconde liste des « paradis fiscaux non coopératifs » publiée le 18 avril 2002, les autres ayant pris des engagements en vue de résoudre les problèmes à l'origine de leur présence sur la liste<sup>66</sup>. Cependant, cette seconde liste sera graduellement vidée à mesure que des engagements seront pris, jusqu'à être complètement vide au début de 2009<sup>67</sup> et les mesures défensives envisagées resteront majoritairement lettre morte, ayant rencontré une certaine hostilité de l'administration Bush<sup>68</sup>.

#### ii. Lutte contre le secret bancaire et la liste de l'OCDE du 2 avril 2009

En 2008, la situation change à la faveur d'un contexte bien particulier montrant la nécessité de combattre le secret bancaire<sup>69</sup>. Un scandale au Liechtenstein en février fait d'abord apparaître l'ampleur de la fraude fiscale au moyen de comptes *offshore*. Ensuite, la faillite de la banque « Lehman Brothers » marque le début de la crise économique et financière de 2008. Dans ce contexte, le G20 est créé. Cette instance, ayant plus de poids politique que le G7 à

---

<sup>65</sup> J. MALHERBE, *op. cit.*, p. 57 à 64.

<sup>66</sup> OCDE, « Liste des paradis fiscaux non coopératifs », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), s.d., consulté le 16 août 2023.

<sup>67</sup> T. M. KALONJI, et M. KASANGANA NGOY, « Mécanismes d'influence du soft law de l'OCDE sur les systèmes fiscaux africains », *R.E.I.D.F.*, 2022, n°3, p. 311.

<sup>68</sup> L. STANKIEWICZ, « Le rôle de l'OCDE dans la régulation de la concurrence fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°2, p. 240.

<sup>69</sup> P. SAINT-AMANS, « La concurrence fiscale internationale L'optimisation fiscale au-delà des frontières est-elle possible? - Propos introductif », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°2, p. 171.

l'international, tient un sommet à Londres le 2 avril 2009, durant lequel elle annonce la fin du secret bancaire<sup>70</sup>. L'OCDE va s'inscrire dans cette même perspective et publier, le même jour, une troisième liste : une liste de juridictions « non coopératives ». A partir de ce moment-là, l'OCDE ne fera plus référence à la notion de paradis fiscal et aux critères du rapport de 1998 pour l'établissement de listes entachant la réputation internationale des juridictions y figurant. En fait, le second critère, celui de l'absence d'échanges d'informations fiscales, qui n'était pas condition nécessaire pour être un paradis fiscal, devient le critère clé pour figurer sur la liste des juridictions non coopératives.

### iii. Un nouveau critère : le standard EOIR

Pour l'établissement de cette liste, l'OCDE va recourir au standard *Exchange of Information On Request* (ci-après « EOIR »). Ce standard est composé de deux éléments<sup>71</sup> : un modèle de convention concernant l'échange d'informations en matières fiscales entre les États établi par l'OCDE en 2002 ainsi que l'article 26 du modèle de convention préventive de double imposition de l'OCDE<sup>72</sup>. Il instaure un régime international et conventionnel d'échange de renseignements d'ordre fiscal. Dès lors qu'une juridiction applique ce standard, elle est obligée de communiquer certaines informations de ce type si une demande a été faite en ce sens par une juridiction co-contractante.

Reste à savoir comment ce régime est appliqué dans les faits pour l'établissement d'une liste de juridictions. A cet égard, le processus est simplifié de manière drastique dans le sens où sera simplement examinée la question de savoir si une juridiction a conclu avec d'autres juridictions un certain nombre d'accords permettant la mise en œuvre du standard EOIR<sup>73</sup>.

D'une notion de paradis fiscal construite sur base de critères empreints d'une subjectivité et d'une relativité considérables, nous passons désormais à une approche beaucoup plus objective et bien plus simple à mettre en œuvre. L'accent est désormais mis sur la nécessité de transparence et d'échanges de renseignements et de coopération entre les juridictions membres et non-membres de l'OCDE en matière fiscale dans le contexte international.

### iv. Listes noire, grise et blanche : succès d'une approche plus objective

La liste<sup>74</sup> qui sera établie suite à ce changement de critère d'évaluation est subdivisée en trois sous-listes : une liste noire sur laquelle figuraient les juridictions n'ayant pas conclu d'accord

---

<sup>70</sup> G. PERRAUD, « Une gouvernance fiscale mondiale? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 73 à 79 ; B. PEETERS, et N. DIEPVENS, « Uitwisseling van informatie : aandachtspunten, gebruik en samenwerking Belgisch rapport n.a.v. het 74ste (digitale) IFA-congres te Cancun, Mexico (4-8 oktober 2020) (Exchange of information : issues, use and collaboration) », *T.F.R.*, 2020, n° 19, p. 1014 à 1027.

<sup>71</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 58 ; OCDE, « Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Bermuda 2010 », disponible sur [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org), s.d., consulté le 12 août 2023.

<sup>72</sup> OCDE, "Article 26 Échange de renseignements", *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2019.

<sup>73</sup> Réponse donnée à la question n° 4-3346 de G. Lambert du 17 avril 2009, disponible sur [www.senate.be](http://www.senate.be)

<sup>74</sup> OCDE, « A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), 2 avril 2009, consulté le 16 août 2023.

d'échange d'informations sur demande du tout, une liste grise comprenant celles qui en avaient conclu moins de 12 et une liste blanche comprenant celles qui en avaient conclu 12 et plus <sup>75</sup>.

En raison notamment du poids politique du G20, cette approche se révélera particulièrement efficace. En effet, en l'espace d'un an, la liste noire sera complètement vide tandis que la liste grise aura diminué de moitié, comme cela est constaté dans le rapport d'étape de l'OCDE du 1<sup>er</sup> avril 2010.

- v. Le « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements » : technique de « l'examen par les pairs »

Parallèlement à cette évolution, en 2009, le contexte politique favorise l'émergence du « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales »<sup>76</sup>. Son rôle change fondamentalement dans le sens où il n'est plus uniquement en charge de favoriser la coopération internationale. En effet, en son sein, les différentes juridictions sont désormais chargées de procéder à un examen de leurs pairs concernant la mise en œuvre effective du nouveau standard international EOIR, au moyen de différents critères d'ordre juridique et pratique. Sur base de ces critères, une juridiction pouvait être considérée comme « conforme », « conforme pour l'essentiel », « partiellement conforme » et « non conforme » au standard EOIR<sup>77</sup>.

Les résultats de ces examens sont rendus publics et se placent dès lors dans la continuité de l'approche des listes précédentes, consistant à jeter l'opprobre sur les juridictions ne respectant pas certains critères donnés. Le même constat que précédemment peut d'ailleurs être fait : on observe un même ajustement progressif des régimes juridiques internes stigmatisés par ces examens que précédemment, via les listes de l'OCDE.

- vi. Dernière liste de juridictions non coopératives de l'OCDE et échange automatique d'informations : le standard AEOI

Concomitamment à ce système d'examen par les pairs, l'OCDE élabore en 2014 un nouveau standard permettant l'échange automatique (et non plus sur demande) de renseignements : le standard *Automatic Exchange of Information* (ci-après « AEOI »). Nous pouvons observer que ce standard est calqué sur la législation américaine *Foreign Account Tax Compliance Act* (ou « FATCA »), également destinée à lutter contre le secret bancaire<sup>78</sup>.

---

<sup>75</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 58.

<sup>76</sup> P. SAINT-AMANS, *op. cit.*, p. 171.

<sup>77</sup> OCDE, « Le Forum mondial publie sept nouveaux rapports d'examen par les pairs sur la transparence et l'échange de renseignements sur demande », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), 28 mars 2023, consulté le 15 août 2023.

<sup>78</sup> E. MILHAC et C. PASQUIER, « Les États-Unis et l'OCDE : une influence réciproque en matière fiscale? », *R.E.I.D.F.*, 2022, n° 3, p. 318-325 ; C. GERVAL, « Norme internationale d'échange automatique de

Pour s'assurer de sa mise en œuvre, une procédure semblable à ce qui avait cours relativement au standard EOIR jusque-là est mise en place : un examen par les pairs au moyen de critères d'ordres juridique et pratique au sein du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. C'est principalement à la lumière de ce standard que la dernière liste de l'OCDE sera établie en 2017.

En effet, suite au scandale des « Panama Papers » et sous l'impulsion du G20, l'OCDE établit les nouveaux critères suivants<sup>79</sup> :

- 1) Avoir au moins obtenu le résultat « conforme pour l'essentiel » au standard EOIR suite à un examen par ses pairs ;
- 2) Avoir pris l'engagement d'appliquer le standard AEOI d'ici 2018 ;
- 3) Avoir signé la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou faire partie d'un réseau d'accords en matière de coopération administrative à même de permettre des échanges d'informations conformes aux standards EOIR et AEOI.

Si une juridiction remplissait au moins deux de ces critères, elle ne serait alors pas inscrite sur la liste. Notons que seule Trinité-et-Tobago figure dans la liste noire établie sur base de ces critères et publiée le 8 juillet 2017<sup>80</sup>. Toujours est-il que celle-ci aura permis aux juridictions qui n'avaient pas encore mis en œuvre de manière assez satisfaisante les standards de l'OCDE en matière d'échange automatique (AEOI) ou sur demande (EOIR) de renseignements de le faire ou de prendre l'engagement de le faire.

#### d. Évolution des listes de l'Union européenne et de leurs critères : un impact des listes de l'OCDE ?

Les listes européennes seront, quant à elles, majoritairement établies dans la continuité de la lutte de l'OCDE contre le secret bancaire et l'opacité des régimes fiscaux et pour plus de coopération à cet égard entre les autorités des États dans un contexte international.

Toutefois, si les listes de paradis fiscaux l'OCDE, basées sur les critères du rapport de 1998 n'auront pas d'impact direct sur celles qui seront établies ultérieurement par l'UE, nous allons voir qu'il en va autrement pour les impacts indirects que les listes de paradis fiscaux de l'OCDE ont eus sur les listes européennes.

1. Impacts indirects des listes de paradis fiscaux établies par l'OCDE sur base des critères de 1998 et de leurs critères sur les listes européennes

---

renseignements à des fins fiscales : la reprise d'une législation américaine extraterritoriale ? », *REIDF*, 2017, n° 3, p. 259 à 265.

<sup>79</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 59 ; OCDE, « Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017 », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), s.d., consulté le 17 août 2023.

<sup>80</sup> OCDE, « Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017 », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), s.d., consulté le 17 août 2023.

Nous pouvons dire qu'il y a eu un impact indirect des listes de paradis fiscaux de l'OCDE sur les listes européennes car cet impact intervient au niveau conceptuel d'une part, et d'autre part, par l'intermédiaire de listes nationales établies par les États membres de l'UE.

Concernant l'impact au niveau conceptuel, il est important de noter que l'OCDE a innové par ces listes en ce que c'était la première fois, sur la scène internationale, qu'une organisation usait de listes infamantes pour servir sa politique en matière fiscale. On peut légitimement douter du fait que l'UE aurait usé de la même stratégie si l'OCDE n'avait pas effectué le premier pas en ce sens via l'établissement de ses listes de paradis fiscaux<sup>81</sup>.

Quant à leur impact indirect par l'intermédiaire des États membres de l'UE, nous pouvons le voir dans la « liste paneuropéenne » aussi appelée « Top 30 des États et territoires non coopératifs », publiée en annexe d'une communication du 17 juin 2015 de la Commission européenne. En effet, cette liste était le résultat d'un recensement et d'une compilation des listes de juridictions considérées comme des paradis fiscaux par les États membres de l'UE. Or, celles-ci étaient bien souvent basées sur les travaux de l'OCDE en la matière et 8 d'entre elles utilisaient un critère tenant à une imposition insuffisante des revenus dans la juridiction concernée, ce qui rappelle le premier critère du rapport de 1998 tenant à l'imposition inexistante ou insignifiante de certains revenus par les juridictions en question<sup>82</sup>.

## 2. Impacts des listes de juridictions non coopératives de l'OCDE et de leurs critères sur les listes européennes

### i. La liste « paneuropéenne »

En ce qui concerne les impacts des listes de juridictions non coopératives de l'OCDE et de leurs critères sur les listes européennes, ils apparaissent bien plus clairement.

Premièrement, la liste paneuropéenne publiée par la Commission européenne était également basée sur des listes nationales de juridictions non coopératives en ce sens qu'elles avaient pour critère la conformité au standard EOIR établi par l'OCDE. Il faut noter à cet égard que 18 listes nationales d'États membres compilées dans la liste paneuropéenne de l'UE utilisaient le critère de non-conformité au standard EOIR<sup>83</sup>. C'est donc, entre autres, par l'intermédiaire des listes nationales des États membres de l'UE que l'impact des listes de juridictions non coopératives de l'OCDE et de leurs critères sur les listes européennes se marque.

Cette liste paneuropéenne a ainsi constitué la première étape du processus d'élaboration par l'UE de ses propres listes. L'étape suivante a consisté à notamment faire le choix des critères d'identification qui seront utilisés par l'UE à cette fin. Dans les conclusions du Conseil ECOFIN

---

<sup>81</sup> L. STANKIEWICZ, *op. cit.*, p. 240.

<sup>82</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 61.

<sup>83</sup> Commission européenne, « Annex 3 : Platform for Tax Good Governance », *Commission Staff Working Document : Corporate Income Taxation in the European Union Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, disponible sur [ec.europa.eu](http://ec.europa.eu), 17 juin 2016, consulté le 5 août 2023.

du 8 novembre 2016, ce choix est posé : ces critères seront les « normes de bonne gouvernance de l'Union européenne »<sup>84</sup>.

Ceci nous amène donc à la question suivante : « en quoi peut-on dire que le choix de ces normes de bonne gouvernance en tant que critère d'élaboration des listes européennes est marqué par l'influence des listes de juridictions non-coopératives établies par l'OCDE et leurs critères ? » L'examen de cette question nous révélera que cette influence se marque clairement.

- ii. La première liste de l'UE et ses normes de bonne gouvernance : l'influence des travaux de l'OCDE sur le critère de la transparence fiscale

C'est sur base de ce critère de conformité aux normes de bonnes gouvernance fiscale de l'UE que le Conseil de l'Union adopte la première liste européenne des juridictions non coopératives le 5 décembre 2017<sup>85</sup>. Mais quelles sont ces normes ?

Juste avant l'adoption de ces normes de bonne gouvernance en tant que critère d'évaluation permettant à l'UE d'élaborer ses listes, les critères sous-entendus par cette notion de « bonnes gouvernance » seront précisés en annexe d'une communication du 28 janvier 2016 de la Commission européenne intitulée « Sur une stratégie extérieure pour une imposition effective »<sup>86</sup>. Ces critères sont les suivants :

- 1) la transparence fiscale ;
- 2) l'équité fiscale ;
- 3) la mise en œuvre des mesures anti-BEPS.

C'est dans ce premier critère tenant à la transparence fiscale que se marque le plus clairement l'influence des listes de l'OCDE et de leurs critères sur les listes européennes. De prime abord, nous pourrions nous dire que ce premier critère rappelle en effet le critère d'absence de transparence fiscale qui avait été établi par l'OCDE dans son rapport de 1998 aux fins d'identifier les paradis fiscaux et nous serions d'ailleurs loin d'avoir tort à cet égard. Cependant, le critère de transparence fiscale contenu dans les normes de bonne gouvernance européennes doit en réalité être subdivisé en 3 éléments qui sont marqués par une nette influence des travaux menés au sein de l'OCDE dans le cadre de l'élaboration de leurs listes

---

<sup>84</sup> Conseil de l'UE, "Taxation: Council agrees criteria for the screening of third country jurisdictions", disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 8 novembre 2016, consulté le 7 août 2023 ; Conseil de l'UE, "Council conclusions on the criteria for and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes", disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 8 novembre 2016, consulté le 7 août 2023.

<sup>85</sup> Conseil de l'UE, « Fiscalité: le Conseil publie une liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 5 décembre 2017, consulté le 8 août 2023 ; Conseil de l'UE, « Council conclusions on the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 5 décembre 2017, consulté le 8 août 2023.

<sup>86</sup> Communication de la Commission au Conseil Européen – Sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, COM/2016/024 final, 28 janvier 2016.

de juridictions non coopératives en ce qu'ils correspondent presque exactement aux trois conditions que l'OCDE avait fixées en vue de l'élaboration de sa dernière liste en 2017<sup>87</sup>.

- iii. Premier élément : l'engagement de la juridiction à mettre en œuvre la Norme Commune de Déclaration adoptée en 2014 par l'OCDE

Le premier élément tendant à montrer qu'une juridiction fait preuve d'une transparence fiscale suffisante au sens des normes de bonne gouvernance de l'OCDE est l'engagement à effectivement appliquer la Norme Commune de Déclaration (ci-après « NCD ») adoptée en 2014 par l'OCDE. La NCD « invite les juridictions à obtenir des informations de leurs institutions fiscales et à échanger automatiquement ces informations chaque année avec les autres juridictions. Elle définit les informations de comptes financiers à échanger, les institutions financières qui sont en demeure de les déclarer, les différents types de comptes et les contribuables concernés, ainsi que les procédures communes de diligence raisonnable qui doivent être suivies par les institutions financières »<sup>88</sup>. Or, cette NCD est intimement liée au standard AEOI en ce qu'elle est nécessaire à sa mise en œuvre, permettant l'échange automatique des informations sous-entendu par ce standard. Dès lors, nous pouvons estimer que cet élément reprend le critère fixé par l'OCDE en vue de l'élaboration de sa dernière liste de juridictions non coopératives selon lequel il fallait vérifier que la juridiction en question avait pris l'engagement d'appliquer le standard AEOI. Ceci est d'autant plus vrai que cet engagement de mise en œuvre de la NCD avait vocation à être remplacé par le Forum par un sous-critère futur de notation au moins « conforme pour l'essentiel »<sup>89</sup>. Ce remplacement a finalement eu lieu en 2022 et nous montre que l'UE délègue l'évaluation de ce critère au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE<sup>90</sup>.

- iv. Second élément : l'obtention par la juridiction du résultat au moins « conforme pour l'essentiel » au standard EOIR

Le second élément tendant à montrer qu'une juridiction fait preuve d'une transparence fiscale suffisante au sens des normes de bonne gouvernance de l'OCDE est l'obtention par la juridiction du résultat au moins « conforme pour l'essentiel » au standard EOIR. Nous pouvons observer que ce deuxième élément reprend, quant à lui, le critère fixé par l'OCDE en vue de l'élaboration de sa liste de juridictions non coopératives de 2017, selon lequel il fallait vérifier que la juridiction en question avait obtenu ce résultat suite à un examen par ses pairs au sein

---

<sup>87</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 61.

<sup>88</sup> OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2017, p.3.

<sup>89</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 64.

<sup>90</sup> Conseil de l'UE, « Critères pour établir la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), s.d., consulté le 17 août 2023.

du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales<sup>91</sup>. Cet élément nous montre à quel point le standard EOIR était considéré dès le début comme la norme minimale incontournable. En effet, dès 2019, l'UE consacre la fin de l'exception « deux sur trois » et indique que les 3 éléments compris dans ce critère de transparence fiscale sont cumulatifs<sup>92</sup>. Or, en ce qui concerne cet élément, cette exception a pris fin un an auparavant. En effet, dès le 30 juin 2018, il était obligatoire pour les juridictions d'être « conformes pour l'essentiel » au standard EOIR sous peine d'être inscrites sur une liste de l'Union<sup>93</sup>. Encore une fois, l'UE délègue l'évaluation de ce critère au Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE<sup>94</sup>.

- v. Troisième élément : la ratification par la juridiction de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou d'un réseau d'accords permettant la mise en œuvre des standards AEOI et EOIR avec tous les États membres de l'Union européenne.

Le troisième et dernier élément tendant à montrer qu'une juridiction fait preuve d'une transparence fiscale suffisante au sens des normes de bonne gouvernance de l'OCDE est le fait que cette juridiction est partie à la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou, en tous les cas, à un réseau d'accords permettant la mise en œuvre des standards AEOI et EOIR avec tous les États membres de l'Union européenne. Nous pouvons observer que ce troisième élément reprend le critère fixé par l'OCDE en vue de l'élaboration de sa liste de juridictions non coopératives de 2017 en y ajoutant cependant une nuance géographique. En effet, ce critère souligne que les accords administratifs aux fins d'échanges de renseignements doivent couvrir tous les États membres sans exception. On peut y voir la volonté de l'UE de protéger les intérêts de ses États membres<sup>95</sup>.

- vi. La première liste de l'Union européenne et ses nombreuses modifications ultérieures

La liste des pays et territoires non coopératifs de l'Union européenne du 5 décembre 2017 était scindée en deux listes : une noire et une grise<sup>96</sup>. La liste noire aussi appelée « liste de

---

<sup>91</sup> Conseil de l'UE, « Critères pour établir la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), s.d., consulté le 17 août 2023.

<sup>92</sup> Conseil de l'UE, « Fiscalité: deux pays sont retirés de la liste des pays et territoires non coopératifs, et cinq respectent les engagements », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 10 octobre 2019, consulté le 17 août 2023.

<sup>93</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 64.

<sup>94</sup> Conseil de l'UE, « Critères pour établir la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), s.d., consulté le 17 août 2023.

<sup>95</sup> C. GERVAL, « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 64.

<sup>96</sup> C. GERVAL, *ibidem*, p. 62.

l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales »<sup>97</sup> comportait 17 juridictions ne s'étant pas engagées à respecter les critères de bonne gouvernance, tandis que la liste grise aussi appelée « état des lieux de la coopération avec l'UE concernant les engagements pris de mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale »<sup>98</sup> comportait 47 juridictions s'étant engagées à s'y conformer, lesquelles seraient retirées de cette liste le cas échéant<sup>99</sup>. Elle a depuis lors fait l'objet de beaucoup de modifications en fonction des mêmes critères.

La dernière modification en date remonte au 14 février 2023<sup>100</sup>. A l'issue de cette modification, les Îles Vierges britanniques, le Costa Rica, les Îles Marshall et la Russie sont notamment venues rejoindre les Samoa américaines, Anguilla, les Bahamas, les Fidji, Guam, les Palaos, le Panama, le Samoa, Trinité-et-Tobago, les Îles Turks-et-Caïcos, les Îles Vierges américaines et le Vanuatu sur la liste noire européenne, portant le nombre de juridictions y figurant à 16.

## CONCLUSION

Nous avons maintenant les éléments pour répondre à la question posée au début de ce travail. Pour rappel, cette question était la suivante : « Quelle a été l'évolution des listes de paradis fiscaux et de juridictions non coopératives établies par l'OCDE et des listes de juridictions non coopératives ultérieurement établies par l'Union européenne et en quoi peut-on dire que les travaux de l'OCDE ont influencé l'Union européenne en la matière ? ». Nous pouvons désormais affirmer que ces listes ont d'abord émergé à la faveur de la lutte de l'OCDE contre la concurrence fiscale dommageable via le concept de « paradis fiscal » dans un cadre fiscal international qui était devenu inapte à régir une économie globalisée. Glissant ensuite de cette notion à celle de « juridiction non coopérative », la lutte de l'OCDE s'est focalisée sur le secret bancaire et l'absence de transparence dans les pratiques fiscales des États. Cette lutte sera reprise par l'UE lors de l'établissement de ses listes de juridictions non coopératives. Ceci se marque majoritairement par les critères utilisés par l'UE qui sont extrêmement semblables à ceux utilisés par l'OCDE pour l'établissement de sa dernière liste. Quant aux listes de paradis fiscaux de l'OCDE, elles ont eu un impact plus limité sur l'entreprise ultérieure de l'UE mais ont tout de même eu le mérite de poser la première pierre à l'édifice du combat des organisations internationales contre la concurrence fiscale dommageable au moyens de listes jetant l'opprobre sur les juridictions y figurant.

---

<sup>97</sup> Conseil de l'UE, « Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », *J.O.U.E*, 2017, n° 15429, p. 8.

<sup>98</sup> Conseil de l'UE, « Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », *J.O.U.E*, n° 15429, 2017, p. 13

<sup>99</sup> Conseil de l'UE, « Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), s.d., consulté le 17 août 2023.

<sup>100</sup> Conseil de l'UE, « Conclusions du Conseil relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », *J.O.U.E*, 2023, n° 6375, p. 5 à 9.

# BIBLIOGRAPHIE

## LEGISLATION

### BELGE

- C.I.R., art. 344, §1er.
- C.I.R., art. 344, §2.

### EUROPEENNE

- Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur J.O.U.E., L 193/1, 19 juillet 2016.

## DOCTRINE

- AFSCHRIFT, Th., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2003.
- BERTHET, K., « Chapitre 1. - Un premier état des lieux des travaux de l'OCDE : des propositions politiquement ambitieuses, mais juridiquement non contraignantes », *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, 1<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Larcier, 2015.
- BERTHET, K., « Introduction », *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, 1<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2015.
- BLEVIN, P., « Que reste-t-il des paradis fiscaux? », *R.E.I.D.F.*, 2021/2, Bruylant, p. 175 à 177.
- CARDYN, C. et DELAPIERRE, J., *Frauder... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Bruxelles, École supérieure des sciences fiscales, 1962.
- COMMISSION EUROPÉENNE, "Annex 3 : Platform for Tax Good Governance", *Commission Staff Working Document : Corporate Income Taxation in the European Union Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, disponible sur [ec.europa.eu](http://ec.europa.eu), 17 juin 2016, consulté le 5 août 2023.
- CONSEIL DE L'UE, « Conclusions du Conseil relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », *J.O.U.E.*, n° 6375, 2023, p. 5 à 9.

- CONSEIL DE L'UE, « Fiscalité: deux pays sont retirés de la liste des pays et territoires non coopératifs, et cinq respectent les engagements », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 10 octobre 2019, consulté le 17 août 2023.
- CONSEIL DE L'UE, « Council conclusions on the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes », *J.O.U.E*, n° 15429, 2017, p. 8 et 13.
- CONSEIL DE L'UE, « Fiscalité: le Conseil publie une liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 5 décembre 2017, consulté le 8 août 2023.
- CONSEIL DE L'UE, « Council conclusions on the criteria for and process leading to the establishment of the EU list of noncooperative jurisdictions for tax purposes », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 8 novembre 2016, consulté le 7 août 2023.
- CONSEIL DE L'UE, « Taxation: Council agrees criteria for the screening of third country jurisdictions », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), 8 novembre 2016, consulté le 7 août 2023.
- CONSEIL DE L'UE, « Critères pour établir la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), s.d., consulté le 17 août 2023.
- CONSEIL DE L'UE, « Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales », disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu), s.d., consulté le 17 août 2023.
- de la MARDIÈRE, C., « L'œuvre fiscale de la Société des Nations », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 67 à 71.
- de LONGUEVILLE, J., « Simulation et voie juridique la moins onéreuse », *R.G.E.N.*, 1975, n° 21937, p. 265.
- FARQUET, C., « Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres », *L'Économie politique*, n° 44, 2009, p. 93 à 112.
- FARQUET, C., « Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939) », *Relations Internationales*, 2010, n°2, p. 5 à 8.
- FOUNDJEM, C., « Le blanchiment et la fraude fiscale : aspects de droit comparé », *R.E.I.D.F.*, 2015, n°1 p. 111 à 127.
- GERVAL, C., « Liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : l'Union européenne sur les pas de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1.
- GERVAL, C., « Norme internationale d'échange automatique de renseignements à des fins fiscales : la reprise d'une législation américaine extraterritoriale ? », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 3, p. 259 à 265.
- GORDON, R., *Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers - An Overview*, Washington D.C., Commissioner of Internal Revenue, 1981.
- IONESCU, R.-N., « Chapitre IV - L'abus de droit et la fiscalité directe », *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 125 à 146.
- KALONJI, T. M. et KASANGANA NGOY, M., « Mécanismes d'influence du soft law de l'OCDE sur

les systèmes fiscaux africains », *R.E.I.D.F.*, 2022/3, p. 311.

- MAITROT de la MOTTE, A., « La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°2, p. 218 et 219.
- MALHERBE, J., « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », *J.T.*, 2001, n°4, p. 57 à 64.
- MILHAC E. et PASQUIER, C., « Les États-Unis et l'OCDE : une influence réciproque en matière fiscale? », *R.E.I.D.F.*, 2022, n° 3, p. 318 à 325.
- NOLLET, A., « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021, n°2, p. 351 à 361.
- NOLLET, A., « Chapitre I - La localisation du problème parmi ses alentours typologiques et terminologiques », *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1e édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 48 à 72.
- NOLLET, A., « D. - L'admission d'une limite « ex-croissante » : l'inopposabilité au fisc d'actes non simulés mais entachés d'une illicéité (violation d'une loi d'ordre public) dans le but d'éviter l'impôt », *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt*, 1e édition, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 382 à 392.
- OCDE, « Le Forum mondial publie sept nouveaux rapports d'examen par les pairs sur la transparence et l'échange de renseignements sur demande », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), 28 mars 2023, consulté le 15 août 2023.
- OCDE, « Article 26 Échange de renseignements », *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2019.
- OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2017.
- OCDE, « A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), 2 avril 2009, consulté le 16 août 2023.
- OCDE, « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales », *Rapport d'étape 2003*, p.11, cité par FOUMDJEM, C., « Le blanchiment et la fraude fiscale : aspects de droit comparé », *R.E.I.D.F.*, 2015, n°1 p. 111 à 127.
- OCDE, *Vers une coopération fiscale globale*, Éditions de l'OCDE, Paris, 2000.
- OCDE, *Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème mondial*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1998.
- OCDE, « Caractéristiques et utilisation des paradis fiscaux », *L'évasion et la fraude fiscales internationales : quatre études*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1987.
- OCDE, « Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Bermuda 2010 », disponible sur [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org), s.d., consulté le 12 août

2023.

- OCDE, « Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017 », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), s.d., consulté le 17 août 2023.
- OCDE, « Liste des paradis fiscaux non coopératifs », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org), s.d., consulté le 16 août 2023.
- PEETERS, B., et DIEPVENS, N., « Uitwisseling van informatie : aandachtspunten, gebruik en samenwerking Belgisch rapport n.a.v. het 74ste (digitale) IFA-congres te Cancun, Mexico (4-8 oktober 2020) (Exchange of information : issues, use and collaboration) », *T.F.R.*, 2020, n° 19, p. 1014 à 1027.
- PEETERS, B., « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ? », *A.F.T.*, n° 3, 2010, p. 4 à 42.
- PERRAUD, G., « Une gouvernance fiscale mondiale? », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°1, p. 73 à 79.
- Réponse donnée à la question n° 4-3346 de Lambert G. du 17 avril 2009, disponible sur [www.senate.be](http://www.senate.be)
- RICHELLE, I., « Le choix entre l'exemption et l'imputation », *Fiscalité internationale en Belgique*, E. Traversa (dir.), Bruxelles, Larcier, 2013, p. 305 et 306.
- RIVOLI, E., *Concurrence fiscale dommageable : une frugalité déloyale à combattre*, Institut Jacques Delors, 10 septembre 2020, p. 3.
- SAINT-AMANS, P., « La concurrence fiscale internationale L'optimisation fiscale au-delà des frontières est-elle possible? - Propos introductif », *R.E.I.D.F.*, 2021, n°2, p. 171.
- SCAILTEUR, C., « *La fraude légale* », *R.G.E.N.*, 1955, n° 19535, p. 295.
- STANKIEWICZ, L., « Le rôle de l'OCDE dans la régulation de la concurrence fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2021/2, p. 240.
- TRAVERSA E. et VINTRAS, B., « La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites », Traversa E. (dir.), *Fiscalité internationale en Belgique*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 281 à 283.
- van HOUTTE, J., « Réflexions sur la fraude fiscale », *Revue nouvelle*, 1946, p. 108.

## JURISPRUDENCE

### EUROPEENNE

- C.J.C.E. (gde ch.), arrêt *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, 12 septembre 2006, C-196/04, EU:C:2006:544, points 35 et 36.