

livre blanc 12

fiscalité

la fiscalité du futur



coordinatrice

Marilyne Sadowsky

Maître de conférences, École de Droit de la Sorbonne,
Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, France

comité de pilotage

Hugh Ault

Professeur émérite, Université Boston College of Law, Etats-Unis,
Chercheur à l'Institut Max Planck, Munich, Allemagne

Dandi Gnamou

Professeur, Université d'Abomey-Calavi,
Présidente de la Chambre des comptes des entreprises publiques, Bénin

Na Li

Professeur associé, International Law School,
East China University of Political Science and Law, Shanghai, Chine

Pasquale Pistone

Président académique de l'IBFD, Pays-Bas,
Professeur à l'Université de Salerne, Italie, Chaire Jean Monnet en droit
et politique fiscale européenne à l'Université WU de Vienne, Autriche

Luís Eduardo Schoueri

Professeur, Université de Sao Paulo,
Associé fondateur du cabinet Lacaz Martins, Pereira Neto,
Gurevich & Schoueri Advogados, Brésil

Miranda Stewart

Professeur, Université de Melbourne, Australie

1. état de l'art — page 7

- 1. Les principes fondateurs de la fiscalité internationale
- 2. Enrichissement des sources
- 3. Réforme de la fiscalité internationale
- 4. En transition

2. les défis fiscaux pour le futur — page 63

- 1. Changement climatique
- 2. Révolution technologique
- 3. Processus de décision en matière fiscale
- 4. Aggravation des inégalités
- 5. Mise en œuvre de la réforme
- 6. L'inadéquation de la règle de droit
- 7. Limitation du système de résolution des litiges

3. les questions

de politiques fiscales pour l'avenir — page 111

- 1. Comment atténuer le changement climatique ?
- 2. Comment accompagner le changement technologique ?
- 3. Comment repenser le processus de décision en matière fiscale ?
- 4. Comment lutter contre les inégalités ?
- 5. Comment repenser l'impôt sur les sociétés ?
- 6. Comment améliorer la règle de droit ?
- 7. Comment améliorer le mécanisme de règlement des litiges ?

remerciements — page 149



1.

état de l'art

A l'époque de la Société des Nations, dans les années 1920, les questions fiscales étaient essentiellement nationales. L'accent était mis sur le traitement de l'entreprise, la relation entre les actionnaires et les sociétés, et le traitement des flux d'investissement transfrontaliers. Aujourd'hui, les questions internationales et transfrontalières sont prédominantes et touchent tous les domaines de la fiscalité. Les particuliers et les entreprises ne sont pas limités à un pays particulier. Les affaires, le travail et les investissements ont lieu partout dans le monde.

Les principes fondateurs de la fiscalité internationale datent de cette époque et restent toujours applicables. Depuis lors, les sources du droit fiscal international ont été progressivement enrichies par la construction de l'ordre commercial international. L'accélération de la mondialisation et la numérisation de l'économie au XXI^e siècle ont conduit à des systèmes d'évasion et de fraude de plus en plus sophistiqués, qui coûtent cher aux États et appellent une réforme de la fiscalité internationale. Pour la première fois, ces principes fondateurs entrent dans une période de transition du fait de changements qui résulteront pour les grandes entreprises multinationales de l'accord politique des deux piliers conclus au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en octobre 2021.

1. Les principes fondateurs de la fiscalité internationale

Les rapports et les premiers modèles issus de la Société des Nations contiennent les principes fondateurs de la fiscalité internationale.

Rapports et premiers modèles

Les années 1920 sont marquées par une crise des dépenses publiques, causée par l'effort de guerre des pays belligérants. Pour y faire face, certains pays augmentent les impôts, provoquant la fuite des capitaux. C'est la raison pour laquelle la Société des Nations se voit confier diverses missions relatives à la double imposition (Conférence économique internationale de Bruxelles de 1920) et à l'exode des capitaux (Conférence économique internationale de Gênes de 1922).

Une quinzaine de rapports ont été rédigés par différents groupes de juristes et d'économistes. Ils constituent toujours la base intellectuelle des principes applicables à la fiscalité internationale et contiennent la première architecture des conventions et

modèles fiscaux internationaux publiés officiellement pour la première fois par l'OCDE en 1963 et modifiés depuis.

Liens vers les rapports :

- Rapport sur la double imposition : Document E.F.S.73. F.19 ; 5 avril 1923
- Double imposition et évasion fiscale Document F.212 Février 1925
- Double imposition et évasion fiscale : Rapport ; C. 216. M. 85
- Société des Nations Double imposition et évasion fiscale, C. 562.M. 178.1928.II.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur les travaux de la première session du Comité ; C516.M. 175.1929.II.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur les travaux de la deuxième session du Comité. C. 340.M. 140.1930.II.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur les travaux de la troisième session du Comité C. 415.M. 171.1931.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur la quatrième session du Comité. C.399.M.204. 1933.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur la cinquième session du Comité C. 252.M. 124.1935.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Travaux du Comité fiscal au cours de sa sixième session C. 450.M. 266.1936.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur la septième session du Comité. C. 490.M. 331.1937.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur les travaux de la huitième session du Comité. C. 384.M. 229.1938.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport au Conseil sur les travaux de la neuvième session du Comité. C. 181.M. 110.1939.II.A.
- Comité fiscal de la Société des Nations : Rapport sur les travaux de la dixième session du Comité. C. 37.M. 37.1946.II.A.
- Modèle de convention fiscale de Londres et de Mexico du Comité fiscal de la Société des Nations : commentaire et texte. C. 88.M. 88.1946.II.A.

Le contenu

Dans les années 1920, l'économie était essentiellement matérielle. Avec l'augmentation des taux d'imposition dans les différents pays, l'élimination de la double imposition est devenue un objectif essentiel des traités, car elle constituait un véritable obstacle économique au commerce mondial. Ces éléments contextuels expliquent en grande partie les principes du compromis de 1920.

Sous l'impulsion de Seligman, la Société des Nations préconise dans son rapport de 1923 un système d'allégeance économique fondé sur la capacité ou la faculté économique de l'individu à payer¹. Le critère économique doit déterminer où le contribuable doit payer ses impôts et prendre en compte quatre considérations fondamentales de la richesse : l'acquisition (le lieu d'origine), la localisation (le *situs*), l'exigibilité des droits (le lieu d'exécution des droits légaux) et la consommation (la résidence ou le domicile). Pour les entreprises, le critère retenu pour la compétence fiscale est un lien physique, soit la présence d'un individu (un

agent dépendant), soit une présence physique de l'entreprise elle-même (un établissement). Ainsi, la recherche d'un établissement stable ou d'une installation fixe d'affaires est apparue déterminante pour marquer la présence d'une usine, d'un entrepôt ou de biens matériels, ainsi que celle d'une personne physique représentant la société, sur un territoire. Cette implantation territoriale permet aux autorités fiscales qui y sont établies de percevoir une partie de la richesse produite.

À l'époque où la fiscalité était essentiellement nationale, le besoin s'est fait sentir de limiter l'autonomie des parties privées pour organiser leurs affaires au-delà des frontières. Pour les entreprises multinationales, ou les groupes de sociétés, le principe de pleine concurrence avait pour but d'empêcher le transfert indirect de bénéfices d'un pays vers un autre bénéficiant d'un statut fiscal privilégié, par la manipulation des « prix de transfert », qui sont les prix fixés entre les sociétés liées d'un groupe au moment du transfert de biens ou de services. En effet, ces entreprises liées doivent respecter un prix de « pleine concurrence », c'est-à-dire le prix qui aurait été fixé entre deux entreprises indépendantes, afin d'éviter les distorsions de concurrence entre pays. Ce repère structurel est important et parfois la référence concerne les conditions entre parties indé-

Note 1 Pour une vision renouvelée de ce concept, voir les avancées de la phase 2 du groupe de travail ADI/ILA sur le Droit Fiscal International relatif à la « Division des droits d'imposition (nexus) », présidé par J. Kokott et P. Pistone : <https://www.ila-hq.org/index.php/study-groups>.

pendantes (par exemple, le commentaire actuel français de l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE). Enfin, la répartition originale des richesses repose sur une distinction fondamentale entre les juridictions de source (État où la richesse est produite) et les juridictions de résidence (État du bénéficiaire de la richesse). Ainsi, les revenus passifs (investissements) sont principalement imposés dans l'État de résidence tandis que les revenus actifs (activité) sont imposés dans l'État de la source. Pour les personnes physiques, les travaux de la Société des Nations ont plutôt tranché en faveur de l'imposition dans l'État de résidence.

A l'origine, les traités étaient surtout bilatéraux et principalement entre pays européens (il y avait peu de traités applicables ailleurs dans le monde jusqu'au milieu du vingtième siècle). Le bilatéralisme a prévalu sur les diverses tentatives multilatérales, reflétant une logique contractuelle qui préservait au mieux la volonté des États parties. En l'absence d'un système de règlement des différends rattaché à un organisme international spécifique, les procédures amiables (PA) sont apparues comme une innovation ne mettant à la charge des États qu'une obligation de moyens et permettant aux autorités fiscales d'établir un dialogue formel sans recourir aux instruments diplomatiques ou à une juridiction internationale. L'arbitrage fiscal, qui se dé-

roule entre États avec des conséquences pour le contribuable, s'inscrit dans cette extension.

2. Enrichissement des sources

Après la Seconde Guerre mondiale, la reconstruction économique a entraîné l'émergence d'organisations mondiales et régionales (ayant parfois leur propre juridiction), mais aussi le renforcement de la coopération internationale et la volonté des États de revenir au libre-échange. Durant cette période, des négociations visant à créer un cadre pour le libre-échange international ont été entamées, donnant naissance à l'Accord Général sur les Tarifs Douaniers et le Commerce (connu sous l'acronyme anglais de « General Agreement on Tariffs and Trade », GATT), puis à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), afin de réduire les obstacles au commerce international des marchandises et de régler les différends commerciaux entre les nations. D'autres institutions internationales telles que le Fonds Monétaire International (FMI), la Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement (BIRD) puis la Banque Mondiale sont apparues pour aider à la reconstruction économique, gérer la dette souveraine et renforcer la coopération mondiale en réponse aux crises économiques, ainsi que le

forum mondial des Nations unies. L'ordre économique européen s'est construit en parallèle de ce nouvel ordre économique international. De même, la construction de l'Union Européenne (UE) a débuté avec le traité de la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier (CECA), qui jette les bases de l'intégration européenne. Cette évolution a entraîné la diversification des sources internationales, européennes, et nationales, ainsi que leur interaction.

Sources internationales

En matière de droit fiscal international, il faut distinguer deux types de sources internationales : les traités généraux² ayant un impact en matière fiscale et les conventions fiscales et modèles de conventions de double imposition.

Note 2 Nous employons le terme « généraux » pour qualifier les traités internationaux qui n'ont pas pour objet premier la fiscalité, par opposition aux conventions qui ont pour objet spécifique la fiscalité.

Traités généraux ayant un impact en matière fiscale

Les conventions ayant une portée générale s'appliquent aux questions de fiscalité internationale, à moins qu'il n'existe une dérogation fiscale spécifique, conformément à l'adage *specialia generalibus derogant*. Plusieurs traités généraux s'appliquent dans ce contexte. Pour commencer, après la Seconde Guerre mondiale, les accords du GATT (1947) ont établi les conditions d'un commerce équitable des biens, puis des services, permettant la libre concurrence dans un cadre multilatéral et libéral, afin d'assurer l'égalité de traitement des agents économiques sur le marché (https://www.wto.org/french/docs_f/legal_f/gatt47.pdf). Les États se sont mis d'accord sur les principes du libre-échange et d'une union douanière. Tous ces principes serviront de base à l'élaboration du GATT de 1994 et à la création de l'OMC, qui couvre aussi bien le commerce international des marchandises que celui des services, la propriété intellectuelle ou encore les investissements internationaux (https://www.wto.org/french/docs_f/legal_f/legal_f.htm). L'impact des accords du GATT reste très important en matière de la fiscalités directe et indirecte.

D'autres traités généraux sont pertinents en matière fiscale, comme :

- la Déclaration universelle des droits de l'homme : https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR_Translations/frn.pdf
- le Pacte international relatif aux droits civils et politiques des Nations unies de 1966 : <https://www.ohchr.org/fr/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-civil-and-political-rights>
- le Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels des Nations unies de 1966 : <https://www.ohchr.org/fr/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>
- la convention de Vienne sur les relations diplomatiques de 1961 : https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/9_1_1961.pdf
- la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969 : https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/1_1_1969.pdf

- des traités d'investissement bilatéraux (<https://icsid.worldbank.org/fr/ressources/base-de-donnees/base-de-donnees-relative-aux-traites-bilateraux-dinvestissement>) ou multilatéraux (par exemple, le traité sur la charte de l'énergie : <https://www.energycharter.org/fileadmin/DocumentsMedia/Legal/ECT-fr.pdf>)

Certains États décident également de promouvoir leurs relations économiques par le biais d'accords régionaux interétatiques qui prennent trois formes principales. Premièrement, les accords de libre-échange comme l'Accord de Libre-échange Nord-Américain (ALENA) promulgué en 1994 et remplacé par l'Accord Canada-États-Unis-Mexique (ACEUM) en 2020 (<https://www.international.gc.ca/trade-commerce/trade-agreements-accords-commerciaux/agr-acc/cusma-aceum/text-texte/toc-tdm.aspx?lang=fra>). Ensuite, les unions douanières comme le traité de l'Union économique Benelux en 1958 révisé en 2008, qui dispose de sa propre Cour de justice (1958 : https://www.benelux.int/files/3914/0067/7093/trait_Benelux_17.06.2008Ondertekend.pdf, 2008 : <https://wipo.lex.wipo.int/fr/text/242225>). Enfin, les marchés communs qui visent à éliminer les barrières tarifaires et non tarifaires au commerce afin de promouvoir la libre circulation, connus des pays du Mercosur ou du groupe andin.

Conventions fiscales et modèles de conventions de double imposition

Dès 1948, l'Organisation européenne de coopération économique (OECE) est chargée de répartir les fonds du plan Marshall américain pour la reconstruction de l'Europe, d'intensifier les échanges intra-européens en abaissant les droits de douane ou autres obstacles au développement des échanges et d'assurer la création d'une union douanière ou d'une zone de libre-échange. En 1961, l'OECE devient l'OCDE, qui reste le moteur de l'évolution de la fiscalité internationale. La fin des années 1990 marque le début d'un effort systématique de l'OCDE pour promouvoir la transparence, mettre l'accent sur l'assistance mutuelle au niveau mondial et réfléchir à la meilleure façon de réagir aux techniques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Dès 1998, un important ouvrage sur la concurrence fiscale dommageable est publié (https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/concurrence-fiscale-dommageable_9789264262942-fr) et des recommandations sont faites pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales par le biais d'une liste des « paradis fiscaux » non coopératifs. Ces recommandations ont conduit certains pays à s'engager dans la mise en œuvre de normes de transparence et d'échange d'informations.

C'est en 1963 que l'OCDE a promulgué le premier modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune. Jusqu'en 1992, le modèle a été mis à jour avec une fréquence limitée, par volonté de stabilité. Puis l'OCDE a commencé à augmenter la taille du commentaire des clauses de la convention, avec des mises à jour quasi annuelles. Pour autant, la dernière mise à jour du modèle date de 2017 (<https://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/articles-modele-de-convention-fiscale-2017.pdf>). De nombreuses conventions fiscales bilatérales sont basées sur ce modèle OCDE, qui reflète les intérêts des pays développés avec une faveur accordée au pays de résidence. En revanche, le modèle de l'ONU développé pour s'appliquer spécifiquement aux conventions entre pays en développement et pays développés reflète les intérêts des pays en développement avec une préférence donnée à l'État source. L'idée est de donner plus de revenus fiscaux aux États de la source, dans lesquels l'investissement où l'activité a lieu, alors que le modèle de l'OCDE favorise l'État de résidence de l'investisseur, ou l'État où l'activité est menée. Le modèle de l'ONU a été promulgué pour la première fois en 1979, dernièrement mise à jour en 2021 (<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org>).

development.desa.financing/files/2022-03/UN_Model_2021.pdf). En réalité, le modèle de l'OCDE a plus d'influence sur la pratique des conventions fiscales bilatérales que le modèle de l'ONU, bien que certaines clauses du modèle ONU restent influentes, à l'image de l'article 12 sur les redevances.

Outre les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU, des modèles régionaux ont également été élaborés pour promouvoir les intérêts des pays situés dans une même zone économique ou géographique, comme le modèle du Forum Africain d'Administration Fiscale assorti de commentaires (connu sous l'acronyme anglais de *African Tax Administration Forum*, ATAF : https://events.ataftax.org/media/events/6/documents/French_ATAF_Model_DTA_Revised_30_Nov_fr-FR1.pdf). Certains pays ont même conçu et publié leur propre modèle fiscal national, comme le modèle américain de convention fiscale qui est accessible au public, mis à jour périodiquement et accompagné d'explications dites techniques (https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf).

Enfin, il existe des conventions fiscales multilatérales spécifiques. L'une des premières conventions fiscales multilatérales de double imposition a été signée en 1922 entre l'Autriche, la Hongrie, l'Italie, la Roumanie et le Royaume des Serbes, Croates et Slovénes, en raison de la fin de l'empire austro-hongrois. Ensuite,

d'autres conventions ont vu le jour sous l'égide de l'ONU, comme la Convention multilatérale des Nations unies sur la taxation des véhicules routiers à usage privé en trafic international de 1956 (<https://unece.org/DAM/trans/conventn/TaxationPrivRoad-Vehic.pdf>). Aujourd'hui, l'un des exemples les plus importants est la Convention fiscale multilatérale entre les pays nordiques entrée en vigueur en 1998. Son objectif est de faciliter le développement d'une approche commune des questions fiscales transfrontalières entre des pays qui partagent globalement une politique fiscale internationale similaire, présentent des besoins semblables et des relations économiques très fortes. Toutefois, les nombreuses clauses bilatérales qu'elle contient confirment la nature essentiellement bilatérale des conventions fiscales (<http://internationaltaxtreaty.com/download/Sweden/DTC/Sweden-Iceland-DTC-Sep-1996.pdf>). D'autres conventions fiscales multilatérales ont été élaborées sous l'égide d'organisations internationales avec un objet et un but différents, à savoir créer une approche globale des questions nécessitant un ensemble de règles communes. Dans de telles circonstances, le bilatéralisme cède à juste titre la place au multilatéralisme. La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988 et modifiée en 2010 est l'une des conventions multilatérales la plus largement adoptée (<https://read.oecd-ilibrary>).

[org/taxation/la-convention-multilaterale-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale_9789264115682-fr#-page1](https://www.oecd.org/taxation/la-convention-multilaterale-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale_9789264115682-fr#-page1)). Elle a un impact très large, avec plus de 140 juridictions y participant, et a révolutionné la coopération administrative fiscale internationale.

Sources européennes

Après la Seconde Guerre mondiale, il y a eu une forte volonté internationale de créer un espace économique, démocratique et juridique commun afin de définir et de garantir les droits fondamentaux et de libéraliser les échanges. Les interdictions fiscales contenues dans les premiers traités européens, en particulier dans le traité de la Communauté Économique Européenne (CEE), étaient à l'origine fondées sur la libre circulation des marchandises (interdiction des accords tarifaires, non tarifaires et du protectionnisme) et visaient expressément la fiscalité indirecte. Face à la persistance d'obstacles à la libre circulation des personnes et des biens, l'Acte Unique Européen (1986) a appelé à la pleine réalisation du marché intérieur, et le traité de Maastricht (1992) a jeté les bases de l'Union Européenne et de la monnaie unique en établissant des critères de convergence pour assurer la stabilité économique de la zone euro.

Partant de là, la Cour de justice européenne a progressivement donné un contenu fiscal aux libertés fondamentales et au droit de la concurrence, dans le domaine de la fiscalité directe, en interprétant les dispositions non fiscales des traités. L'idée générale est que la fiscalité directe ou indirecte ne doit pas constituer un obstacle à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux. Depuis la fin du XXème siècle, la mondialisation de l'économie s'est accélérée. Le développement des politiques de libre-échange, la désintermédiation et la dérégulation financière ont favorisé cette expansion. Dans le cadre des règles européennes actuelles, on peut distinguer deux types de sources ayant un impact sur les questions fiscales, liées aux règles de l'Union européenne (UE) et à la Convention Européenne des Droits de l'Homme (CEDH).

Union européenne (UE)

L'objectif du traité de Rome de 1957 a été de créer pour les États membres un espace de libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux par le biais d'une intégration économique, d'un marché commun, et d'une union douanière impliquant la mise en place d'un tarif douanier commun, rappelant les mêmes catégories qu'en droit international. Les États tiers sont également pris en compte car ils peuvent

appartenir à différents espaces économiques européens (Espace Économique Européen - EEE, Association Européenne de Libre-Échange avec sa propre Cour de justice - AELE, unions douanières, accords de libre-échange ou espace Schengen). Certains pays tiers, comme la Suisse, ont décidé de conclure des accords mixtes avec l'UE.

En ce qui concerne le droit primaire, les traités constitutifs prévoient deux types d'obligations. D'une part, une obligation de faire, dite « **intégration positive** » (harmoniser, éliminer la double imposition et coopérer). D'autre part, une obligation de ne pas faire, dite « **intégration négative** » (ne pas discriminer les libertés et ne pas accorder d'aides d'État incompatibles avec le marché intérieur), qui a largement affecté le développement du droit fiscal européen depuis le milieu des années 1980. L'obligation d'éliminer la double imposition prévue par l'article 293 du traité instituant la Communauté Européenne a été abrogée. Depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne en 2009, l'UE est régie par trois textes principaux :

- le traité sur l'UE (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02016M/TXT-20200301&from=en>),
- le traité sur le fonctionnement de l'UE (https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj?locale=fr),

- la Charte européenne des droits fondamentaux, qui a la même valeur juridique que les traités constitutifs (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A12012P%2FTXT>).

Le traité sur l'UE a ajouté une dimension non économique, qui élargit le cadre dans lequel les États ont abandonné leur souveraineté du niveau national au niveau supranational.

Dans ce contexte, un contribuable de l'UE a le droit d'exercer quatre libertés fondamentales : la libre circulation des personnes (art. 45 du TFUE), la liberté d'établissement (art. 49 du TFUE), la libre prestation des services (art. 56 du TFUE) et la libre circulation des capitaux et des paiements (art. 63 du TFUE). En ce qui concerne cette dernière liberté, l'UE a souhaité libéraliser les mouvements transfrontaliers de capitaux et de paiements sur une base unilatérale, ce qui conduit à offrir aux ressortissants de pays tiers une protection similaire à celle des ressortissants de l'UE dans ce domaine.

En ce qui concerne le droit dérivé, les actes unilatéraux (par exemple, règlements, directives, décisions, avis, recommandations, code de conduite sur la fiscalité des entreprises) et les actes conventionnels (traités internationaux signés par l'UE,

accords entre les États membres ou entre les institutions) sont également pertinents en matière fiscale.

Les premières directives en matière fiscale ont concerné :

- L'harmonisation de la législation des États membres concernant les taxes sur le chiffre d'affaires en 1967, qui a entraîné un changement de modèle passant d'une taxation basée sur le chiffre d'affaires cumulé à une taxation de la valeur ajoutée (Première directive : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A31967L0227> et Deuxième directive : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&from=FR>). La 6^{ème} directive relative à un système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 1977, établissant des règles communes pour la détermination de la base imposable (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A31977L0388>), a été mise à jour en 2006 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex:32006L0112>).
- Les impôts indirects sur les rassemblements de capitaux en 1969 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A31969L0335>), remplacé en 2008 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0007&from=pt>).

Contrairement à la fiscalité indirecte, la fiscalité directe relève de la compétence exclusive des États membres. Par conséquent, l'harmonisation de la fiscalité directe s'effectue sur la base de directives en vertu de l'article 115 du TFUE. La première directive sur la fiscalité directe concernait l'assistance mutuelle en 1977 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A31977L0799>), remplacée en 2011 par une directive sur la coopération administrative (connue sous l'acronyme anglais de Directive on Administrative Cooperation, DAC) qui étend le mécanisme d'échange d'informations entre les États membres (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=SK>). Puis, au début des années 1990, trois directives ont été adoptées concernant un régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions entre sociétés d'États membres différents :

- La directive « fusions » : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A31990L0434>
- La directive « mère-fille » : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A31990L0435>, désormais remplacée par : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=IT>,

- La Convention européenne d'arbitrage relative à l'élimination de la double imposition en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:41990A0436&from=EN>.

Ces textes, combinés à la directive sur les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées de différents Etats membres de 2003 (Directive Intérêts-Redevances : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN>), permettent la libre circulation des sociétés et des capitaux au sein de l'UE.

Depuis ces premiers textes, des étapes importantes ont été franchies. Premièrement, pour aller au-delà de la Convention européenne d'arbitrage limitée à certaines entreprises, un mécanisme plus général de règlement des différends fiscaux de l'UE a été promulgué en 2017, qui couvre les différends découlant de l'interprétation et de l'application des conventions fiscales conclues entre les États membres (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1852&from=EN>). Deuxièmement, le nombre de directives sur la coopération administrative ne cesse d'augmenter, la DAC 7 relative aux obligations de déclaration des plateformes numériques au sein de l'UE ayant été adoptée en mars 2021 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32021L0514&from=FR>).

Il en va de même pour les directives relatives à l'évitement fiscal (connues sous l'acronyme anglais de Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), qui visent à renforcer la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale affectant directement le fonctionnement du marché intérieur, avec ATAD 1 de 2016 relative à la déduction des charges financières (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>) et ATAD 2 de 2017 prévoyant des règles anti-hybrides (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&from=fr>). La coopération a également été renforcée au sein des administrations fiscales par une directive spécifique sur l'assistance mutuelle pour le recouvrement des créances relatives aux taxes et impôts (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0024&from=EN>). Enfin, la création d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) pour les groupes européens de sociétés semble prendre un nouveau tournant depuis la proposition de directive de 2011 ([https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2011/0121/COM_COM\(2011\)0121\(COR1\)_FR.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2011/0121/COM_COM(2011)0121(COR1)_FR.pdf)), avec la communication du 18 mai 2021 sur « la fiscalité des entreprises au XXI^e siècle » (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0251&from=EN>).

L'UE a récemment commencé à dessiner les contours d'une approche commune des problèmes de lutte contre les « paradis fiscaux ». À l'instar du droit international, une liste européenne des juridictions non coopératives à des fins fiscales a été créée en 2017, mise à jour en 2022 ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022XG0303\(01\)&from=FR](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022XG0303(01)&from=FR)), qui ne correspond pas nécessairement aux listes nationales publiées par un certain nombre de pays (par exemple, pour la France : https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=amKv-7g5r-LaQSeNDDlhZB1o7HqWR6wDUo19VGpmA_28). Enfin, afin d'établir une réponse uniforme au phénomène d'évasion fiscale, deux directives ont également été proposées pour mettre fin à l'utilisation abusive des sociétés écrans - dite (ATAD 3) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A52021PC0565>), et pour assurer un niveau minimum global d'imposition des groupes multinationaux dans l'Union (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=EN>).

Convention Européenne des Droits de l'Homme (CEDH)

La CEDH a été signée le 4/11/1950 et est entrée en vigueur en 1953 (https://www.echr.coe.int/documents/convention_fra.pdf). Cette convention a un impact en matière fiscale pour les litiges

fiscaux relatifs aux droits civil et pénal, sur la base de l'article 6 §1 du droit à un procès équitable. D'autres fondements peuvent être invoqués, comme l'article 1 du premier protocole intitulé « Protection de la propriété » ou l'article 14 sur la non-discrimination s'il est combiné avec une autre disposition de la Convention. La Cour européenne des droits de l'homme, créée en 1959, a rendu plusieurs arrêts importants concernant les perquisitions, le principe du caractère individuel des peines, la rétroactivité de la loi fiscale, la confiance légitime ou encore le cumul de sanctions administratives et pénales.

Le groupe de travail ADI/ILA sur le Droit Fiscal International a défini trois types d'impact fiscal, relatifs aux règles de procédure, de fond et de sanction³. En ce qui concerne les règles de procédure, la forte interaction entre les procédures fiscales administratives et judiciaires est telle qu'il n'y a pas de droit à un procès équitable sans droit à une procédure fiscale administrative équitable. Quant aux règles de fond, le groupe a identifié deux axes principaux. D'une part, en ce qui concerne la

Note 3 Voir la phase 1 du groupe de travail « Droit international public et droit fiscal : les droits des contribuables », et le livre : Les contribuables en droit international : Normes minimales internationales pour la protection des droits des contribuables, J. Kokott et P. Pistone (Dir), Hart Publishing, 2022.

protection des données par le droit au respect de la vie privée, il est nécessaire de trouver un équilibre entre le droit des autorités fiscales d'avoir pleinement accès à la documentation concernant les contribuables afin d'exercer leur droit de mener des audits, et la protection des contribuables contre la divulgation publique des données, comme c'est le cas avec certaines mesures récentes (par exemple, la déclaration publique pays par pays - CbCR). D'autre part, en ce qui concerne le droit de propriété, le problème de l'impôt confiscatoire reste difficile à résoudre lorsque de tels effets sont produits par l'exercice parallèle de deux juridictions fiscales, donnant lieu à une double imposition juridique internationale. Enfin, en ce qui concerne les sanctions, le groupe conclut à l'existence d'un haut degré d'incertitude juridique en ce qui concerne le prélèvement de surtaxes, de pénalités, de sanctions administratives et pénales et propose une interprétation spécifique de l'affaire A & B vs Norvège de 2016 quant au *principe non bis idem* ([https://hudoc.echr.coe.int/eng - {«itemid»: \[«001-168973»\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng - {«itemid»: [«001-168973»]})).

Sources nationales

Les règles fiscales internationales sont établies en droit interne, en fonction du système juridique de chaque pays : *common*

law, droit civil, droit mixte, systèmes monistes ou dualistes. Tous les États prennent en compte à leur manière les différents éléments de la fiscalité internationale, à savoir la **neutralité des importations et des exportations de capitaux**, et les éléments juridiques tels que les principes de **nationalité (résidence)** et de **territorialité (source)**. Dans chaque pays, la fiscalité est généralement liée à la constitution, aux lois, aux sources réglementaires et administratives et à la jurisprudence. Ainsi, la mise en œuvre et l'interprétation des règles fiscales internationales et des règles fiscales européennes varient.

En ce qui concerne les conventions fiscales, le réseau de conventions est plus ou moins étendu selon les pays. Par exemple, la France possède l'un des réseaux de conventions fiscales les plus étendus (environ 130) par rapport à l'Australie (environ 45). **Pour un pays donné, la signature de conventions fiscales signifie généralement l'abandon d'une partie de son droit d'exercer sa souveraineté fiscale.** C'est particulièrement vrai pour les pays importateurs de capitaux et, en général, pour les pays en développement qui renoncent à leur droit d'imposer à la source par le biais de conventions fiscales.

En l'absence d'un tribunal fiscal international ou d'un forum de règlement des différends, les litiges fiscaux internationaux sont

résolus par les tribunaux nationaux (entre les contribuables et les autorités fiscales nationales) ou, s'ils opposent des États, sur la base d'une procédure amiable ou par des mécanismes d'arbitrage généralement fondés sur des conventions fiscales. Si la procédure échoue ou s'il n'existe pas de convention de double imposition, le contribuable peut se retrouver doublement imposé, voire pas imposé du tout. Dans ce cas, le juge national peut agir en fonction du contenu de la loi. Certains organismes internationaux ou européens sont aussi compétents en matière fiscale. C'est le cas par exemple de la Cour de justice de l'UE, de la Cour de la CEDH, des tribunaux du BENELUX et de l'AELE, mais aussi de l'Organe de règlement des différends (ORD) de l'OMC. Enfin, le système de renvoi préjudiciel au sein de l'UE permet aux juges nationaux et à ceux de la Cour de justice de dialoguer. Le dialogue naît également de l'interaction des sources entre les normes internationales et européennes, mais aussi au sein des règles européennes entre différents ordres normatifs tels que la CEDH et l'UE.

3. Réforme de la fiscalité internationale

Pendant la crise financière de 2008-2009, les gouvernements ont ressenti le besoin d'augmenter leurs recettes fiscales et de combler les lacunes du système fiscal international existant, afin de rendre plus difficile le transfert des bénéfices vers des juridictions à fiscalité privilégiée. C'est l'une des raisons de la réforme fiscale internationale, initiée en 2013 par l'OCDE et le G20, et convenue dans le cadre du projet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Le résultat le plus récent de cette réforme est la déclaration politique de consensus « à deux piliers » du 8 octobre 2021.

Les raisons

La libre circulation des biens, des personnes et des capitaux ou des paiements permet une meilleure circulation des richesses. Il est désormais facile de mettre en place une structure dans un État en utilisant l'infrastructure d'autres États, et de transférer des actifs incorporels vers d'autres juridictions. Les concepts issus du compromis des années 1920 ne sont plus adaptés à notre époque. La nouvelle ère est celle de la numé-

risation de l'économie, dans un contexte pandémique où la richesse produite par les entreprises du numérique n'a cessé de croître, dans des juridictions sans présence physique. Il y a désormais une déconnexion entre les facteurs de production, les facteurs de valeur qui sont payés dans la chaîne de production, et le territoire. La matière imposable se détache du territoire et les bases imposables des États s'érodent.

L'un des principaux défis est la croissance de la valeur et la diffusion des actifs incorporels qui représentent aujourd'hui une grande richesse pour les entreprises, en particulier pour les entreprises multinationales. Les actifs incorporels et les transactions les concernant posent des difficultés importantes en matière d'évaluation. Les prix et la forme juridique des actifs immatériels peuvent être plus facilement manipulés que pour les biens physiques, en raison de leurs caractéristiques principales : mobilité et dématérialisation. Ces actifs peuvent être localisés de manière arbitraire, séparés de la production physique dans les chaînes de valeur dans des pays du monde entier. Cela génère des opportunités de planification fiscale, notamment la localisation artificielle des actifs incorporels et des bénéfices qui y sont liés dans des juridictions à faible fiscalité, entraînant un transfert de bénéfices et une érosion de la base taxable pour les États dans lesquels les entreprises sont traditionnellement éta-

blies. Les règles fiscales actuelles ne tiennent pas compte de la manière dont les entreprises multinationales opèrent aujourd'hui dans un monde globalisé et numérisé.

L'impossibilité de taxer les entreprises du numérique sur le fondement des principes actuels et la difficulté de trouver un consensus mondial rapide ont poussé de nombreux États à agir en dehors de leurs conventions fiscales bilatérales pour créer des taxes spécifiques pour ce type d'entreprises, notamment les géants du numérique que sont Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft (GAFAM).

Par exemple, le Royaume-Uni a adopté une taxe sur les bénéfices détournés le 1er avril 2015, tandis que l'Inde a mis en place en 2016 une taxe de péréquation ciblant les transactions numériques effectuées par des non-résidents. De nombreux pays ont alors introduit des taxes sur les services numériques, notamment l'Autriche, l'Italie, le Royaume-Uni et la France, sous la forme d'une taxe sur le chiffre d'affaires. Au Brésil, la situation est très complexe, car la loi n'est pas claire sur la nature des biens numériques commercialisés (biens ou services) et il existe deux traitements fiscaux différents (TVA étatique sur les biens et taxe municipale sur les services), ce qui crée un conflit de perception entre l'État et les municipalités. Cette situation fait fuir les investisseurs et entraîne des difficultés constitutionnelles.

De son côté, l'ONU a enrichi son modèle fiscal en intégrant un article 12B spécifiquement dédié aux revenus des services numériques automatisés, montrant qu'il est difficile de trouver une position commune.

Les principes fondateurs ne suffisent pas à lutter contre la sophistication des stratagèmes d'évasion fiscale dans un monde globalisé. Le principal défi reste à l'égard des multinationales, en raison de la planification fiscale ou de la minimisation légale des impôts. Les limites de ces principes dans un contexte de concurrence fiscale toujours plus néfaste ont fait perdre des recettes aux Etats. C'est cette réalité qui a causé la réforme.

Le projet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)

Le projet BEPS de l'OCDE et du G20 a été initié en 2013 avec 15 actions visant à combler les lacunes du système fiscal international (<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>). C'est dans le cadre de ces actions que la mise en œuvre de cette réforme se fait par une série de mesures nationales et internationales. La modification des conventions fiscales bilatérales se fait par la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales en vue de prévenir le BEPS (l'instrument multilatéral ou le MLI) qui a

été ouverte à la signature le 7 juin 2017 au sein de l'OCDE, comptant 99 signataires au 28 juin 2022 (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>). L'instrument multilatéral a été spécifiquement créé pour mettre en œuvre la réforme, afin de modifier les conventions fiscales bilatérales applicables sans passer par un avenant. Elle restera un outil de coordination et de modification des conventions fiscales existantes sur une base continue, sans applicabilité autonome. Les éléments multilatéraux les plus importants de cet instrument sont les normes minimales communes que tous les États doivent appliquer, notamment en ce qui concerne l'abus des conventions et le règlement des différends fiscaux internationaux. Ainsi, l'article 6 exige une modification des préambules des conventions pour préciser l'objectif d'élimination de la double imposition sans possibilité de non-imposition ou d'imposition réduite par des pratiques d'évasion, de fraude ou d'évitement. L'article 7 implique, quant à lui, la mise en œuvre de mécanismes anti-abus, sous la forme d'un test subjectif appelé test de l'objet principal (*Principal Purpose Test, PPT*), ou d'une clause simplifiée de limitation des avantages (*Limitation On Benefits, LOB*). En outre, de nombreux États ont choisi de mettre en œuvre l'arbitrage obligatoire sur la base de la dernière offre. Toutefois, si de

nombreux pays ont signé et ratifié le MLI, il existe de grandes différences dans la sélection des conventions fiscales bilatérales qui seront « couvertes » par cet instrument, ainsi que dans les articles particuliers adoptés ou les réserves formulées dans le cadre de la convention multilatérale elle-même.

Déclaration de consensus « à deux piliers » du 8 octobre 2021

Compte tenu de l'importance de cette réforme et du fait que l'OCDE n'est composée que de 38 États membres, il a été décidé de prolonger les négociations dans un « Cadre inclusif » du projet BEPS. En novembre 2021, 137 des 141 États membres du Cadre inclusif ont accepté la Déclaration du 8 octobre 2021. Les quatre pays membres du Cadre inclusif qui ont refusé de signer la Déclaration de consensus sont le Kenya, le Nigeria, le Pakistan et le Sri Lanka. Aujourd'hui, plus de 50 pays dans le monde n'ont pas encore rejoint le Cadre inclusif et n'ont donc pas accepté la Déclaration. Si la coordination fiscale internationale prévue par la réforme poursuit des objectifs largement souhaitables, elle prive néanmoins les États de la substance de leur souveraineté.

Pour préparer l'accord politique et accompagner les discussions, l'OCDE a publié en octobre 2020 deux documents techniques présentés sous forme de « piliers », appelés « *blueprints* ». Le premier pilier concerne la répartition des droits d'imposition des plus grandes entreprises multinationales mondiales. Le deuxième pilier concerne la mise en œuvre d'un impôt minimum mondial sur les grandes entreprises multinationales. La déclaration du 8 octobre 2021 sur une « solution à deux piliers pour relever les défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie » maintient cette structure à deux piliers (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>).

Pilier 1 répartition des droits d'imposition pour les plus grandes entreprises multinationales mondiales

Le premier pilier vise à taxer les entreprises multinationales les plus grandes et profitables qui génèrent des revenus dans les « juridictions de marché », qu'il y ait ou non une présence physique. Le premier élément (« Montant A ») permettra aux juridictions de marché dans lesquelles les biens ou les services sont finalement utilisés ou consommés d'imposer 25% des

bénéfices des groupes mondiaux multinationaux au-delà d'un seuil de 10%, calculé au niveau du groupe. Les groupes couverts par le premier pilier ont un chiffre d'affaires mondial supérieur à 20 milliards d'euros et une rentabilité supérieure à 10%. Les industries extractives et les services financiers réglementés sont exclus. Ce pilier est le résultat d'un compromis, puisque certains pays souhaitaient se concentrer sur l'économie numérique (Royaume-Uni), tandis que d'autres voulaient une application à l'ensemble de l'économie (États-Unis). Le résultat met en œuvre l'approche américaine consistant à couvrir toutes les plus grandes entreprises multinationales, qu'elles soient ou non des entreprises « technologiques ».

Dans le cadre du pilier 1, pour le montant A, la comptabilité financière est appliquée avec des ajustements pour calculer les revenus et les bénéfices du groupe de sociétés. Pour qu'une juridiction de marché puisse prélever un impôt sur le montant A (à son taux d'imposition des sociétés), l'entreprise multinationale doit générer au moins 1 million d'euros de revenus dans cette juridiction. Ce seuil est abaissé à 250 000 € pour les juridictions dont le Produit Intérieur Brut (PIB) est inférieur à 40 milliards d'euros. Le deuxième élément (« Montant B ») propose une approche simplifiée du principe de pleine concurrence

pour les activités principales de marketing et de distribution à l'intérieur des pays, afin de se concentrer sur les besoins des pays à faible capacité. Les détails du montant B ne sont pas encore diffusés et sont toujours en cours de négociation. Le premier pilier comprend également des mécanismes de prévention et de règlement des différends pour éviter la double imposition en ce qui concerne le montant A, avec un mécanisme facultatif pour les pays en développement. Enfin, pour prévenir les différends commerciaux, le pilier 1 exige l'élimination des taxes qui ne sont pas calculées sur les bénéfices, telles que les taxes sur les services numériques ou d'autres mesures similaires pertinentes, qui doivent encore être définies en détail.

Une série de documents de consultation publique ont été publiés en 2022 concernant :

- de nouveaux mécanismes permettant aux entreprises multinationales d'obtenir des certitudes sur divers aspects du montant A (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-pilier-un-montant-a-cadre-securite-juridique.pdf>),
- un mécanisme obligatoire et contraignant de prévention et de règlement des différends pour les multinationales concernées et un mécanisme facultatif pour certaines économies

en développement (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-pilier-un-montant-a-securite-juridique-questions-liees.pdf>),

- l'exclusion des services financiers réglementés (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-pilier-un-montant-a-exclusion-des-services-financiers-reglementes.pdf>).

Les modalités et le calendrier de mise en œuvre de ce pilier ont été retardés puisque la finalisation de la convention multilatérale a été reportée d'un an, à la mi-2023, pour une entrée en vigueur en 2024, tandis que le résultat des travaux sur le montant B doit être présenté d'ici la fin 2022.

Le pilier 1 a déjà eu un effet politique concernant l'élimination ou le « gel » des taxes unilatérales sur les services numériques. En octobre 2021, l'Autriche, la France, l'Italie, l'Espagne et le Royaume-Uni ont signé un accord de transition avec les États-Unis, en attendant la formalisation de l'instrument multilatéral du pilier 1 qui prendra effet en 2024.

Pilier 2 un impôt minimum mondial sur les grandes entreprises multinationales

Le deuxième pilier vise à mettre en place un impôt minimum mondial de 15 % sur les bénéfices des sociétés, quelle que soit la juridiction dont ils proviennent dans le monde. Cette règle autorise les États à prélever un impôt supplémentaire sur les bénéfices étrangers des sociétés ayant leur siège dans leur juridiction, lorsque le taux d'imposition effectif minimum n'est pas atteint dans d'autres juridictions. Les entreprises multinationales qui entrent dans le champ d'application du deuxième pilier ont un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros, avec quelques exclusions dont les entités publiques, les organisations internationales, les organisations à but non lucratif, les fonds de pension, les fonds d'investissement et les revenus des activités de transport maritime international.

Le deuxième pilier sera mis en œuvre par une réforme de la législation fiscale nationale conformément aux règles modèles promulguées par le Cadre inclusif. Il existe deux règles nationales interdépendantes, appelées ensemble les règles globales d'érosion de la base fiscale (GloBE). En outre, il existe une proposition visant à permettre à certains pays de promulguer une règle conventionnelle appelée la règle de l'assujettissement à l'impôt

(Subject To Tax Rule, STTR). Les règles nationales (GloBE) comprennent tout d'abord une règle d'inclusion des revenus (Income Inclusion Rule, IIR), qui permet à la juridiction où se trouve une société mère de taxer les bénéfices de l'une de ses entités qui est imposée à un taux effectif inférieur à 15 % dans sa juridiction. En second lieu, GloBE comprend une règle de paiement sous-imposé (Under-Taxed Payment Rule, UTPR), qui fonctionne là où l'IIR n'a pas fonctionné, pour refuser la déductibilité des paiements intra-groupe provenant de la juridiction à faible taux d'imposition. L'IIR est censé compléter les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (Controlled Foreign Corporation, CFC) du pays d'origine. À certains égards, l'IIR est similaire aux règles américaines relatives aux CFC dans la sous-partie F de l'Internal Revenue Code.

Le STTR fondé sur une convention permet à certaines juridictions sources de pays en développement d'avoir le droit d'imposer les paiements sortants effectués par des multinationales dans des juridictions à faible imposition, lorsque ces paiements sont imposés dans la juridiction d'accueil à un taux nominal inférieur à 9 %.

Les règles GloBE ne sont pas prescrites par un traité et les États ne sont pas obligés de les adopter. Il s'agit d'une « approche commune ». En réalité, le calendrier est déjà dépassé, puisqu'une

transposition en droit en 2022 était initialement proposée pour une entrée en vigueur effective en 2023, ou en 2024 pour la règle sur les paiements sous-imposés. Pour la règle conventionnelle, un instrument multilatéral devait être élaboré avant la mi-2022. **Ce calendrier sera donc retardé, comme pour le premier pilier.** Pour l'instant, seule une consultation publique a été ouverte pour la période du 14 mars au 11 avril 2022 sur la mise en œuvre du GloBE par les administrations fiscales et les entreprises multinationales (<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>).

4. En transition

En attendant la rédaction d'une convention multilatérale permettant la mise en œuvre du premier pilier de cette réforme, et des règles types permettant la mise en œuvre du deuxième pilier, les négociations politiques se poursuivent entre les États membres du Cadre inclusif. Bien que les États-Unis aient soutenu la solution des deux piliers, ils restent dans une position complexe. À cet égard, certaines observations peuvent être faites sur le paradoxe américain, la réforme incrémentale et sur l'existence ou non d'un changement multilatéral.

Le paradoxe américain

Certains aspects du consensus fiscal international des deux piliers ont été inspirés par les réformes fiscales américaines, notamment la réforme Trump de 2017 (*Tax Cuts and Jobs Act*, 22/12/2017). Par cette réforme nationale, les États-Unis ont ouvert la voie en introduisant deux mesures contre l'érosion des bases taxables :

- 1) *Global Intangible Low Taxed Income (GILTI, nouvelle section 951A de l'Internal Revenue Code, IRC)*, qui introduit un impôt minimum sur les revenus immatériels comptabilisés dans les pays étrangers afin de décourager le transfert de bénéfices,
- 2) *Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT, nouvelle section 59A de l'IRC)* qui crée une imposition minimale des entreprises américaines pour éviter les délocalisations.

Cependant, ils ne participent pas à la réforme fiscale internationale. Par conséquent, les anciens principes demeurent et il faudra bientôt articuler les instruments multilatéraux avec le droit existant. A cet égard, il est intéressant de noter que la déclaration du 8 octobre 2021 fait référence à cette difficulté. En effet, un point spécifique du pilier 2 est intitulé « Coexistence avec le régime GILTI ». La déclaration précise qu'une attention particulière sera portée à la coexistence de ce régime américain

avec les règles du GloBE, afin de garantir des « conditions de concurrence équitables ».

Une question particulière est de savoir comment mettre en œuvre la réforme multilatérale du pilier 1 permettant de taxer le Montant A. Certains membres du Congrès américain considèrent que la convention proposée est un « traité » au sens de la Constitution américaine, ce qui signifie qu'elle ne peut entrer en vigueur sans le consentement d'une majorité des deux tiers du Sénat américain. L'adoption de la convention n'est pas encore certaine, car des élections de mi-mandat auront lieu à l'automne 2022, qui renouvelleront la Chambre des représentants au Congrès et plus d'un tiers du Sénat. Ces résultats électoraux auront des conséquences sur le soutien américain à la réforme fiscale internationale.

Cependant, l'approche adoptée par les États-Unis peut aussi être un moyen de maintenir la souveraineté sur la norme fiscale internationale, puisqu'ils ont finalement négocié l'adaptation de leur règle nationale pour avoir un équivalent des règles contenues dans la réforme. Cependant, le GILTI n'est pas la norme qui a été négociée au niveau international et ne représente pas l'équivalent des principes négociés au niveau international dans le cadre inclusif de l'OCDE. C'est une préoccupation pour les entreprises étrangères qui se demandent si les entreprises

américaines devront fournir les mêmes informations que celles exigées par la réforme fiscale internationale, qui lie toutes les entreprises étrangères dont les États ont adhéré à la réforme. Au moment de la rédaction du présent document, des discussions sont en cours concernant les modifications à apporter à la législation américaine pour la rendre compatible avec la solution à deux piliers. Si les gouvernements peuvent agir de manière très différente sur une même intention commune, il existe également un risque que les règles fiscales américaines ne s'alignent pas sur le consensus plus large du double pilier, ce qui entraînerait une incertitude persistante et une rupture du multilatéralisme.

Réforme incrémentale

La réforme à deux piliers, si elle est mise en œuvre, ajoutera de nouveaux éléments aux anciens principes de la fiscalité internationale. Le droit à l'impôt de la « juridiction du marché » et l'application de l'impôt sur les bénéfices comptables de l'entreprise multinationale mondiale sont nouveaux, mais ne s'appliqueront qu'aux très grandes entreprises mondiales. La difficulté est que la réforme ne résout pas les problèmes fondamentaux des règles actuelles. Ajouter de nouveaux principes

sans s'attaquer aux dysfonctionnements du système existant ne permet pas de progresser facilement.

La réforme n'aborde pas explicitement les fondamentaux du droit fiscal international, notamment la comptabilité séparée des entités d'un groupe de sociétés (à l'exception du montant A pour les plus grandes entreprises multinationales), la création de filiales, la tentative d'imposer les filiales là où elles réalisent leurs bénéfices, la distinction entre revenus actifs et passifs, le transfert d'actifs incorporels vers des paradis fiscaux, le paiement de redevances ou encore la fixation du prix de pleine concurrence. Le concept de « création de valeur », qui reflète l'idée de taxer là où la valeur est créée, reste flou et ne correspond pas à la description du système existant. Il n'est pas certain que cette logique puisse être appliquée de manière plus large pour réformer les règles internationales de l'impôt sur les sociétés. Les tentatives passées d'attribuer des avantages aux différentes parties d'une chaîne d'approvisionnement mondiale intégrée n'ont pas abouti. Elles ont conduit à l'utilisation de substituts tels que les actifs, la main-d'œuvre, ou autres, pour trouver une base d'allocation. Ce concept de « création de valeur » est ambigu car le principe de la réforme est de taxer à l'endroit où la valeur est créée, alors que ce n'est pas le cas dans un paradis fiscal, car il n'y a pas de création de valeur dans

un tel endroit. L'un des problèmes fondamentaux du système actuel est le suivant : en essayant de taxer là où se trouve l'activité économique, on essaie de taxer quelque chose qui est relativement mobile.

Au-delà de la coexistence des lois nationales avec les règles fiscales internationales proposées, il faudra également s'assurer que la réforme fiscale internationale est compatible avec le droit de l'UE. Alors que l'accord politique attend d'être concrétisé en droit, l'UE prévoit de transposer certains de ses principes en droit dur par le biais de 2 propositions de directives du 22 décembre 2021 afin de garantir un niveau minimum global d'imposition pour les groupes multinationaux et d'empêcher l'utilisation abusive d'entités fictives à des fins fiscales (ATAD 3). Des progrès sont réalisés dans l'UE pour adapter ces règles aux libertés fondamentales de circulation, malgré certaines résistances (par exemple, en Hongrie), tandis qu'une impasse politique semble se poursuivre aux États-Unis.

Les traités multilatéraux et les règles types qui restent à finaliser devront aller au-delà de tous les instruments multilatéraux existants. L'interaction entre les conventions fiscales bilatérales et multilatérales est abordée dans l'annexe de la déclaration, intitulée « Plan de mise en œuvre détaillé ». Pour le pilier 1, il est précisé pour les pays qui sont déjà liés par une convention

antérieure, que le texte antérieur continuera à s'appliquer tant qu'il ne concerne pas le montant A. La convention multilatérale proposée pour le pilier 1 devra résoudre les incohérences avec les conventions antérieures qui ne permettraient pas l'application du montant A et établir le lien nécessaire entre les parties en l'absence de relations conventionnelles préexistantes. Pour le pilier 2, les règles alternatives de certaines conventions fiscales seront prises en compte lors de la détermination des règles types, et l'instrument multilatéral devra faciliter la mise en œuvre de la règle de responsabilité fiscale dans les conventions fiscales bilatérales pertinentes.

Enfin, cette réforme a suscité des inquiétudes chez de nombreux acteurs internationaux (gouvernements, groupes d'entreprises, administrations fiscales, mais aussi praticiens et universitaires), quant à la mise en œuvre concrète des piliers et à leur interaction. L'approche commune des règles du GloBE et l'ordre de priorité des règles du deuxième pilier font craindre une application à la carte ou sélective des piliers par les différents pays. L'interaction des deux piliers entraîne un risque concret pour les entreprises de créer des situations de double, voire de triple imposition, conduisant à une augmentation des litiges entre juridictions (entre juridictions de marché, entre États de résidence, entre États de marché et États de résidence, etc.) La

coexistence d'anciens et de nouveaux principes rend finalement le système fiscal international plus complexe, moins lisible, et créera inévitablement de nouvelles questions d'application et d'interprétation.

Un changement multilatéral ?

Depuis les années 1920, les conventions fiscales ont été conçues principalement sur une base bilatérale pour deux raisons principales. Premièrement, l'objectif premier des conventions fiscales bilatérales repose sur la logique source-résidence, car il s'agit d'éliminer la double imposition entre les Etats de la source et de la résidence, généralement en exigeant que l'État de la résidence renonce à sa demande ou la conditionne à celle de l'État de la source. Ensuite, une logique contractuelle bilatérale prévaut, calquée sur la logique géopolitique bipolaire de l'époque. Loin de cette logique, la réforme BEPS souhaite un virage multilatéral, puisqu'elle propose de nouveaux modèles de traités multilatéraux qui renforceront les relations multilatérales entre les États et les administrations fiscales.

Si le multilatéralisme a des aspects positifs, car on est plus fort quand on agit ensemble, il nécessite des compromis sur certains

principes bien établis au niveau national afin de parvenir à un consensus. Des différences significatives entre les pays, notamment des différences très importantes dans le niveau de développement économique ou de revenu national identifié en PIB ou Produit National Brut (PNB), et dans les capacités administratives fiscales, ainsi que de fortes différences dans la structure économique, comme les pays importateurs ou exportateurs de capitaux, rendent le consensus très difficile à atteindre. Il existe un décalage entre la vitesse à laquelle les développements se produisent en ce qui concerne l'économie, la technologie, les questions sociales, la pandémie, et la vitesse à laquelle les décisions sont prises et mises en œuvre au niveau multilatéral.

L'action multilatérale peut également être insuffisante, notamment dans le domaine des nouvelles technologies. L'OCDE a par exemple publié un projet de « Cadre de déclaration des actifs cryptographiques » (2022), mais il ne se limite qu'aux crypto-monnaies. Si l'imposition d'un gain dérivé d'une transaction en crypto-monnaie ou d'autres jetons numériques - fongibles ou non - est importante, elle ne concerne que la transaction finale. Or, il reste fondamental de discuter au préalable de la conception du système décentralisé dans son ensemble et du modèle économique sous-jacent pour concevoir une réglementation appropriée.

De son côté, les relations entre les administrations fiscales de la plupart des pays tendent également à devenir plus multilatérales, grâce à des normes et des ressources communes telles que la norme commune de déclaration (CRS) et le système commun de transmission (CTS). La transparence et l'échange d'informations progressent, avec le CbCR. Les systèmes nationaux d'échange automatique d'informations tels que le *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) aux Etats-Unis sont de plus en plus répandus, bien que cette innovation américaine pose un certain nombre de problèmes pratiques à de nombreux pays. Par ailleurs, le Forum de l'OCDE pour l'administration fiscale permet aux administrations fiscales de différents pays de se rencontrer pour discuter de situations concrètes, comme un groupe opérant dans plusieurs pays, afin de déterminer la marche à suivre. Cela permet de résoudre plus facilement les différends, de faciliter les accords à l'amiable en l'absence de pratiques fiscales harmonisées et aussi de recueillir des informations sur les entités et les activités des ressortissants dans d'autres pays afin de renforcer les recettes fiscales des États. Il peut également arriver que dans certains cas, les administrations fiscales ne coopèrent pas avec les autres administrations ou même avec les contribuables.

La difficulté pour les pays en développement reste le manque de ressources financières et humaines pour développer leur capacité administrative, bien que certains progrès aient déjà été réalisés grâce à des initiatives telles que l'outil d'évaluation diagnostique de l'administration fiscale (TADAT) du FMI. Il est difficile pour les pays en développement de garder sur place des personnes hautement formées, qualifiées et compétentes ; nombre d'entre elles partent pour des pays où elles seront mieux payées. À ce jour, ces pays sont effectivement exclus de l'échange d'informations pratiques et de la coopération administrative dans de nombreux cas.

Enfin, il subsiste un manque de dialogue sur la fiscalité internationale entre les ministères de l'économie et des finances et les agences d'aide au développement. Dans de nombreux pays développés, le ministère s'adresse au secteur privé et adopte parfois une attitude agressive en termes de pratiques de négociation avec les pays en développement, qui restent parfois sans défense. Il en va de même pour l'environnement, même si des mécanismes existent déjà. Par exemple, dans le cadre des incitations fiscales de l'administration Obama en réponse à la récession de 2008, il y avait un certain nombre de dépenses fiscales pour essayer de stimuler la croissance économique dans les nouvelles technologies, et il y avait une disposition

spécifique pour que le département du Trésor consulte le département de l'énergie de l'Agence de protection de l'environnement et leur donne des rôles spécifiques dans l'examen des demandes de dépenses fiscales qui nécessiteraient une expertise technique.

Compte tenu de cette situation, seul le temps dira si ce virage multilatéral est réussi.

2.

les défis fiscaux
pour le futur

Compte tenu des différents changements de nature multiples attendus - juridiques, politiques, sociaux, démographiques, scientifiques, climatiques, technologiques ou encore économiques-, sept grands défis fiscaux à relever ont été identifiés pour l'avenir: le changement climatique, la révolution technologique, le processus de prise de décision en matière fiscale, l'aggravation des inégalités, la mise en œuvre de la réforme fiscale internationale, l'inadéquation de la règle juridique et les limites du système de règlement des différends.

1. Changement climatique

L'un des plus importants défis fiscaux à relever sera l'atténuation du changement climatique, qui reste l'un des 17 objectifs de développement durable de l'agenda 2030 des Nations unies⁴. Les activités des entreprises et des particuliers peuvent avoir un impact important sur la production de déchets, le changement climatique, la pollution atmosphérique ou sonore. Les conséquences de l'activité humaine sur le climat doivent être prises en compte⁵. Les règles fiscales nationales et internationales peuvent jouer un rôle dans la résolution de ce problème. Cependant, les pays ont des approches différentes du changement climatique, du fait d'une reconnaissance juridique inégale et du rôle assigné à la fiscalité comme outil pour guider les comportements.

Note 4 Voir le livre blanc ADI/ILA 2023 sur les ODD au-delà de 2030, <https://www.ilaparis2023.org/en/white-paper/sdgs-beyond-2030/>

Note 5 Voir le livre blanc ADI/ILA 2023 sur l'Anthropocène, <https://www.ilaparis2023.org/en/white-paper/anthropocene>

Les conséquences de l'activité humaine

La dernière évaluation du Groupe d'Experts Intergouvernemental sur l'Évolution du Climat (GIEC) confirme que l'activité humaine est en partie responsable du réchauffement climatique⁶. A cet égard, le ralentissement massif de l'activité humaine au cours de la période Covid a entraîné une diminution des émissions de polluants atmosphériques. Cependant, cette diminution a été très faible et rappelle les constats alarmants du GIEC : un réchauffement de 1,5°C vers 2030, l'élévation du niveau des mers, l'affaiblissement de l'efficacité des puits de carbone et du courant océanique *Atlantic Meridional Overturning Circulation* (AMOC), l'augmentation des concentrations de méthane avec un réchauffement plus important que celui du CO₂ ou encore des événements climatiques extrêmes. Il est désormais urgent que l'homme agisse sur son mode de vie, ses habitudes de consommation et de production.

Note 6 Changement climatique 2022 - Atténuation du changement climatique, Contribution du Groupe de travail III au 6ème rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat, OMM, PNUE, Avril 2022, https://report.ipcc.ch/ar6wg3/pdf/IPCC_AR6_WGIII_FinalDraft_FullReport.pdf.

Le rapport note des différences d'impact climatique en fonction de la catégorie de revenu concernée⁷. Par exemple, les ménages à hauts revenus consomment et demandent plus d'énergie que ce qui est nécessaire pour un niveau de vie décent. Les personnes à haut revenu ont une empreinte énergétique plus élevée. À l'inverse, les pays à faible revenu peuvent avoir une empreinte carbone *par habitant* 30 fois inférieure à celle des pays riches, et les émissions sont principalement domestiques et liées à la fourniture de services essentiels. L'empreinte carbone par habitant augmente avec la catégorie de revenu : faible, moyen et élevé. Les 10 % d'émetteurs les plus importants, dont seulement 1/3 sont des pays émergents, contribuent à environ 45 % des émissions mondiales, tandis que les 50 % d'émetteurs les moins importants contribuent à 13 % des émissions mondiales⁸. Une différence d'émissions est donc observable entre pays défavorisés/riches, développés/en voie de développement et les pays les mieux lotis doivent faire davantage d'efforts pour inverser cette trajectoire. Un effort particulier doit être fait par

Note 7 Voir le chapitre 5 « Demande, services et aspects sociaux de l'atténuation », https://report.ipcc.ch/ar6wg3/pdf/IPCC_AR6_WGIII_FinalDraft_Chapter05.pdf.

Note 8 Chancel et Piketty, 2015 : <http://piketty.pse.ens.fr/files/ChancelPiketty2015.pdf>.

les secteurs les plus énergivores et les personnes ayant un statut économique élevé.

Une reconnaissance juridique inégale

L'expression « changement climatique » est polysémique. Il fait parfois référence au climat, à l'environnement ou à l'écologie. L'environnement est protégé dans la constitution de nombreux États. L'impulsion a été donnée par la Conférence de Stockholm en 1972, qui a conduit à la constitutionnalisation de l'environnement dans des pays comme la Suède (1974), le Portugal (1976) et l'Espagne (1978). Dans les années 1990, d'autres pays ont suivi, comme l'Allemagne (1994), la Finlande et le Mexique (1999). La France a intégré la Charte de l'environnement dans le préambule de sa Constitution en 2005, et le Conseil constitutionnel a reconnu que « l'avenir et l'existence même de l'humanité sont inséparables de son milieu naturel (...), l'environnement est le patrimoine commun des êtres humains (...), la préservation de l'environnement doit être recherchée au même titre que les autres intérêts fondamentaux de la Nation » (Décision n° 2019-823 QPC 31 janvier 2020). Plus récemment encore, l'Italie a modifié sa constitution pour ajouter la protection de l'environnement dans son article 9, qui se lit comme suit : « Elle protège

l'environnement, la biodiversité et les écosystèmes, également dans l'intérêt des générations futures (...) ». Dans ces textes, les termes réchauffement global, climat ou écologie sont souvent absents. À cet égard, il est intéressant de noter qu'aux États-Unis où l'environnement n'est pas explicitement protégé par la Constitution, des litiges sont en cours pour tenter d'établir un précédent juridique selon lequel la doctrine des trusts publics s'applique à l'atmosphère à des fins climatiques. L'idée est que l'État doit agir en tant que gardien de l'atmosphère pour tous, afin que chacun puisse exercer ses droits.

La référence au changement climatique se retrouve effectivement dans les accords internationaux, tels que le Protocole de Montréal relatif à des substances qui appauvrissent la couche d'ozone (1987), la Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques (1992), le Protocole de Kyoto (1997), l'Accord de Paris (2015), mais aussi dans plusieurs rapports de l'OCDE, de l'ONU (GIEC) ou de l'OMC. Le même constat peut être fait en droit européen, qui a fixé le cap avec le Pacte vert pour l'Europe (2019) visant la neutralité carbone en 2050 et qui doit être mis en œuvre par le paquet « Fit for 55 » (2021). Les règles européennes ne manquent pas, reposant sur des règlements (Règlement (UE) 2021/1119 du Parlement européen et du Conseil du 30 juin 2021 établissant le cadre pour parvenir

à la neutralité climatique), des directives (Directives 2003/87/CE sur l'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre ; 2003/96/CE relative à la taxation des produits énergétiques et de l'électricité ; 2008/118/CE relative au régime général d'accises ou 2009/28/CE relative à la promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables) ou encore des lignes directrices (Lignes directrices concernant les aides d'État en faveur du climat, de la protection de l'environnement et de l'énergie pour 2022). Au niveau national, et dans de nombreux pays, des programmes environnementaux à court ou long terme ont été établis. Pour ne prendre que l'exemple français, on peut citer le plan climat, le plan France Relance, la stratégie nationale bas carbone ou encore le plan d'action climat.

La fiscalité pour guider les comportements

L'État dispose de deux moyens pour orienter les comportements. **De manière négative**, l'État peut corriger le comportement des personnes physiques ou morales ou des activités qui portent atteinte à l'environnement. Il s'agit d'**imposer une charge fiscale plus lourde à l'auteur de l'atteinte à l'environnement afin de le punir**. Cela nous amène à envisager des taxes vertes basées sur le principe pollueur-payeur, qui visent à corriger les exter-

nalités négatives. Les leaders dans ce domaine sont les pays du Nord, qui ont développé un modèle scandinave. **De manière positive, l'Etat peut aider les personnes physiques ou morales qui ont une action favorable pour soutenir ou encourager l'environnement**. La logique des taxes comportementales ou pigouviennes s'oppose au rôle central de la perception de taxes pour augmenter les recettes.

L'intervention négative de l'État a une vocation budgétaire - augmenter les recettes fiscales - ainsi que de pénaliser les comportements ou les activités qui ont un effet négatif sur l'environnement. Ce type d'intervention est donc favorable à l'État et défavorable au contribuable. A l'inverse, une intervention positive de l'État va permettre d'accorder des avantages fiscaux par rapport à un système fiscal de référence. Ces avantages se traduisent par des dépenses fiscales, et donc par un manque à gagner pour l'État. Ce mode d'intervention fiscale est favorable au contribuable et défavorable à l'État. Certains pays, comme les États-Unis, mettent davantage l'accent sur les dépenses fiscales. **La fiscalité est un moyen d'orienter les comportements, mais d'autres instruments existent**, comme la réglementation ou la création de marchés de quotas grâce à des mesures de plafonnement et d'échange.

L'ambition européenne est importante et permet d'avancer sur des sujets comme les taxes vertes ou l'abrogation des subventions, qui sont une part importante de l'agenda européen. L'UE est un véritable leader, comme les États-Unis dans les années 70 et 80 en termes de réglementation. L'UE a un réel avantage sur les États-Unis car le contrôle des questions environnementales est consolidé au niveau de l'UE par des directives qui coordonnent les activités des États membres, alors que le système fédéral américain pose plus de difficultés pour coordonner la législation fédérale avec l'indépendance des États. Il existe une tension constante entre ce qui doit être fait au niveau fédéral et le contrôle des États. Le manque d'harmonisation entraîne des risques de redondance entre ce qui est mis en place du côté de la réglementation et ce qui se passe du côté des dépenses fiscales. Certaines réglementations sont efficaces lorsque la pollution est ciblée - les nouvelles technologies peuvent aussi bien aider que polluer -, et il est plus facile de réglementer lorsqu'il existe des sources uniques ou identifiées. Enfin, lorsque les objectifs de politique économique entrent en conflit avec la protection de l'environnement, qui est un objectif d'intérêt général, la mesure fiscale n'est plus économiquement efficace.

2. Révolution technologique

Le développement rapide des nouvelles technologies appelle à repenser les règles juridiques existantes, car **l'intervention humaine pourrait à terme disparaître dans les transactions futures**. En effet, il existe un risque que les paiements en espèces soient réduits ou éliminés à long terme, obligeant à anticiper le fait que toutes les transactions pourraient être réglementées sans espèces, sans échange physique. Les défis les plus importants dans ce domaine résultent de la transformation de l'humanité causée par le développement de ces nouvelles technologies, qui évoluent plus vite que la règle de droit et du fait que les données constituent une richesse immatérielle.

La transformation de l'humanité

Le progrès technique permet l'émergence de nouvelles technologies ou industries. Plusieurs révolutions industrielles se sont succédées. Nous vivons aujourd'hui dans la 4^{ème} révolution industrielle décrite par Klaus Schwab en 2016, celle d'un monde connecté (https://ia801808.us.archive.org/31/items/klaus-schwab-la-quatrieme-revolution-industrielle_202102/Klaus_Schwab_-_La_quatrieme_revolution_industrielle.pdf). L'hu-

manité se transforme sous cet effet. Notre modèle sociétal est en train de changer. Notre façon de travailler, de consommer, de communiquer, de s'informer ou de s'exprimer et plus généralement de vivre en société est bouleversée. Il en va de même pour les sociétés qui se restructurent autour de systèmes de production, de consommation ou de transport modifiés. **L'Etat, les administrations publiques et les institutions politiques remodelent leurs actions en fonction de ces nouveaux outils.**

L'économie numérique a donné naissance à de nouveaux modèles commerciaux hégémoniques et à des acteurs disruptifs. Elle a transformé le rôle du capital et la taille des entreprises. Cette transformation technologique impose au droit de nouveaux concepts tels que le cloud, les robots, l'intelligence artificielle, l'algorithme, l'internet des objets, le big data, la présence numérique, l'établissement permanent virtuel, la présence économique significative, la blockchain, le bitcoin, ou encore les assistants intelligents. Partant de ce constat, il est certain que **le remplacement des humains par des machines va transformer les revenus du travail et les cotisations sociales.** La numérisation de l'économie a déjà eu des effets sur le système fiscal.

Développements plus rapides que la règle de droit

La conception de nos systèmes est le résultat d'une époque où le commerce était essentiellement physique. Penser que nos nouveaux interlocuteurs seraient des plateformes ou des robots était alors inconcevable. Cependant, la vitesse de propagation de ces nouveaux outils est telle que la règle de droit est prise au dépourvu. L'extension des nouvelles technologies du web 1.0 au web 2.0 a provoqué une extension à de nouveaux acteurs externes. La cryptographie nous permet d'échanger et de transférer de grandes quantités de données en une fraction de seconde, et le *cloud computing* signifie que les capacités de calcul et de stockage peuvent être fournies par un cloud, au-delà d'un ordinateur ou d'un serveur. La difficulté est que **la technologie blockchain que le droit commence à appréhender, sera bientôt dépassée par l'avènement de l'ordinateur quantique,** qui remplacera les circuits électriques classiques par des atomes, pour augmenter la puissance de calcul et casser les clés de sécurité cryptographiques sécurisant la blockchain.

Les données comme richesse immatérielle

Les données générées par ces nouveaux outils sont stockées en ligne et offrent une mine d'informations à toute personne qui y accède. Les données ont deux caractéristiques fondamentales : elles représentent des informations économiques et stratégiques, source de richesse pour ceux qui les exploitent (entreprises, États ou autres), et elles identifient numériquement une personne morale ou physique. De ce point de vue, il est essentiel de déterminer le propriétaire de ces données, leur localisation et leur collecte. D'un point de vue politique, nous assistons à l'émergence de nouveaux pouvoirs numériques concurrents, non réglementés, qui ont un effet sur le marché. Le problème posé par cette évolution est double : elle crée de nouveaux risques pour la sécurité des données qui serviront à établir l'impôt qui sera collecté, et ces risques entraînent des doutes, une remise en cause profonde des liens de confiance et de la règle de droit, notamment en ce qui concerne l'usage qui sera fait de ces données par ceux qui les détiennent. **Il y a donc deux besoins : protéger les marchés de ces risques afin de protéger l'assiette de l'impôt, mais aussi protéger le contribuable d'éventuelles atteintes à ses droits fondamentaux.**

Cette réalité technologique s'observe déjà avec la décentralisation de la finance qui permet de fournir des produits et services

traditionnels sans intermédiaire et l'émergence de nouveaux actifs numériques très volatiles comme les crypto-monnaies, laissant les banques centrales perplexes. L'utilisation des données à des fins fiscales n'a pas manqué de révéler son utilité : détecter les comportements frauduleux de manière automatisée, rechercher et contrôler les informations en temps réel et, surtout, augmenter les recettes fiscales. Chaque année, il est possible d'observer un écart fiscal résultant de la différence entre ce qui devrait être perçu si la loi fiscale avait été respectée et ce qui a été effectivement perçu. Dans de nombreux pays, on peut constater que certains écarts ne sont pas significatifs pour les impôts dont les informations sont facilement vérifiables, et lorsque les informations ne le sont pas, l'écart se creuse considérablement.

Concrètement, certains pays ont déjà mis en place de nouveaux outils tels que la blockchain en matière fiscale. Par exemple, certains pays enregistrent déjà les entreprises avec leurs actifs sur la blockchain sans aucune intervention humaine. Ces nouveaux systèmes permettent de générer des factures électroniques sécurisées pour éviter les falsifications et de collecter les impôts (système *GACHain* en Chine). Dans d'autres pays encore, la blockchain est utilisée pour combiner différents intermédiaires tiers afin d'optimiser la collecte d'informations

(expériences en Suède et en Finlande) ou pour établir différents modes de coopération, soit verticale - entre contribuables et administrations fiscales (programme *Making Tax Digital* au Royaume-Uni) - soit horizontale - entre administrations fiscales et autres autorités (Brésil). Des systèmes de coopération internationaux (système *BConnect* dans les pays du Mercosur) et européens (infrastructure européenne de services blockchain) utilisent également cette nouvelle technologie pour faciliter l'échange d'informations. La possibilité pour l'administration fiscale d'accéder aux informations en temps réel par le biais des déclarations électroniques ou des systèmes de facturation la place dans une situation de tiers. Le risque est que cette situation conduise à des contrôles systématisés en temps réel : un **contrôle fiscal métavers**. Les nouvelles technologies mettent ainsi à l'épreuve les droits de la défense du contribuable qui, dans certains pays comme l'Inde, n'a pas d'interlocuteur physique. Certains pays utilisent des systèmes de *datamining* ou de *machine learning* basés sur l'intelligence artificielle pour appuyer leurs contrôles fiscaux, pour identifier de manière automatisée les risques de fraude, ou pour effectuer des opérations de recherche, d'investigation, de programmation, de contrôle et de recouvrement des infractions fiscales (France). Au Brésil, l'utilisation de l'intelligence artificielle et du big data a permis, même pendant la pandémie, d'augmenter le budget brésilien de 10%.

3. Processus de décision en matière fiscale

Le processus décisionnel des États est difficile à appréhender en matière fiscale internationale. En effet, la fiscalité reste un pouvoir souverain de l'État qui est discuté au-delà de la sphère de l'État-nation, et le contribuable doit faire face à une superposition de normes issues de différents ordres juridiques. Dans ce contexte, les enjeux fiscaux du pouvoir décisionnel reposent sur la nécessité de faire face au déficit démocratique et à l'altération de la confiance du contribuable, afin de réfléchir à la gouvernance fiscale.

Le déficit démocratique

Certaines **procédures de vote conduisent à bloquer la prise de décisions**. C'est le cas en droit européen où la règle de l'unanimité a pour effet de paralyser l'action fiscale européenne, tout en préservant la souveraineté fiscale des États membres. L'échec de l'adoption d'une taxe européenne sur les GAFAM ou l'impossibilité de réaliser une assiette commune consolidée (ACCIS) pour les entreprises le montrent. Cette règle constitue également un obstacle à l'adoption d'un budget européen pour l'Union.

En droit américain, les règles de super-majorité ou d'unanimité peuvent constituer de véritables obstacles à l'adoption de taxes environnementales. Ainsi, certains instruments visant à atténuer le changement climatique sont plus faciles à utiliser que d'autres. De plus, selon la caractérisation juridique retenue (une taxe, un droit ou un système d'option d'échange autorisé), l'adoption peut se faire à la majorité ou à la super-majorité comme le montre une décision du 3ème district de la Cour d'appel de Californie (*California Chamber of Commerce v. State Air Resources Bd.*, 10 Cal.App.5th 604, 6 avril 2017), et peut avoir un impact sur l'application ou non de la technique d'obstruction parlementaire dite « *Filibuster rule* ». Enfin, la décision *United* adoptée par la Cour suprême des États-Unis en 2010 (*Supreme Court, Citizens United v. Federal Election Commission*, 21 janvier 2010) conduit à l'influence des plus riches sur la campagne électorale américaine, et indirectement sur l'État de droit. Les juges ont estimé que l'interdiction légale faite aux sociétés et aux syndicats d'utiliser leur propre argent pour soutenir ou s'opposer à des candidats à un poste électif ou à une fonction publique violait le premier amendement de la Constitution américaine relatif à la liberté d'expression.

Dans certains pays en développement, la situation est différente et des moyens sont utilisés pour inciter les gens à agir contre

leur devoir ou leur conscience. La corruption entraîne des problèmes d'application et de cohérence de la loi, lorsque l'application entraîne des ajustements ou lorsque les pratiques de l'administration entraînent une mauvaise application de la loi. Certaines administrations fiscales qui ne sont pas satisfaites du résultat trouveront parfois un moyen de se détourner du résultat qui ne leur convient pas. Les institutions de certains pays en développement sont faibles en même temps qu'elles produisent des règles institutionnelles. Certaines zones particulièrement instables sur le plan politique, comme les zones tribales administrées par le gouvernement fédéral (FATA) et les zones tribales administrées par les provinces (PATA) au Pakistan, peuvent également bénéficier d'exonérations fiscales afin de promouvoir l'industrialisation de ces zones.

Altération de la confiance du contribuable

Il y a parfois un écart entre ce qu'un pays veut faire en termes de fiscalité et ce qu'il finit par faire. Ainsi, les dirigeants peuvent constater qu'il y a une différence entre la volonté du peuple et le résultat démocratique de l'action politique qui a été entreprise. La conception de certains systèmes politiques, tels que le système *Checks and Balances* aux États-Unis, ne permet pas

vraiment à la majorité d'obtenir ce que le peuple veut. De plus, la progressivité de l'impôt ne produira pas le même résultat selon le système politique considéré : par exemple, dans le système suédois basé sur un compromis politique, ou dans le système américain basé sur le système *Checks and Balances*. Cette divergence conduit les citoyens à se méfier de leur système politique et de leurs dirigeants politiques, or la confiance dans le gouvernement est essentielle en matière d'impôts. Cette méfiance est encore accrue dans un contexte international, où la concurrence fiscale met en concurrence les États, lorsque la législation d'un pays attire les contribuables en raison d'un taux d'imposition plus attractif (Irlande) ou de l'existence de mesures de transparence à la carte, comme en Suède.

Aux États-Unis, le président peut signer ou non la loi fiscale issue du Congrès. En effet, comme les membres du Congrès représentent de nombreux intérêts territoriaux divergents, un projet de loi fiscale peut ne satisfaire personne. Les lobbyistes font du lobbying, tout comme les entrepreneurs qui sont en faveur de réductions d'impôts. Le résultat final peut donc décevoir les citoyens.

Pour accepter les impôts, il faut que la relation de confiance entre le peuple et ceux qui le gouvernent ne soit pas altérée. C'est la clé de l'acceptation de l'impôt. Le contribuable doit avoir

confiance dans le processus politique de décision fiscale, mais aussi dans sa relation avec l'administration fiscale. Il est difficile d'accepter l'impôt dans une société où il y a trop de fraude, d'évasion ou de corruption. Le contribuable est prêt à payer s'il pense que tous les autres contribuables paient. Si quelqu'un réduit sa part d'impôts, il pensera toujours qu'il paie trop par rapport aux autres. Le contribuable est toujours confronté à un choix : payer ou ne pas payer, déclarer ou ne pas déclarer, payer en espèces ou réduire les montants à déclarer. Si la confiance est établie, le contribuable est plus susceptible de payer sa juste part d'impôts. À l'inverse, s'il existe un doute sur le comportement de l'administration fiscale ou de l'État, le contrat social se rompt.

Avec les nouvelles technologies, la confiance est plus un espoir qu'une assurance. Ce sont les technologies sous-jacentes qui créent la confiance en assurant à des personnes qui ne se connaissent pas qu'elles peuvent se faire confiance pour collaborer sur la blockchain. L'émergence des monnaies virtuelles révolutionne également le lien de confiance que les individus ont historiquement construit avec la monnaie fiduciaire. Cependant, l'administration désincarnée - en l'absence d'un agent physique pour la représenter - qui assimile l'individu à un flux informatique, l'utilisation de l'automatisation dans la prise de

décision politique ou la fixation d'impôts basés sur la collecte de données que la personne ne contrôle pas, sont autant d'éléments qui font perdre confiance au contribuable.

Enfin, la confiance du contribuable peut être altérée par le manque de stabilité de la règle fiscale, causé par le changement des objectifs fixés par le gouvernement. Cette instabilité de la politique fiscale, ou son incohérence, augmente l'insécurité juridique du contribuable. Certains changements de politique fiscale sont très coûteux pour les entreprises qui investissent lourdement pour atteindre l'objectif fixé, puis se retrouvent du jour au lendemain avec l'objectif inverse et un investissement perdu. Ce changement peut également être observé dans la politique fiscale environnementale et conduit à une mauvaise compréhension du système fiscal par le contribuable.

Gouvernance fiscale

Aujourd'hui, nous assistons à un changement de pouvoir qui conduit à de nouveaux modèles de gouvernance fiscale mondiale. Les organisations établissant des standards, telles que l'OCDE, élaborent des principes que les pays membres peuvent mettre en œuvre dans leur législation nationale. Les organisations multilatérales sont les plus influentes dans les affaires

internationales au XXI^e siècle, et les groupements d'États tels que le G7 ou le G20 exercent une réelle influence. On assiste à une **évolution vers des acteurs non étatiques et aussi vers des zones géographiques** qui cherchent à agir collectivement pour défendre leurs intérêts régionaux dans divers forums, comme l'ATAF ou le programme régional Amérique latine et Caraïbes au sein de l'OCDE.

Le changement concerne également le processus mis en place par ces institutions ou groupes d'intérêt économique commun, qui aboutira à la promulgation d'une norme minimale acceptée et examinée par les pairs, puis discutée dans les forums. Un État qui ne s'y conforme pas risque d'être placé sur des listes établies par l'OCDE, l'UE et certains pays pour son comportement non coopératif. Un rapport négatif sur un pays est ce qui se rapproche le plus d'une sanction.

Enfin, ce phénomène interroge la pertinence du maintien de modèles qui incarnent des intérêts économiques différents se traduisant par des modèles de traités différents (ex : ONU, OCDE, ATAF, USA...), alors que les pouvoirs régionaux se redessinent et que le modèle OCDE est majoritaire. Par ailleurs, **la légitimité d'organisations telles que l'OCDE, qui négocie dans un cadre « inclusif » comprenant plus d'États qu'elle n'en compte de membres**, peut également être remise en question.

4. Aggravation des inégalités

Certains économistes, comme Thomas Piketty, identifient un mouvement historique vers l'égalité sur le long terme, démontrant que le monde actuel est plus égalitaire que par le passé, évoluant vers une plus grande égalité de statut, de propriété, de revenu, de sexe et de race. Pour autant, la réalité montre que des facteurs tels que la Covid19 et le vieillissement de la population ont accéléré la croissance des inégalités. Cette réalité économique et sociale pose de nouveaux défis fiscaux pour lutter contre les inégalités de richesse et de revenu et contre les inégalités entre pays.

Inégalités de richesse et de revenu

La richesse est de plus en plus inégale, et les tentatives passées pour y remédier n'ont pas fonctionné. Les expériences d'impôt sur la fortune abandonnées par plusieurs États, les programmes d'investissement dans la citoyenneté ou la résidence n'ont pas été très fructueux, que ce soit pour lutter contre l'évasion fiscale internationale ou pour remédier aux inégalités de richesse et de revenu. En outre, la Covid19 a contribué à accroître la dette, les dépenses et les inégalités.

Le principe de la capacité contributive nous rappelle qu'un État doit répartir ses charges de manière équitable, en tenant compte de la capacité économique des citoyens. L'atteinte à cette capacité peut provoquer un sentiment d'injustice fiscale chez les contribuables, ce qui peut les conduire à la révolte, comme dans le cas des mouvements sociaux des gilets jaunes ou des bonnets rouges en France, signes d'exaspération fiscale. Les impôts permettent à l'État d'exister et de financer les dépenses d'intérêt général. En contrepartie, l'État doit pouvoir collecter des impôts pour aider au développement de son pays en redistribuant cet argent à la population, afin de construire des routes, des hôpitaux ou des écoles. Pour assurer son bon fonctionnement, les institutions doivent garantir que l'argent public est utilisé comme prévu.

Une autre inégalité concerne la répartition entre les revenus du travail et les revenus du capital. L'économiste américain Arnold Harberger a fondé ses premières théories économiques sur l'hypothèse d'une économie fermée⁹. **Après avoir revisité ses recherches pour prendre en compte la révolution de l'éco-**

Note 9 « The Incidence of the Corporation Income Tax Revisited », National Tax Journal, vol. 61(2), pages 303-312, juin 2008.

nomie ouverte, il n'a pas hésité à modifier sa théorie pour affirmer que c'est désormais le travail qui supportera le coût de l'impôt sur les sociétés, car si une entreprise est trop taxée dans un pays, elle peut aller ailleurs. En France, l'équilibre entre la fiscalité du travail et celle du capital a pris différentes tournures, d'un rééquilibrage en faveur de l'un ou l'autre selon les périodes. En outre, il existe certaines inégalités en matière de droits de succession, car il semble que des situations factuelles similaires ne soient pas traitées de la même manière et cette situation est aggravée par le fait que les autorités fiscales ne disposent pas des informations nécessaires dans ce domaine.

Inégalités entre pays

Les pays en développement ont des besoins différents de ceux des pays développés. L'une des difficultés pour les pays en développement est le besoin de propriété intellectuelle, de capital ou de services. Pour ce faire, ils font appel à des sociétés étrangères et le coût de la retenue à la source est répercuté sur le client dans le pays en développement. Cette situation est un frein au développement économique. L'introduction d'un article 12 B dans le modèle ONU qui donne aux entreprises le choix de payer l'impôt sur la base du revenu brut, sous la forme

d'un taux de retenue à la source convenu par les parties au traité, ou du revenu net selon une formule de répartition, et la mise en œuvre de l'approche autorisée de l'OCDE montrent que cette question n'est pas simple et que la solution est difficile à trouver.

En outre, la réforme fiscale internationale a été menée par l'OCDE dans un cadre dit « inclusif » qui réunit 140 pays « sur un pied d'égalité », alors qu'en temps ordinaire l'OCDE est composée de 38 États membres. Certains pays, comme le Brésil, ont une situation intéressante à cet égard, puisqu'ils n'ont pas signé le MLI, mais négocient néanmoins dans le cadre inclusif en traitant de manière bilatérale. Toutefois, le ministre brésilien de l'économie a plaidé ces derniers mois pour une intégration rapide du Brésil dans l'OCDE, dont le processus d'adhésion a déjà commencé. Si des progrès ont été réalisés, permettant à de nombreux pays en développement de rejoindre les négociations, un sentiment commun prévaut selon lequel ce seront toujours les 10 pays les plus puissants qui comptent le plus, même en considérant que certains pays en développement sont techniquement forts. En 2018, une étude a observé que si le MLI offre théoriquement une grande flexibilité aux signataires, certains traités majeurs restent en dehors du champ d'application de l'instrument. Parmi les traités qui ne corres-

pondent pas, un grand nombre d'accords ne sont pas répertoriés par les pays développés, ce qui indique que le champ d'application de cet instrument n'est pas aussi large que prévu¹⁰. Si de nombreuses voix peuvent être entendues, elles risquent d'être diluées dans les comités de pilotage ou autres groupements qui transformeront ce qui est dit, alors que tous les États n'y seront pas. Il y a un manque de légitimité dans les structures. De son côté, l'ONU peut présenter un cadre dysfonctionnel dans lequel peuvent s'exprimer des positions politiques de blocage, comme dans le cas du Code de conduite sur les aides fiscales lancé il y a une dizaine d'années et paralysé par certains pays qui ne veulent pas accorder des aides qui seraient soumises à l'impôt. Dans certains cas, l'existence et la persistance des inégalités maintiennent les pays en développement dans une impasse. D'une part, ils ne peuvent pas respecter les traités d'investissement en raison de ces inégalités, et d'autre part, leur réforme entraînerait la violation de ces mêmes traités. D'autres pays, comme le Brésil, où la répartition des richesses est l'une des pires au monde, ont des difficultés à changer cette

réalité par le biais de la fiscalité car le taux de pauvreté y est très élevé. L'une des difficultés réside également dans l'équilibre entre rendement, capital et inflation.

Enfin, l'évolution démographique et le vieillissement de la population ont déjà commencé à affecter certains pays, comme le Japon, qui a la population la plus âgée du monde selon le FMI (<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/CR/2020/English/1JPNEA2020001.ashx>). **Le vieillissement de la population devrait accroître les inégalités de revenus** car, en fonction de la structure de la population, de moins en moins d'actifs travailleront pour subvenir aux besoins de plus en plus de personnes âgées. Ce sera un défi pour l'avenir, car les revenus diminueront en raison de la baisse de la population et de l'augmentation rapide de la part des personnes âgées. Les systèmes de sécurité sociale et la répartition des revenus seront affectés par cette réalité démographique.

5. Mise en œuvre de la réforme

En attendant la mise en œuvre du pilier 1 et du pilier 2, les défis fiscaux sont nombreux face à l'incertitude du succès de cette réforme.

Note 10 Suranjali Tandon, The Multilateral Legal Instrument : A developing country perspective, NIPFP Working paper series, n°220, 2018 : https://nipfp.org.in/media/medialibrary/2018/03/WP_2018_220.pdf.

En attendant le Pilier 1

Originellement, les discussions ont porté sur l'importance des données, leur rattachement aux États et la nécessité de capter la valeur créée par les entreprises du numérique. Le pilier 1 ne suffira pas à répondre à ces enjeux, car il a ensuite été étendu sous la pression des États-Unis à l'ensemble de l'économie contrairement à la volonté du Royaume-Uni souhaitant se concentrer sur l'économie numérique.

L'objectif de ce pilier est de taxer là où la vente a lieu, c'est-à-dire là où se trouve le consommateur immobile. L'imposition des bénéfices là où se trouve le marché facilite le recouvrement, rend plus difficile le déplacement des bénéfices et élimine la concurrence fiscale. En fin de compte, l'approche est plus économique que juridique, ce qui rappelle le problème qui s'était posé dans les années 1920 aux États-Unis, lorsque la méthode de répartition avait été rejetée car jugée trop complexe, au profit du principe de pleine concurrence, qui est toujours applicable malgré la réforme actuelle.

Cependant, plusieurs doutes ont été exprimés quant à la réalisation de ce pilier. Pour certains, même s'ils sont correctement mis en œuvre, les efforts consentis pour réaliser cette réforme ne se traduiront pas par un montant significatif de recettes

fiscales pour les États. Certains pays en développement ne voient pas l'intérêt de mettre en œuvre les règles du premier pilier lorsque chaque paiement effectué par un non-résident est soumis à une retenue à la source, qu'un tel système fonctionne bien depuis longtemps et est conforme aux règles internationales. En outre, certains pays ont mis en place des taxes numériques qui rapportent plus d'argent que le coût de mise en œuvre de la réforme. Ainsi, certains pays en développement craignent que les efforts déployés pour réaliser cette réforme ne se traduisent pas par un montant significatif ou suffisant de recettes fiscales.

Si la réforme devient une réalité, le progrès sera significatif, car il implique de s'éloigner de la théorie de l'entité distincte et de la comptabilité séparée pour considérer le groupe comme un tout. La symbolique est forte et implique de s'éloigner du lien physique et, dans une moindre mesure, du principe de pleine concurrence. La prise en compte du marché pour la répartition de l'impôt est novatrice, car elle implique de taxer sur la base d'une vente. Si tel est le cas, les pays en développement espèrent pouvoir mettre en œuvre le premier pilier de manière simple et peu coûteuse. Si certains États ont accepté de retirer leur taxe numérique en cas de mise en œuvre du premier pilier, tous ne l'ont pas fait, et il est probable que ces mesures se

cumulent avec les mesures unilatérales. Si la réforme échoue, il y aura un risque d'accumulation de règles multiples comme la taxe sur les bénéfices détournés, la taxe d'égalisation en Inde et la taxe sur les services numériques (TSN) en Europe ou encore de multiples TSN dans certains États fédéraux comme le Brésil. Dans ce cas, toutes ces règles devraient probablement être normalisées et un système de crédit d'impôt approprié devrait être prévu.

En attendant le Pilier 2

Les règles économiques du deuxième pilier fonctionnent comme un cartel sur un marché privé, ce qui est intrinsèquement instable. En effet, il existe toujours une incitation, du moins à court terme, pour l'un des participants à réduire secrètement ou publiquement ses prix, auquel cas il obtient une plus grande part du marché au détriment de ses concurrents. Il est donc important de déterminer comment le mettre en place de manière à ne pas encourager les entreprises à pratiquer des prix inférieurs à ceux de leurs concurrents. Les règles juridiques impliquent que chacun accepte de respecter les règles pour que le système fonctionne et que les recettes soient effectivement taxées quelque part. Nous devons éviter la situation où les États conviennent

que les revenus ne doivent pas être imposés, et c'est certainement la raison pour laquelle la règle UTPR a été élaborée. Quoi qu'il en soit, le pilier 2, qui touchera davantage d'entreprises que le pilier 1, est théoriquement plus facile à mettre en œuvre parce qu'il est moins novateur que le pilier 1.

Si la réforme devient une réalité, il y aura un risque de double nivellement car les paradis fiscaux passeront à 15%, et ceux qui sont au-delà diminueront à 15%. Cette norme minimale de 15% mettra l'accent sur l'assiette, et donc sur les aides et les incitations. En effet, un article récent montre que « le deuxième pilier augmente les incitations pour (au moins certains) pays à réduire l'impôt sur les sociétés qu'ils imposent aux entreprises, augmentant ainsi la probabilité que les pays réduisent l'impôt sur les sociétés, peut-être même jusqu'à zéro »¹¹.

En fait, la structure du deuxième pilier souffre d'un certain nombre de faiblesses, comme le montre l'application aux entreprises et aux pays en développement. Pour les pays en développement, la réforme introduira des règles complexes (UTPR, IIR) alors que les règles déjà en place sont simples et

Note 11 Devereux, Vella et Wardell-Burrus, «Pillar 2: Rule order, Incentives, and Tax Competition», Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief 2022.

fonctionnent bien (système de retenue à la source, principe de pleine concurrence et règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (CFC)). En outre, on peut s'interroger sur l'utilité de la règle STTR. Quel est l'intérêt de fixer un taux de retenue à la source de 9 % alors que de nombreux pays appliquent déjà un taux plus élevé ? Et quelle sera la compatibilité générale avec les conventions fiscales bilatérales ? De leur côté, les entreprises auront du mal à s'accommoder des nouveaux principes. Par exemple, la définition d'une base d'imposition dans un grand groupe ayant différentes activités et différents systèmes comptables sera complexe et nécessitera une analyse très précise, transaction par transaction, des structures du groupe. Le coût d'ajustement humain et financier pour l'entreprise sera élevé et certains groupes pourront préférer payer des pénalités de non-conformité plus rentables que le coût de mise en conformité avec la réforme. La mise en œuvre de la DAC 6 montre le paradoxe d'une obligation de conformité dans un laps de temps très court, et du fait d'avoir des pénalités qui varient d'un pays à l'autre (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>). De plus, il faut faire attention aux failles créées par les divergences de mise en œuvre et d'application entre les États, qui pourraient conduire à l'existence d'une situation hybride dont les entreprises pourraient tirer profit, en l'absence de règles communes harmonisées. À cet

égard, la mise en œuvre de la directive ATAD 2 reflète la difficulté des États à traiter les arrangements hybrides et à appliquer les règles existantes. En ce qui concerne l'entreprise américaine, le problème est que l'accord international porte sur la possibilité d'introduire le deuxième pilier, et non sur l'obligation de le faire. Par conséquent, les États-Unis peuvent rester en dehors de l'accord alors que de nombreuses règles ont été influencées par la position américaine. Il existe donc un risque que les entreprises américaines soient soumises à la fois à GILTI et à l'UTPR si la législation nationale américaine n'est pas modifiée. Si la réforme échoue, il sera probablement nécessaire d'aller plus loin dans la voie de la taxation là où se trouve le consommateur immobile, et lorsque cela n'est pas possible d'augmenter la TVA.

6. L'inadéquation de la règle de droit

L'inadéquation de la règle de droit conduit à deux défis fiscaux : l'inexistence ou l'inadéquation des concepts et la complexité de la norme fiscale.

Inexistence ou inadéquation des concepts

L'émergence des nouvelles technologies a mis au défi les systèmes fiscaux nationaux, qui manquent parfois d'un concept approprié pour établir une qualification juridique. Un exemple est la création du concept « d'actif numérique » en France, qui n'existait pas il y a plusieurs années. L'utilisation de nouveaux cadres technologiques, tels que la blockchain, ou de nouveaux produits technologiques tels que les crypto-monnaies ou les NFT, enrichit les catégories acceptées par un système juridique donné. Cet enrichissement doit également permettre de **mettre à jour des concepts aujourd'hui dépassés, comme celui de l'établissement stable**. L'article 5§1 de la convention modèle OCDE permet beaucoup de choses, et l'interprétation de ce concept par certains pays non membres de l'OCDE sans tenir compte des commentaires associés, comme le font l'Arabie

Saoudite ou le Soudan, pose des difficultés. En outre, certaines règles juridiques doivent être clarifiées, comme l'ajustement des taxes à la frontière en vertu du droit de l'OMC. Il en va de même pour la notion de source, sans que l'on sache clairement de quelle source il s'agit, du lieu de production, du lieu où la valeur est ajoutée ou du lieu de consommation. La même observation peut être faite à propos de la distinction entre les concepts d'évasion et de fraude, qui est actuellement floue dans plusieurs pays et doit être mieux définie de manière commune, d'autant plus que cette distinction est liée à d'autres concepts de résidence fiscale (plus facile à déplacer) et de citoyenneté (plus difficile à changer).

Le contexte changeant dans lequel la règle de droit a été élaborée doit permettre son évolution. Les principaux modèles de conventions OCDE et ONU ont été adoptés à une époque différente de celle d'aujourd'hui. Le modèle des Nations unies est né de la nécessité de trouver un terrain d'entente entre les pays développés et les pays en développement, alors qu'aujourd'hui les pays en développement sont directement impliqués dans les discussions sur la réforme fiscale internationale par le biais du cadre inclusif. L'ONU a également montré qu'elle pouvait agir directement pour modifier son modèle et introduire un nouvel article sur les services numériques, comme l'article

12 B. Cependant, l'imposition par l'État de résidence reste la règle primaire, et l'imposition par l'État de source la règle secondaire. Cette règle est communément acceptée et la réforme BEPS continue de proposer cette priorité dans le pilier 2. Les pays en développement sont moins favorisés par cette structure.

Enfin, certains concepts ont été édictés pour faire fonctionner la réforme, sans être des principes fondateurs de la fiscalité internationale. C'est le cas de la création de valeur, qui est une coquille vide. C'est plus un concept politique qu'un concept économique. La bonne définition de la création de valeur ne manquera pas de remettre en cause les futures réformes du système fiscal international. Un auteur démontre que « les développements récents du Pilier 1 (Montant A) ont complètement négligé d'aborder la question de la création de valeur (et pas seulement pour l'économie numérique) » et propose l'intégration d'un concept cohérent de création de valeur pour le Développement, l'Amélioration, le Maintien, la Protection et l'Exploitation (DEMPE), afin de faciliter l'alignement de la création de valeur et de la distribution des bénéfices, notamment en termes de prix de transfert¹².

Note 12 Oliver Treidler, «On Defining the Concept of Value Generation for Transfer Pricing in the 21st Century», SSRN 2022.

Complexité de la norme fiscale

Les règles fiscales internationales deviennent de plus en plus complexes en raison d'une superposition de normes, aggravée par la réforme incrémentale de la fiscalité internationale. Aujourd'hui, pour analyser une convention fiscale bilatérale, il faut disposer de la convention, du MLI, des clauses de la nation la plus favorisée, de la législation des deux États, des textes et de la jurisprudence européenne, en attendant l'entrée en vigueur des différents instruments multilatéraux qui seront utilisés demain pour mettre en œuvre la réforme fiscale internationale. Certains pays africains, comme le Mali, devront appliquer cette superposition de normes à la simplicité de leurs lois. Pour éviter de compliquer inutilement des règles internes simples, le Brésil a préféré conserver ses règles internes sur les CFC, les prix de transfert et les retenues à la source, car cela impliquerait aussi des changements constitutionnels. Ce chevauchement s'accompagne d'une prolifération de règles anti-abus dans le monde, sans commentaire, sans jurisprudence, ni cas communs ou même normes d'interprétation communes permettant de comprendre le fonctionnement de ces différentes règles et leur articulation. Dans le contexte de l'application du test de l'objet principal, un certain nombre de termes ne sont pas définis ou ont des significations différentes selon les pays. Le seul exemple

européen montre la difficulté d'administrer 27 systèmes fiscaux différents pour les entreprises en l'absence de règles communes.

D'autre part, le contribuable fait l'expérience de la même complexité lors de contrôles fiscaux simultanés dans différents pays, où il est confronté à différentes administrations fiscales sans savoir quelles règles de l'administration fiscale il doit suivre : celle qui effectue le contrôle ou une autre, ou toutes en même temps. Cette situation crée une insécurité juridique pour le contribuable. Il en va de même pour la TVA, où la réaction d'une administration fiscale peut entraîner une imposition multiple sans qu'il soit possible à l'heure actuelle de l'éliminer car il s'agit d'un domaine non couvert par les conventions fiscales.

Enfin, la rédaction de la règle fiscale a également un impact sur la justice et l'égalité fiscales. On constate que les conventions sont rédigées par des personnes issues des systèmes de *common law*, ce qui entraîne des difficultés en cas d'imprécision pour les interpréter. Lorsque le droit est réécrit, c'est parfois pour rendre plus dense et plus lourd un texte qui était simple à l'origine. Tel est l'exemple en droit européen de la réécriture de la sixième directive TVA, qui est passée de 38 articles (sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur

ajoutée : assiette uniforme) à 414 articles dans la version modifiée (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée).

7. Limitation du système de résolution des litiges

La limitation du système de résolution des litiges est un défi qui interroge le rôle des tribunaux, d'autant plus que la mise en œuvre de la réforme conduira inévitablement à une augmentation des litiges fiscaux et à la manifestation des limites de l'arbitrage en matière fiscale.

Le rôle des tribunaux

Certaines des règles issues de la réforme ne donnent pas aux tribunaux la possibilité immédiate d'interpréter la règle. Certains litiges surviendront ultérieurement et permettront d'interpréter ou de coordonner les règles du pilier 2, par exemple relatives à l'attribution d'un crédit d'impôt recherche. Pour l'instant, le cadre juridique de la réforme n'est pas encore en place. Des questions pourront se poser à l'avenir, comme celle de savoir

si un juge de droit civil peut utiliser une décision rendue par un juge de *common law* sur le pilier 1. Le seul constat que l'on peut faire pour l'instant est que le juge a du mal à traiter une règle de nature économique. En matière de prix de transfert, la logique est plus économique que juridique. Cette situation explique sans doute pourquoi il y a peu de contentieux dans ce domaine au niveau des cours suprêmes, car il y a peu de place pour l'application d'une règle de droit, sauf pour les questions de procédure. De plus, pour juger certaines situations, **la matière fiscale nécessite la connaissance par le juge d'autres matières que le droit**, comme l'économie, la comptabilité ou la finance.

Par ailleurs, on peut trouver certaines **mauvaises pratiques consistant à contourner une décision de justice par le biais d'une loi rétroactive**, agissant contre la sécurité juridique et fiscale du contribuable. Un exemple indien illustre cette incertitude. L'État indien a perdu un litige fiscal contre Vodafone devant la Cour suprême en 2012 (Supreme Court of India, Vodafone International Holdings vs Union of India & Anr, 20 janvier 2012). En réponse à cette défaite, l'État a adopté une loi pour taxer rétroactivement les transactions litigieuses de l'entreprise. La société britannique Vodafone a alors fait valoir que ce changement rétroactif de la loi n'était pas juste et équitable, sur la base de l'article 9 du traité d'investissement signé entre l'Inde

et les Pays-Bas en 1995. La Cour permanente d'arbitrage de La Haye a tranché en faveur de Vodafone (affaire CPA n° 2016-35 : Vodafone International Holdings BV (Pays-Bas) c. Inde, sentence, 25/09/2020). Ces pratiques ont été sanctionnées par la Cour. En 2022, le gouvernement indien a annoncé qu'il rembourserait le montant en litige à Vodafone. Cette situation pourrait potentiellement modifier la position prudente d'autres juridictions, comme celle de la CEDH dans l'affaire Vegotex renvoyée devant la Grande Chambre en 2021, qui a permis l'application rétroactive d'une nouvelle législation pour éviter la prescription d'un crédit d'impôt imputable au contribuable ([https://hudoc.echr.coe.int/eng/-/{«itemid» :\[«001-206214»\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng/-/{«itemid» :[«001-206214»]})).

Vers une augmentation des litiges fiscaux

La multiplication des normes, leur imbrication ou leur complexité rendent leur application et leur interprétation difficiles, ce qui générera inévitablement de nombreux conflits multi-juridictionnels. **La conception du pilier 1 conduira nécessairement à devoir dépasser le lieu du conflit et à créer un risque de litiges multiples**. Le conflit ne sera plus entre le contribuable et l'administration fiscale, mais entre les Etats sur la répartition de l'impôt entre plusieurs juridictions. **Aucune juridiction n'est**

prévue à cet effet. Si l'ORD de l'OMC peut traiter ce type de litige et reste très compétent en matière fiscale, il n'est pas vraiment efficace. La procédure amiable n'est plus suffisante et les délais actuels de traitement des litiges sont trop longs. On le voit dans le domaine des prix de transfert, où les délais s'allongent et où l'ouverture de plusieurs procédures (par exemple une par pays) peut complètement paralyser le litige.

Limites de l'arbitrage en matière fiscale

En pratique, si l'accord amiable pour les différends fiscaux internationaux fonctionne très bien et permet de régler le litige sans rendre la décision publique, les contribuables ont également recours à l'arbitrage dans le cadre d'un traité bilatéral d'investissement (TBI) chaque fois qu'il n'existe pas d'exception fiscale. L'arbitrage fiscal est la poursuite de la procédure amiable devant un panel d'experts partiellement indépendants - dont certains sont en fait nommés par les autorités fiscales - sans implication effective de la personne et avec le droit pour cette personne de remettre en cause le résultat de la sentence arbitrale. Toutefois, certaines limites européennes sont apparues depuis l'affirmation dans l'affaire Achmea de la CJUE de 2018 que la clause d'arbitrage investisseur-État d'un traité bilatéral d'investissement entre deux États membres de l'UE n'était pas com-

patible avec le droit de l'UE (<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199968&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=823663>). Depuis, la plupart des États membres de l'UE se sont engagés à mettre en œuvre l'accord pour la résiliation des TBI intra-européens (<https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/d203607b-1dd9-44f0-aead-b1dc0d27ffa7/files/3dea0320-9a7c-4d2e-8512-2b9f19decdf2>) et la CJUE continue à démanteler progressivement l'arbitrage d'investissement intra-UE. En effet, le raisonnement d'Achmea a été étendu aux conventions d'arbitrage *ad hoc* identiques aux clauses d'arbitrage des TBI intra-UE (<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=248141&pageIndex=0&doclang=FR&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=26091670>).

L'arbitrage reste un système intéressant en matière fiscale, car il est plus souple, puisqu'il est également possible de choisir les arbitres en fonction de la nature du litige (prix de transfert, retenue à la source ou autre). Certains pays, comme le Brésil, tentent d'introduire ce mécanisme depuis plusieurs années, mais sans succès. En fait, l'arbitrage pose une difficulté pour les pays en développement, qui n'ont pas la possibilité de choisir les arbitres, et presque tous les arbitres sont issus de pays développés. Le manque de ressources humaines, d'expérience

et de formation empêche ce recrutement. Dans ce contexte, les intérêts des pays en développement sont moins bien protégés. Dans certains pays en développement, la constitution ne permet pas l'exécution d'une décision contraignante prise en dehors du pays. Cette distance a été prise pour éviter un retour à l'histoire coloniale de certains pays où la plus haute juridiction était un conseil privé situé à l'extérieur du pays (par exemple le Nigeria avec le Royaume-Uni).

De nombreux pays en développement sont conscients de l'impact fiscal des traités d'investissement et développent des pratiques visant à exclure la fiscalité de leur champ d'application, par exemple en incluant une clause de sauvegarde. Il est difficile pour les pays en développement de respecter les traités d'investissement en raison de difficultés économiques liées à l'inégalité, au droit du travail, à la pauvreté, à l'instabilité institutionnelle ou au déficit démocratique. Les implications fiscales des accords d'investissement ne sont souvent pas bien comprises par certains pays en développement au moment de leur conclusion. Il est donc difficile d'entreprendre des réformes économiques sans se heurter à ces traités, avec le risque de voir apparaître des régimes fiscaux différents entre le moment où le traité a été conclu et celui où il est mis en œuvre.

3.

les questions
de politiques fiscales
pour l'avenir

Compte tenu de l'état de l'art et des défis fiscaux précédemment constatés, plusieurs questions doivent être examinées afin de construire les politiques fiscales du futur : Comment atténuer le changement climatique ? Comment accompagner le changement technologique ? Comment repenser le processus de décision en matière fiscale ? Comment lutter contre les inégalités ? Comment repenser la fiscalité des entreprises ? Comment améliorer la règle de droit ? Comment améliorer le mécanisme de règlement des différends ?

1. Comment atténuer le changement climatique ?

Il est nécessaire de sensibiliser les citoyens au changement climatique afin de modifier le comportement des ménages, des entreprises et des institutions, et d'inciter les gouvernements à prendre les mesures suffisantes pour répondre à l'urgence décrite par le rapport du GIEC. Les Etats doivent prendre conscience de l'urgence climatique afin d'orienter au plus vite leurs politiques publiques vers la préservation de l'environnement et des ressources naturelles, et doivent également se

concentrer sur les pollutions diffuses¹³. Si de nouvelles perspectives telles que la caractérisation juridique des biens communs ou l'adoption d'un régime fiscal universel pour l'exploration de l'espace peuvent être envisagées, certaines mesures peuvent être prises pour améliorer le système fiscal existant.

Caractérisation juridique des biens communs

Comment gérer au mieux les ressources naturelles partagées par de nombreuses personnes ? Elinor Ostrom a publié un livre sur les biens communs en 1990¹⁴, répondant à cette question du point de vue de la manière dont les droits de propriété affectent l'allocation des ressources. Pour éviter la « tragédie des communs » qui symbolise la dégradation de l'environnement à laquelle il faut s'attendre lorsque de nombreux individus utilisent en commun une ressource rare, Ostrom a développé une théorie des communs basée sur trois caractéristiques :

Note 13 Il s'agit de sources de pollution sans point d'origine unique, par exemple le transport de polluants hors du sol par le ruissellement des eaux de pluie.

Note 14 Governing the Commons - The evolution of institutions for Collective Action, Cambridge University Press, 1990.

l'existence d'une ressource, des droits pour distribuer ses usages et une gouvernance collective pour assurer la durabilité de la ressource. Cette méthode permet de gérer au mieux des ressources rares et modifiables. En effet, l'idée est de considérer qu'il existe des biens ou des ressources auxquels est associé un intérêt commun, socialement, collectivement et juridiquement reconnu. Pour protéger cet intérêt commun qui peut être national, international ou local, la communauté désignée comme l'organisation sociale ou le gouvernement de la ressource va gérer les différents droits, accès ou autres aspects du bien commun, afin d'assurer la durabilité de la ressource.

Dans cette perspective, **pourquoi ne pas considérer l'eau, l'espace ou le climat comme des biens communs et imaginer un moyen de les taxer afin de préserver l'existence de ces ressources et de lutter contre leur exploitation lucrative ?** Une telle caractérisation juridique permettrait de mieux protéger les ressources communes et plus particulièrement d'échapper aux règles bloquantes de la super-majorité requise pour certains Etats américains afin d'introduire un changement dans la fiscalité environnementale.

Un régime fiscal universel pour l'exploration de l'espace extra-atmosphérique

Les activités dans l'espace se multiplient ces dernières années et certaines entreprises de tourisme spatial réalisent déjà des bénéfices en proposant des voyages dans l'espace, comme la société Space Adventures qui travaille actuellement sur le déploiement des premiers aéroports spatiaux commerciaux. D'autres entreprises privées comme SpaceX ou Blue Origin travaillent à l'installation d'habitats extra-terrestres. Pour éviter une tragédie des biens communs et instaurer la confiance nécessaire à la gouvernance, certains chercheurs proposent d'adopter un régime fiscal universel pour l'exploration de l'espace extra-terrestre¹⁵. La fiscalité apparaît comme une clé pour envisager la bonne répartition des bénéfices spatiaux.

Ces auteurs proposent **la création d'un régime fiscal universel en vue d'une participation universelle aux coûts et aux bénéfices de l'exploration spatiale, dans lequel les pays se verraient facturer un pourcentage de leur PIB comme coût pour bénéficier**

Note 15 Proposition d'Alexander Ezenagu et Eytan Tepper, Adopter un régime fiscal universel pour l'exploration de l'espace extra-atmosphérique, Proposition sélectionnée par le jury du Labo d'idées ADI/ILA 2023.

potentiellement de l'espace. Pour mettre en œuvre un tel régime fiscal universel, les pays doivent abandonner leur souveraineté fiscale à une autorité supranationale (une agence fiscale internationale dirigée par les Nations unies) et se conformer aux décisions et aux normes fixées par cette autorité pour être taxés en fonction de leur capacité de paiement, c'est-à-dire de leur PIB, pour les avantages qu'ils peuvent tirer de l'espace. Une option viable sera un taux forfaitaire sur le PIB des pays. Les pays deviennent donc des contribuables.

Au-delà de cette proposition, d'autres types de taxes peuvent être envisagés, comme l'imposition des bénéfices réalisés dans l'espace par les entreprises, ou la taxation des débris spatiaux, de la mise en orbite des satellites ou du tourisme spatial. Ces perspectives pourraient également contribuer à préserver les ressources spatiales et à éviter leur surexploitation.

Améliorer le système fiscal existant

Différentes politiques fiscales pourraient être proposées pour améliorer le système fiscal existant en modifiant certaines règles constitutionnelles, en améliorant certaines règles fiscales et en promouvant la gouvernance climatique.

Tout d'abord, certains changements juridiques peuvent être apportés afin d'introduire la protection de l'environnement dans la Constitution lorsque ce n'est pas encore le cas, ou d'introduire des mesures anti-épuisement, comme une règle selon laquelle on ne peut pas utiliser plus que ce que la ressource peut produire. Une idée plus audacieuse serait d'avoir une constitution thématique, ici dédiée à l'environnement.

Ensuite, certaines règles fiscales peuvent être améliorées dans trois directions. Tout d'abord, pour mieux évaluer et contrôler les comportements, différentes solutions ont été proposées comme l'introduction d'une évaluation annuelle de l'empreinte carbone des entreprises, des individus ou des Etats ou le renforcement des règles de *reporting* et d'évaluation pour évaluer la performance réelle des investissements verts et le contrôle international des dépenses fiscales. Il en va de même pour l'amélioration de l'affectation des recettes avec la mise en place d'une taxe sur les transactions financières (par exemple la taxe Tobin) qui serait affectée à la lutte contre le réchauffement climatique ou un système d'affectation directe des taxes au financement de projets environnementaux. Ensuite, pour mieux orienter les comportements, il sera possible de mettre en place des règles générales et spécifiques. En ce qui concerne la mise en place de mécanismes généraux, on peut citer un ajustement

aux frontières (par exemple le mécanisme européen d'ajustement aux frontières carbone (CBAM) compatible avec le droit de l'OMC, dont l'idée est d'uniformiser les règles entre producteurs européens et extra-européens en matière d'émissions de gaz à effet de serre), une taxe carbone, un impôt sur la fortune climatique ou une carte carbone individuelle. Il semble également nécessaire de développer certains instruments négatifs pour corriger les comportements nuisibles (par exemple, l'élimination des subventions aux combustibles fossiles avec des subventions à la reprise des véhicules polluants permettant l'achat d'un véhicule vert ou des exemptions ou des aides à l'achat de forêts). Ensuite, certaines mesures plus spécifiques ont été proposées. Ainsi, la création de taxes sur les éléments naturels, comme l'eau. Pour les entreprises, la mise en place d'un système de bonus-malus basé sur leur comportement environnemental à partir de critères à définir, tels que le choix de circuits longs, l'utilisation de pesticides ou d'énergies renouvelables, le recyclage des déchets ou encore le niveau de leur empreinte carbone, pourrait être envisagée. Par ailleurs, la conception d'un crédit d'impôt environnemental sur le modèle du crédit d'impôt recherche et développement pourrait permettre à certaines dépenses de générer un crédit d'impôt environnemental. Troisièmement, certains auteurs ont proposé de lier le problème du changement climatique à deux autres - l'extrême pauvreté et les inégalités

internationales - afin de réformer le système financier international en redistribuant une partie des bénéfices transférés par les multinationales aux pays en développement¹⁶. Enfin, pour mieux réparer les dommages causés à l'environnement, il pourrait être intéressant de revoir le point de départ du délai de prescription en le faisant passer du moment du dommage au moment de la fin de la pollution.

Enfin, la gouvernance climatique peut promouvoir les négociations et les discussions avec des groupes de gouvernements nationaux et locaux, d'organisations internationales et non gouvernementales, d'entreprises du secteur privé et d'autres acteurs sociaux (universitaires, économistes, sociologues, philosophes...). Une autre idée serait de favoriser l'action climatique en créant de nouveaux outils de manière sectorielle ou globale et en renforçant la participation des citoyens à l'action et à la connaissance du climat avec des groupes de veille climatique, des consultations citoyennes ou le développement de l'éducation dans les écoles. L'action collective pourrait également être limitée à un petit groupe de personnes afin de favoriser la confiance de ses participants.

Note 16 Alexander Faden, «Case Study Analysis of the OECD Pillar One and Pillar Two Allocations to Developing Countries», Bulletin for International Taxation, 08/2021, pp. 382-400.

2. Comment accompagner le changement technologique ?

Face à des processus où toute intervention humaine peut disparaître, il semble fondamental de conserver la validation finale et l'interprétation par un être humain. L'être humain doit rester maître de la machine afin de faire face à tous les types de défaillances et les personnels de l'administration fiscale ont besoin d'une formation informatique spécifique pour y faire face. Si certaines mesures très spécifiques ont été proposées afin de fournir un instrument multilatéral pour encadrer l'évolution technologique dans son ensemble, au-delà des seuls cryptoactifs ou de la création d'une taxe sur les transactions ayant lieu sur la blockchain, les politiques fiscales du futur pourraient distinguer selon la nature des données, établir un dividende des données et renforcer les droits des contribuables.

Distinguer la nature des données

L'une des questions intéressantes pour l'avenir sera probablement la nature des données. Certains des procédés technologiques qui permettaient initialement un traitement automatisé des données pour cibler la fraude évoluent vers des mécanismes

de collecte de données publiées en ligne sur des plateformes par les administrations fiscales et douanières. Il s'agit donc d'un changement de modèle avec une inversion des méthodes de travail des administrations et des traitements mis en œuvre, puisqu'on passe d'un traitement de données ciblé en cas de doute ou de suspicion d'infractions à l'encontre d'une personne, à une collecte préalable générale de données afin de cibler les actions de contrôle ultérieures. Le développement d'outils de collecte et d'analyse des données permettant l'élaboration et l'utilisation de critères d'identification ou d'indicateurs pertinents afin d'identifier les violations ou infractions fiscales ou douanières conduit à l'identification de deux types de données : les données personnelles et les données d'activité. Par ailleurs, différents types de données apparaissent, ciblant une activité ou la personne, qui se voient attribuer différents qualificatifs : d'identification, de contexte, fiscale ou de caractérisation. La question de l'adaptation d'un cadre fiscal selon chaque type de données, toutes ces données n'ayant pas la même valeur, se posera certainement à l'avenir.

[illegible]

tés fiscales pour localiser le patrimoine et déterminer le propriétaire ou le bénéficiaire effectif.

Les risques pour le contribuable peuvent être multiples¹⁸. En ce qui concerne l'accès aux données, il sera nécessaire de fournir un accès sécurisé aux données pour les contribuables et les autorités fiscales ou autres autorités compétentes autorisées afin de permettre les corrections. Quant à l'utilisation des données, une formation spécifique devra être proposée à l'administration fiscale et à toute autre autorité compétente autorisée mais aussi dans l'entreprise, à l'université, dans d'autres institutions publiques ou privées. En ce qui concerne l'intégrité des données, il est fondamental de s'assurer que les données sont correctement stockées et transmises et de renforcer l'intégrité de l'interopérabilité en veillant à ce qu'elles soient stockées dans un endroit approprié (serveur, cloud, etc.). Enfin, il sera nécessaire de développer des politiques de sécurité des données à tous les stades de l'accès, de l'activité ou de la transmission. L'ensemble de ces avancées permettra au contribuable de faire face à l'erreur technologique sur les données, à l'atteinte à

l'intégrité de son identité fiscale numérique, mais aussi à l'utilisation de ces données de manière contraire à la loi. Enfin, il faudra éviter les contrôles fiscaux métavers et recréer le dialogue humain lorsqu'il aura complètement disparu.

3. Comment repenser le processus de décision en matière fiscale ?

Une fois le déficit démocratique restauré, il faudra repenser la souveraineté et définir la bonne gouvernance fiscale.

Éliminer le déficit démocratique

Premièrement, il est nécessaire de restaurer la confiance pour encourager le consentement des contribuables. Les contribuables doivent être rassurés par une plus grande transparence dans l'affectation des recettes et ils doivent pouvoir évaluer les résultats des politiques fiscales mises en œuvre en identifiant les indicateurs de performance de ces politiques afin de vérifier que ce qui était considéré *ex ante* comme l'effet probable de la nouvelle politique est confirmé *ex post*. Il devrait être possible

Note 18 Pour une analyse plus approfondie, voir le travail effectué dans le cadre de la phase 1 par le groupe de travail de l'ILA: J. Kokott et P. Pistone (eds), *Taxpayers in International Law*, Hart Publishing, 2022.

de déterminer l'écart entre ce qui était attendu et ce qui a été réalisé, afin de pouvoir l'ajuster pour atteindre les objectifs initialement fixés. Les objectifs de l'évolution du système fiscal doivent être affichés et chacun doit veiller à ce que l'État les atteigne. Cette approche permettrait de restaurer la confiance des contribuables. Les pouvoirs publics doivent également rassurer le contribuable sur l'accès et l'utilisation de ses données. Ces mesures permettraient d'associer le contribuable au processus de décision.

Deuxièmement, il faut **redonner un sens et une valeur aux élections**. Dans les pays en développement, les structures institutionnelles doivent progresser pour réduire la corruption et le secteur informel. Aux États-Unis, il faut contrôler l'influence des lobbies sur le développement de l'État de droit et revenir sur la décision Citizens United de la Cour suprême, pour empêcher l'influence des plus riches sur les campagnes électorales.

Enfin, il est nécessaire de **garantir la légitimité et le bon fonctionnement des institutions et de l'État de droit**. D'un point de vue international, il semble important de renforcer la légitimité du cadre inclusif de l'OCDE. D'un point de vue européen, il faut se donner les moyens politiques d'agir afin d'abandonner la règle de l'unanimité même si cela nécessite la modification des traités européens. L'idée de créer un impôt européen, collecté

par une autorité fiscale européenne et versé de manière convenue à chaque membre, avec l'établissement d'un statut de contribuable européen, a également été proposée. D'un point de vue national, certains obstacles techniques et juridiques à l'avancement des règles fiscales vertes doivent être revus, comme c'est le cas aux États-Unis avec les règles relatives à la super-majorité et à l'unanimité, ainsi que la procédure Filibuster.

Repenser la souveraineté

Le concept de souveraineté solidaire a été proposé par Mireille Delmas Marty, alors qu'elle était au Collège de France dans le cadre de la Chaire « Études juridiques comparées et internationalisation du droit ». L'idée va au-delà de l'absence d'un État mondial et de l'interdépendance qui unit tous les acteurs mondiaux. Aucun État ne peut rester seul et doit faire preuve de solidarité. La transposition de cette idée à la fiscalité permet **d'imaginer une souveraineté fiscale solidaire** afin de mettre en œuvre un droit fiscal national internationalisé ou un droit fiscal international contextualisé.

La première étape serait alors de définir des objectifs fiscaux réellement communs, afin d'imaginer les responsabilités qui en découlent pour tous les acteurs (États, organisations interna-

tionales, sociétés transnationales). La deuxième étape serait de définir des régimes fiscaux pour des objectifs internationaux communs, avec une mise en œuvre nationale obligatoire.

Définir la bonne gouvernance fiscale

Ce concept a d'abord fait référence à une norme de bonne gouvernance introduite par le Conseil ECOFIN de l'UE en 2008, pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Elle comprenait la transparence, l'échange d'informations et la concurrence fiscale loyale. Ce concept a ensuite évolué et s'est étendu aux quatre normes minimales du projet BEPS¹⁹. La question est devenue si importante qu'une chaire a été créée au sein de l'UE²⁰. Dans l'attente de ces recherches, **certaines mesures peuvent être proposées**. D'une part, des mesures visant à encourager les États à adopter les principes de bonne gouvernance, comme des incitations financières ou la fourniture d'une assis-

tance technique pour aider les pays à respecter leurs engagements dans ce domaine. D'autre part, des mesures de simplification telles que le développement d'approches unifiées avec les pays tiers. Enfin, de véritables mesures de sanction liées à la liste des pays non coopératifs en imposant des surtaxes à tous ceux qui refusent de coopérer.

Si la réforme BEPS a influencé la norme européenne de bonne gouvernance fiscale, nous pouvons trouver des propositions similaires sur la scène internationale. En termes d'échange d'informations, il a été proposé de développer différents types d'échanges et de coopération. Afin d'accroître la conformité, les informations sur les contribuables et les déclarations fiscales pourraient être rendues publiques pour être utilisées par d'autres autorités intéressées. Il a également été proposé d'étendre l'échange automatique d'informations pour fournir des mécanismes tels que FATCA aux entreprises, en l'étendant aux informations sur la propriété, la propriété intellectuelle, les services, les intérêts ou autres. Enfin, la déclaration des transactions financières par les tiers qui disposent de données pourrait être renforcée et il faudrait envisager de trouver des moyens de sanctionner la non-coopération autrement que par des rapports négatifs sur un État.

Note 19 Irma Mosquera Valderrama, « La norme européenne de bonne gouvernance en matière fiscale pour les pays tiers (hors UE) », Intertax, vol. 47, numéro 5, 2019.

Note 20 Chaire Jean Monnet EUTAXGOV, « Standard de bonne gouvernance fiscale », dirigée par le Professeur Irma Mosquera Valderrama.

Enfin, cette bonne gouvernance fiscale peut se retrouver au sein de l'administration fiscale. Une proposition pourrait être de créer un pool d'inspecteurs fiscaux internationaux indépendants, qui ne soient pas liés à la représentation des différents pays, mais qui restent techniquement compétents pour intervenir de manière indépendante sur les problèmes transfrontaliers. Une autre proposition plus traditionnelle consiste à établir un dialogue entre les ministères et les agences d'aide au développement et à fournir une expertise externe (technique, verte ou autre) aux autorités fiscales. Enfin, pour retenir les personnes formées, les pays peuvent imposer une obligation de servir leur pays pendant une période donnée ou offrir des avantages en nature qui compensent le niveau de vie dans le pays en développement.

4. Comment lutter contre les inégalités ?

Il existe différentes manières de lutter contre les inégalités, en procédant à un rééquilibrage en faveur de l'égalité et de la solidarité, en allant plus loin dans la progressivité du système fiscal ou en renforçant le contrôle des dépenses et des recettes.

Rééquilibrage en faveur de l'égalité et de la solidarité

Les rééquilibrages peuvent se produire entre les revenus ou les instruments, mais aussi entre les pays. Parmi les revenus, certains rééquilibrages peuvent se produire entre les revenus du travail et du capital, par exemple pour déterminer si un dividende doit être faiblement taxé alors qu'il rémunère un travail plus fortement taxé. Il devrait y avoir des critères pour décider de la répartition entre les travailleurs, les propriétaires, les détenteurs de capital et les consommateurs. Certains économistes, comme Thomas Piketty, proposent de donner 50% des droits de vote dans l'entreprise aux salariés et les 50% restants aux actionnaires, étant entendu qu'aucun actionnaire individuel ne peut avoir plus de 10% des droits de vote pour les grandes entreprises. Cela permettrait un rééquilibrage entre le travail et le capital. Enfin, il est également possible de mieux contrôler la combinaison d'instruments politiques pour le changement climatique, entre la taxation, la réglementation ou les mesures de plafonnement et d'échange.

Entre pays, chaque pays doit disposer de ressources humaines et financières suffisantes. La participation des pays en développement à la réforme BEPS doit être facile et peu coûteuse, et la mise en œuvre doit garantir que les pays en développement

obtiennent un retour sur leur investissement, c'est-à-dire que le coût de l'effort de participation ne dépasse pas les avantages potentiels. La proposition actuelle d'une approche unifiée a peu de chances de répondre aux besoins des pays en développement. Une solution pourrait être une taxe mondiale de 15 % administrée par les Nations unies sur la base d'un bénéfice consolidé, sans que l'on sache où le bénéfice est réalisé. D'autres propositions générales ont été faites par Thomas Piketty pour rééquilibrer en faveur de l'égalité, par exemple en créant un impôt mondial de 2% sur les fortunes supérieures à 10 millions d'euros pour financer la santé, l'éducation et les infrastructures dans les pays les plus pauvres. Enfin, des ajustements salariaux peuvent être proposés dans le domaine démographique, car il a été démontré qu'ils tendent à diminuer ces inégalités (<https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10888-019-09411-z.pdf>). En fait, **les politiques fiscales devraient reconnecter les systèmes d'imposition au vieillissement de la population**, afin de trouver de nouvelles ressources de financement pour une adaptation globale de la société à cette réalité, à travers les systèmes d'assurance maladie, lorsqu'ils existent. Lorsque ce n'est pas le cas, des solutions telles que l'augmentation des droits de succession et de donation, l'introduction d'un prélèvement social spécifiquement dédié aux personnes âgées ou l'introduction de journées de solidarité pour les travailleurs pourraient aussi être envisagées.

Aller plus loin dans la progressivité du système fiscal

La fiscalité peut être utilisée pour corriger les inégalités, comme certains l'ont déjà proposé. Pour Thomas Piketty, la progressivité de l'impôt sur le revenu est un bon outil pour rétablir les inégalités. En effet, le 20e siècle a introduit et expérimenté à grande échelle la progressivité de l'impôt sur le revenu comme un outil puissant pour financer l'État social, réduire les disparités de revenus et promouvoir une économie plus égalitaire et prospère. Il affirme que **le 21e siècle devrait prolonger cet héritage en introduisant et en expérimentant largement un impôt progressif sur le patrimoine afin de mieux faire circuler la propriété, le pouvoir et la participation sous toutes ses formes dans la société**²¹. Au Royaume-Uni, le coût d'achat d'une maison ou d'une propriété augmente proportionnellement au revenu. Par conséquent, il faut un revenu très élevé pour acheter, alors qu'auparavant c'était possible avec un faible revenu. Là encore, la fiscalité peut permettre d'éliminer les disparités au sein d'une génération en instaurant un impôt sur le transfert de richesse ou un impôt sur la fortune. De manière spécifique, Thomas

Note 21 Piketty, Une brève histoire de l'égalité, Editions du Seuil, 2021.

Piketty fait la proposition d'introduire un impôt progressif sur la fortune qui financerait le versement d'un héritage minimum à chacun à l'âge de 25 ans, de l'ordre de 120 000€ pour chacun, montant qui correspond à 60% de l'héritage moyen en France. En contrepartie, des mesures doivent être prises pour réduire les revenus perçus sur les gros héritages afin de réduire l'écart global des héritages perçus.

Renforcer le contrôle des dépenses et des recettes

D'une manière générale, l'utilisation des nouvelles technologies peut contribuer à améliorer le recouvrement des impôts afin de réduire les écarts d'imposition et de rendre le système plus efficace, à condition que les droits du contribuable soient respectés. Afin de rationaliser les dépenses fiscales, on peut également réserver les incitations fiscales aux produits ou services qui répondent à des critères multifactoriels prédéfinis tels que l'utilité sociale, budgétaire, environnementale, économique, énergétique, culturelle ou sécuritaire. Ou encore, on peut réfléchir à la répartition des recettes en fonction de ce qui doit être amélioré, en affectant mieux les recettes, par exemple dans le domaine du changement climatique, pour construire les infrastructures nécessaires à la protection contre les phénomènes climatiques ou pour soutenir les investissements verts ou autres.

5. Comment repenser l'impôt sur les sociétés ?

La réforme BEPS a braqué les projecteurs sur l'avenir de la fiscalité des entreprises. Les incertitudes qui entourent la réussite de sa mise en œuvre ont fait naître l'espoir de nouvelles politiques fiscales qui favoriseraient la destination et la consommation, abandonneraient ou modifieraient le principe de pleine concurrence et assureraient la sécurité juridique des entreprises.

Favoriser la destination et la consommation

Le principe du cash-flow à destination est préconisé par certains auteurs comme présentant la meilleure efficacité économique²². En effet, ce système permet une meilleure perception de l'impôt et un transfert de bénéfices plus difficile. Il évite les distorsions économiques causées par le déplacement de l'activité vers des juridictions à fiscalité privilégiée. L'attribution des droits d'imposition au pays de destination est avantageuse si les coûts de

Note 22 Devereux, Auerbach, Keen, Oosterhuis, Schön et Vella, Taxing Profit in Global Economy, Oxford, 2021.

transaction ne sont pas trop élevés et si une forme d'imposition appropriée peut être mise en œuvre. Le taux d'imposition devrait être déterminé par la localisation d'un facteur d'immobilité relative, étant donné que le lieu de résidence du consommateur est plus immobile que son lieu de consommation. En outre, les taxes sur la consommation à large assiette semblent être la meilleure alternative aux flux transfrontaliers. L'extension rapide de la TVA montre que l'accent est mis de plus en plus sur l'impôt sur la consommation et qu'il est de plus en plus difficile d'appliquer l'impôt sur le revenu du capital en raison de sa nature transfrontalière. **Il semble donc logique de taxer là où se trouve le consommateur immobile afin de relever le défi de la mobilité internationale des capitaux.** On pourrait également envisager d'élargir l'assiette de l'impôt sur le revenu afin d'y inclure moins d'exemptions et de concessions.

Abandonner ou modifier le principe de pleine concurrence

L'une des critiques de la réforme BEPS est qu'elle cherche à s'éloigner du principe de pleine concurrence sans le faire réellement. **L'idée de supprimer le principe de pleine concurrence repose sur le fait qu'il n'a pas été bien pensé dès le départ** et

qu'il continuera, malgré les réformes, à poser des difficultés relatives à la manipulation ou à la détermination des prix. Le maintien de ce principe pourrait avoir un sens si le bon prix était simple à déterminer.

Le principe de pleine concurrence est apparu comme un moyen d'échapper à la complexité du système de répartition par formule, contenu dans les travaux de la Société des Nations de 1920. Ce système, qui avait été proposé comme un moyen de répartir les bénéfices fiscaux des multinationales entre les juridictions, pourrait voir le jour à l'avenir. L'idée principale était d'évaluer le bénéfice global d'une entreprise afin d'attribuer des parties de ce bénéfice à différents pays en fonction de différents facteurs (actifs, travail, ventes). Nous retrouvons cette idée au 21ème siècle. En effet, dans l'UE, l'ACCIS - et son successeur le projet BEFIT (*Business in Europe Framework for Income Taxation*) - s'appuie sur une variante de la formule de répartition pour attribuer les bénéfices des entreprises entre les États membres et sur la transformation du système d'information comptable et fiscal des entreprises pour réduire les coûts administratifs de documentation et de retraitement. Il semble donc possible de conserver ces deux concepts. Certains auteurs ont même proposé de **revisiter le principe de pleine concurrence à l'avenir** en considérant le concept de « génération de valeur » axé sur

la valeur reflétée dans le travail ou le revenu plutôt que la valeur marchande ou d'échange (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4060111).

Assurer la sécurité juridique des entreprises

Le renforcement des mesures de conformité et la mise en œuvre de la réforme internationale préoccupent les entreprises. **Certaines mesures semblent nécessaires pour les rassurer.** En effet, un certain nombre de mesures fiscales doivent être prises afin de garantir la confidentialité des pratiques commerciales, de la position stratégique ou de la documentation fiscale de l'entreprise. Les entreprises doivent également être protégées du risque de réputation encouru par l'analyse erronée de ses documents publics, comme cela peut être le cas avec les exigences du CbCR. Certaines règles doivent également être mises en place pour réduire le coût de l'adaptation de la réforme aux groupes et pour éviter la taxation multiple.

6. Comment améliorer la règle de droit ?

Pour améliorer la règle de droit, les politiques fiscales du futur devront se concentrer sur sa conception et son application.

La conception de la règle de droit

Des efforts peuvent être déployés dans trois directions différentes. La première direction est la **réécriture de la loi**, qui a déjà été initiée dans certains pays comme le Royaume-Uni en 1996 par le biais d'une procédure parlementaire, avec le soutien d'un comité mixte (*Tax Law Rewrite*). Ce travail vient d'être entrepris en France par le biais de commissions de codification placées sous l'autorité du Premier ministre. L'objectif est de réécrire le Code Général des Impôts et de créer de nouveaux codes, comme le Code des Impôts sur les Biens et Services, qui vient d'être publié (ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021). Pour tenir compte des nouvelles technologies, il sera également nécessaire d'adapter le style d'écriture pour faciliter l'exécution d'un « contrat intelligent » en matière fiscale, en développant la capacité de contrôle et de vérification du code qui intègre la législation.

La deuxième direction est la **clarification** de la règle de droit. Il semble nécessaire d'éliminer ou de réviser certains concepts tels que l'établissement stable ou le principe de pleine concurrence. Les frontières entre certains autres concepts doivent être redéfinies, comme les distinctions source-résidence, évitement-évasion, soutien-aide-subvention ou revenu passif-actif. Des précisions pourraient également être apportées en matière constitutionnelle pour de nouveaux sujets tels que les questions technologiques, numériques ou climatiques, et une convention multilatérale pourrait être envisagée dans le domaine de la non-discrimination pour mieux encadrer les subventions fiscales et l'aide internationale.

La dernière option est la **simplification** de la règle de droit. Cette simplification pourrait se faire au niveau de certaines directives européennes, qui restent de plus en plus complexes à lire. En ce qui concerne les conventions, l'idée a été envisagée de ne formuler qu'un seul modèle conventionnel. L'élaboration d'une seule base multilatérale commune à tous les Etats, représentant tous les intérêts en jeu, pourrait donner lieu à une réflexion. Une autre idée serait de considérer que les pays en développement ne travaillent que sur le fondement de retenues à la source, avec un crédit d'impôt dédié qui serait formalisé dans un accord technique.

L'application de la règle de droit

Si la réforme devait être mise en œuvre, il serait probablement nécessaire d'expliquer la coordination des différentes conventions multilatérales entre elles et de **fournir un guide ou un manuel simplifié** pour expliquer comment ces différentes conventions ou modèles s'appliqueront. En ce qui concerne plus spécifiquement le rôle du juge dans l'application des règles juridiques, plusieurs idées ont été avancées. Premièrement, il semble nécessaire de réglementer la possibilité de promulguer des lois rétroactives dans le seul but de contourner la décision d'un juge. Ensuite, **l'idée de rendre des jugements pour l'avenir** a été envisagée afin de laisser le temps aux contribuables ou aux autorités publiques de prendre les mesures nécessaires pour répondre au jugement. Enfin, il serait intéressant d'intensifier le dialogue des juges pour aider les juges travaillant sur des questions similaires dans différents pays à mieux échanger.

7. Comment améliorer le mécanisme de règlement des litiges ?

Afin d'améliorer le mécanisme de résolution des différends fiscaux, la création de nouveaux mécanismes pourrait être envisagée ainsi que l'amélioration des mécanismes existants.

Nouveaux mécanismes

Une première proposition apparaît dans un document de consultation publique sur le pilier 1 qui propose la mise en place d'une procédure de règlement des différends (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-de-consultation-publique-pilier-un-montant-a-securite-juridique-questions-liees.pdf>). La procédure est décrite dans l'annexe en quatre étapes principales commençant par une phase de procédure amiable, la constitution d'un comité de règlement des différends, la délibération de ce comité et la mise en œuvre de la résolution. Un calendrier spécifique est fourni pour chacune de ces étapes. Il est intéressant de noter certains points communs avec le mécanisme de règlement des différends de l'OMC, ce qui **laisse**

entrevoir la possibilité pour l'OCDE de disposer à l'avenir de son propre système de règlement des différends.

Un autre mécanisme intéressant est proposé dans le cadre de l'assistance administrative mutuelle, pour **développer les contrôles fiscaux conjoints** grâce à de nouveaux modèles d'accords administratifs internationaux visant à lutter contre la double imposition des bénéfices des sociétés²³. Une coopération plus étroite entre les administrations fiscales dans le domaine des audits des contribuables impliqués dans des activités économiques transfrontalières est nécessaire et les propositions faites par l'auteur permettent à l'État d'exercer son pouvoir en dehors de son territoire.

Une idée plus ambitieuse est **la création d'une juridiction fiscale internationale**, indépendante et acceptée au niveau international, suggérant que tous les États aillent au-delà des questions de souveraineté fiscale. Cette idée n'est pas nouvelle puisque Vito Tanzi l'envisageait « probablement au XXI^e siècle »²⁴.

Note 23 Isabella Zimmerl, Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens, Beck, 2022.

Note 24 V. Tanzi, « Globalization and the Future of Fiscal Protection », Document de travail FMI, no 00/12, janvier 2000.

La question est de savoir quelle instance est la plus à même d'accueillir une telle juridiction : l'OCDE, l'OMC ou l'ONU ? Le choix de l'une de ces organisations peut être discuté sur la base de leur légitimité et de leur capacité à accueillir une telle fonction. Une autre possibilité serait de rattacher cette fonction à une juridiction internationale existante.

Amélioration des mécanismes existants

L'une des principales difficultés pour les entreprises est l'impossibilité de réduire les délais judiciaires et conventionnels, qui peuvent parfois être très longs et empêcher le contribuable d'agir. En outre, le système de la procédure amiable ne manquera pas de révéler ses limites lors de la mise en œuvre des réformes BEPS et l'absence de systèmes efficaces en place pourrait encourager la réforme des systèmes existants.

Une proposition spécifique a été présentée par un groupe d'universitaires. Elle vise à **établir un mécanisme de résolution des différends qui reflète la procédure amiable des conventions**

fiscales²⁵. En effet, la procédure amiable prévue à l'article 25 §3 du modèle de l'OCDE peut être un moyen de traiter les différends relatifs au GloBE si elle est clarifiée et renforcée. Cette applicabilité pourrait être contestée et certains systèmes nationaux ou conventions fiscales pourraient constituer un obstacle à la mise en œuvre de cette possibilité. Pour toutes ces raisons, il est proposé d'ajouter cette possibilité aux commentaires de l'article 25 du modèle de l'OCDE et d'introduire dans les règles modèles GloBE une disposition modèle nationale reprenant le cadre de l'article 25 §3 du modèle OCDE. Enfin, l'interaction de cette proposition avec la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est faite afin de proposer deux options pour une meilleure coordination.

D'autres propositions peuvent être mentionnées. Premièrement, l'Organe de règlement des différends de l'OMC pourrait être réformé pour aider les pays à recourir à l'arbitrage, pour rendre ses sanctions plus efficaces et pour sortir de l'impasse politique qui paralyse l'activité contentieuse. Ensuite, le développement d'autres modes alternatifs de résolution des conflits pourrait

Note 25 Danon, Gutmann, Maisto et Jimenez, 2022 : https://media-exp1.licdn.com/dms/document/C4E1FAQH-rHvhu1DSzw/feedshare-document-pdf-analyzed/0/1650617359700?e=1654732800&v=beta&t=opeg0BPpQw8XiRbb1ggCpfHzsl-pX8yoPibIH9_XFI.

être envisagé, par exemple en imaginant des facilitateurs indépendants tels que ceux qui existent au sein de l'OMC. Enfin, les tribunaux des pays en développement devraient pouvoir traiter les litiges plutôt que de recourir à l'arbitrage. S'ils décident de le faire, il doit être alors possible d'imaginer d'institutionnaliser l'arbitrage fiscal international en créant un organisme international spécifique qui servirait de forum dans ce domaine, avec une représentation égale des pays en développement et des pays développés.

L'avenir étant par définition incertain, n'ayons pas peur d'imaginer d'autres évolutions pour la fiscalité du futur.



remerciements
les personnes
auditionnées

Nous remercions tout particulièrement toutes les personnes qui ont accepté d'apporter leur expérience et leurs idées à ce livre blanc. Il s'agit de :

Ideas Lab (chercheurs en doctorat)

Alexander Ezenagu et Eytan Tepper, dont le projet de document : «Adopter un régime fiscal universel pour l'exploration de l'espace extra-atmosphérique», a été sélectionné par le jury du Laboratoire d'idées.

Les personnalités auditionnées

Lady Arden : Ancienne juge de la Cour suprême du Royaume-Uni, Membre de la Cour permanente d'arbitrage de La Haye et juge *ad hoc* de la Cour européenne des droits de l'homme à Strasbourg, Royaume-Uni.

Mary Bennett : Avocate en fiscalité internationale (Baker & McKenzie LLP), Ancienne chef de division de l'OCDE, Traités fiscaux et prix de transfert (2005-2011), Etats-Unis.

Pierre Collin : Président de la 8ème chambre de la section du contentieux (Conseil d'Etat), France.

Mike Devereux : Professeur de fiscalité des entreprises, Directeur du Centre de fiscalité des entreprises de l'Université d'Oxford, Royaume-Uni.

Liselott Kana : Chef du département de la législation fiscale internationale au sein du ministère des finances, Membre du comité d'experts des Nations unies sur la coopération internationale en matière fiscale, Chili.

Marcus Livio Gomes : Juge fédéral, Professeur associé Université de Rio de Janeiro, Brésil

Janet Milne : Professeur de droit, Directrice de l'Environmental Tax Policy Institute, Vermont Law School, USA.

Belema Obuoforibo : Directrice du Centre de Connaissances du Bureau international de documentation fiscale (IBFD), Présidente du Centre d'études sur la fiscalité africaine, Pays-Bas.

Emmanuel Opoku : Conseiller juridique au Secrétariat de l'Organisation des États d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique (OACPS), Belgique.

Hugues Perdiel Vaissière : Directeur fiscal, General Electric, France.

Vicki Perry : Chef de division au Fonds Monétaire International (FMI), États-Unis.

Rasmi Ranjan Das : Joint Secretary (FT&TR-I), Department of Revenue, Ministère des finances, Inde.

Raffaele Russo : Avocat of counsel Chiomenti, Ancien conseiller principal à l'OCDE (2007-2016) et au ministère de l'Économie et des Finances (2016-2021), Italie.

Jacques Sasseville : Ancien conseiller interrégional aux Nations unies (2017-2020), Chef de l'Unité des conventions fiscales au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE (1995-2017) et administrateur principal puis chef adjoint de la Division des affaires fiscales de l'OCDE (1990-1993), Canada.

Sven Steinmo : Professeur de sciences politiques, Université du Colorado, USA.

Remarques écrites

Thomas Piketty : Professeur à l'EHESS et à l'École d'économie de Paris, France.

DANS LA MÊME COLLECTION

Alimentation / Agriculture

Anthropocène

Lutte contre la corruption

Crimes de masse et impunité

Démocratie et état de droit

Droits de la personne humaine

Énergie

Entreprises et droits de la personne humaine

Espace extra-atmosphérique

État civil

Finance internationale

Fiscalité

Gouvernance mondiale

Investissements internationaux

Migrations

Défis du numérique pour le droit international

L'océan

Les ODD au-delà de 2030

Patrimoine culturel

Propriété intellectuelle

Règlement des différends

Santé

Travail

Villes en droit international

www.ilaparis2023.org

Consultation publique du 1^{er} septembre au 31 décembre 2022

adi.ila2023taxation@gmail.com

