



**HAL**  
open science

## La concurrence fiscale étatique

Alix Mondonneix

► **To cite this version:**

Alix Mondonneix. La concurrence fiscale étatique. Droit. Université Côte d'Azur, 2021. Français.  
NNT: 2021COAZ0016 . tel-03512491

**HAL Id: tel-03512491**

**<https://theses.hal.science/tel-03512491v1>**

Submitted on 5 Jan 2022

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



# THÈSE DE DOCTORAT

## La concurrence fiscale étatique

**Alix MONDONNEIX**

CERDACFF

**Présentée en vue de l'obtention  
du grade de docteur en Droit  
d'Université Côte d'Azur**

**Dirigée par** : Philippe LUPPI

**Soutenue le** : 26 octobre 2021

**Devant le jury, composé de :**

**Pierre BELTRAME**, Professeur émérite,  
Université Aix Marseille

**Vincent DUSSART**, Professeur, Université  
Toulouse 1 Capitole

**Caroline LEQUESNE ROTH**, Maître de  
conférences, HDR, Université Côte d'Azur

**Philippe LUPPI**, Maître de conférences,  
HDR, Université Côte d'Azur

**Emilie MOYSAN JEANNARD**, Maître de  
conférences, Université Le Mans

**Eric OLIVA**, Professeur, Université Aix  
Marseille



# **La concurrence fiscale étatique**

## **Jury :**

### **Président du jury**

Pierre BELTRAME, Professeur émérite, Université Aix-Marseille

### **Rapporteurs**

Vincent DUSSART, Professeur, Université Toulouse 1 Capitole

Eric OLIVA, Professeur, Université Aix-Marseille

### **Examineurs**

Caroline LEQUESNE ROTH, Maître de conférences, HDR, Université Côte d'Azur

Emilie MOYSAN JEANNARD, Maître de conférences, Université Le Mans

### **Directeur de thèse**

Philippe LUPPI, Maître de conférences, HDR, Université Côte d'Azur



## RÉSUMÉS ET MOTS CLÉS

**Titre :** La concurrence fiscale étatique

**Résumé :** La concurrence fiscale étatique naît du climat de tension régnant entre les différents pays. Les Etats n'ont pas les mêmes besoins budgétaires, ce qui engendre une bataille entre les systèmes fiscaux afin d'attirer le plus grand nombre d'agents économiques. La concurrence fiscale étatique apparaît donc comme une compétition entre les Etats. Ce phénomène s'inscrit dans une économie mondiale globalisée et tend à se renforcer depuis une dizaine d'années. Pour les contribuables, cette concurrence fiscale permet de bénéficier d'avantages fiscaux dans la mesure où elle conduit à une convergence des régimes fiscaux des Etats vers des taux d'imposition plus faibles.

Toutefois, dans l'optimisation de leur imposition, certains opérateurs économiques utilisent des régimes fiscaux nationaux de manière déloyale. C'est ainsi qu'est née la concurrence fiscale dommageable. Celle-ci fait l'objet d'une lutte active par l'Union Européenne (UE), l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et les Etats eux-mêmes.

Une solution doit impérativement être trouvée, d'autant plus que le contexte évolue du fait notamment de la crise sanitaire et de l'essor de l'économie numérique. Si on assiste à un échec des tentatives d'harmonisation fiscale, des mesures de coordination pourraient réguler la concurrence fiscale étatique et l'amener vers plus de loyauté.

La quête d'une concurrence fiscale loyale entre Etats n'est pas seulement une question d'équilibre des finances publiques, mais un enjeu majeur dans la survie des systèmes fiscaux et sociaux des pays.

Si le concept de concurrence fiscale reposait sur des approches issues de doctrines économiques, celles-ci sont aujourd'hui insuffisantes. C'est alors que le droit s'affirme comme essentiel dans l'appréciation de cette notion notamment pour l'encadrer, la contrôler et la sanctionner.

**Mots clés :** concurrence fiscale, fiscalité, mobilité du capital, mobilité des ménages, course vers le bas, politique fiscale

**Title :** Tax competition among States

**Abstract :** Tax competition among States arises from the climate of tension prevailing between the various countries. States do not have the same budgetary requirements, and this triggers a battle among tax systems in order to attract the largest number of economic players. Tax competition among States thus appears to be a form of inter-State competition. This phenomenon forms part of a globalised world economy and tends to become more prevalent over approximately the last ten years. Such tax competition enables taxpayers to benefit from tax advantages, as it leads to a convergence of State tax regimes towards lower tax rates.

However, when seeking to optimise their taxation, certain economic operators use national tax systems in an unfair manner. This has given rise to damaging tax competition, which is actively combated by the European Union (EU), the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) and by States themselves.

A solution must imperatively be found, even more so because the context is changing, in particular due to the sanitary crisis and the development of the digital economy. While we observe a failure of tax harmonisation attempts, coordination measures could successfully regulate tax competition among States and thus result in greater fairness.

The quest for fair tax competition among States is not only an issue impacting the balance of public finance, but is also a major challenge for the survival of the various countries' tax and social systems.

If, in the past, the concept of tax competition relied on approaches derived from economic doctrines, these are now insufficient. Legal theory must play an essential role in assessing this concept, in particular for the purposes of regulating, controlling and sanctioning it.

**Keywords :** tax competition, taxation, capital mobility, household mobility, race to the bottom, tax policy

*L'Université Côte d'Azur n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à l'auteur.*







*À ma grand-mère...*



## REMERCIEMENTS

À Monsieur le Professeur Philippe LUPPI,

J'adresse mes sincères remerciements pour sa confiance, ses précieux conseils et son exigence qui m'ont permis de donner le meilleur de moi-même durant cette aventure doctorale.

À Messieurs les Professeurs Vincent DUSSART et Eric OLIVA,

J'adresse mes remerciements pour l'honneur qu'ils me font en acceptant d'être rapporteurs de cette thèse.

À Mesdames Caroline LEQUESNE ROTH, Emilie MOYSAN JEANNARD et Monsieur le Professeur Pierre BELTRAME,

J'adresse mes remerciements pour le temps qu'ils m'accordent et leur présence en tant que suffrageants de cette thèse.

Je porte toute ma reconnaissance et mon affection

À mes grands-parents pour leur amour et leur générosité sans cesse renouvelés,

À mes parents pour leur soutien sans faille,

À ma sœur et mon frère pour leurs encouragements et leur complicité,

À Matthieu pour son amour et sa patience,



## ABRÉVIATIONS

ACCIS : Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés

ACIS : Assiette commune pour l'impôt sur les sociétés

ADPIC : Accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce

AEOI : Echange automatique d'informations (vient de l'anglais : Automatic Exchange of Information)

AGCS : Accord général sur le commerce des services

ATAD : Directive anti-évasion fiscale (vient de l'anglais : Anti Tax Avoidance directive)

BEPS : Erosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (vient de l'anglais : Base Erosion and Profit Shifting)

BNB : Bonheur national brut

C3S : Contribution sociale de solidarité des sociétés

CA : Chiffre d'affaires

CbCR : Déclaration pays par pays (vient de l'anglais : Country-by-Country Reporting)

CDI : Commission du droit international

CET : Contribution économique territoriale

CFE : Cotisation foncière des entreprises

CGI : Code général des impôts

CICE : Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi

CIF : Commission des infractions fiscales

CII : Crédit d'impôt innovation

CIR : Crédit d'impôt recherche

CJCE : Cour de justice des Communautés européennes

CJUE : Cour de justice de l'Union européenne

CPO : Conseil des Prélèvements Obligatoires

CVAE : Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

DAC : Directive sur la coopération administrative (vient de l'anglais : Directive on Administrative Cooperation)

DBCFT : Impôt sur le flux de trésorerie basé sur la destination (vient de l'anglais : Destination-Based Cash Flow Tax)

DCI : Déduction pour la croissance et l'investissement

DVNI : Direction des vérifications nationales et internationales

Conseil ECOFIN : Conseil pour les affaires économiques et financières  
ETNC : Etats et territoires non coopératifs  
FATCA : Loi sur la conformité fiscale des comptes étrangers (vient de l'anglais : Foreign Account Tax Compliance Act)  
FHTP : Forum sur les pratiques fiscales dommageables (vient de l'anglais : Forum on Harmful Tax Practice)  
GATT : Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (vient de l'anglais : General Agreement on Tariffs and Trade)  
IFI : Impôt sur la fortune immobilière  
IMD : Institut de management international (vient de l'anglais : Institute for Management Development)  
IR : Impôt sur le revenu  
IS : Impôt sur les sociétés  
ISF : Impôt de solidarité sur la fortune  
LPF : Livre des procédures fiscales  
MOC : Méthode ouverte de coordination  
NCD : Norme commune de déclaration  
OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques  
OEB : Office européen des brevets  
OIT : Organisation internationale du travail  
OLAF : Office européen de la lutte antifraude  
OMC : Organisation mondiale du commerce  
ONU : Organisation des Nations unies  
PIB : Produit intérieur brut  
QPC : Question prioritaire de constitutionnalité  
R&D : Recherche et Développement  
RFFA : Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS  
SDN : Société des nations  
SEC : Société étrangère contrôlée  
TFF : Taxe sur les transactions financières  
TFUE : Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne  
TPICE : Tribunal de première instance des Communautés européennes  
Traité CE : Traité instituant la Communauté européenne  
Trib. UE : Tribunal sur l'Union européenne

TSN : Taxe sur les services numériques

TUE : Traité de l'Union européenne

UE : Union européenne

VA : Valeur ajoutée



## SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	21
<b>PARTIE 1 : L'INSTRUMENTALISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE ÉTATIQUE.....</b>	<b>53</b>
<i>Titre 1 : L'identification nécessaire de la concurrence fiscale étatique .....</i>	<i>57</i>
Chapitre 1 : Un inévitable phénomène économique aux contours indéterminés .....	59
Chapitre 2 : La recherche de critères juridiques au service de l'économie dans l'appréciation de la concurrence fiscale étatique .....	120
<i>Titre 2 : L'opportunité de l'interventionnisme étatique dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique .....</i>	<i>183</i>
Chapitre 1 : Le risque d'utilisation de la concurrence fiscale étatique à des fins déloyales ..	185
Chapitre 2 : L'intérêt d'une appréhension juridique de la concurrence fiscale étatique.....	227
<b>PARTIE 2 : LA LÉGITIMATION DE LA JURIDICISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE ÉTATIQUE.....</b>	<b>277</b>
<i>Titre 1 : Le contrôle juridique de la concurrence fiscale étatique .....</i>	<i>279</i>
Chapitre 1 : Les moyens de contrôles extra-étatiques.....	281
Chapitre 2 : Les moyens de contrôles intra-étatiques .....	361
<i>Titre 2 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique .....</i>	<i>425</i>
Chapitre 1 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre préventif...	427
Chapitre 2 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre répressif ...	495
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	565
BIBLIOGRAPHIE .....	565
INDEX ALPHABÉTIQUE.....	679
ANNEXES .....	683
TABLE DES MATIÈRES .....	717



## INTRODUCTION

1. « *Si on continue avec la concurrence fiscale, dans dix ou vingt ans, il n'y aura plus d'impôt sur les sociétés* ». Thomas Piketty<sup>1</sup>.

Ces propos de l'économiste Thomas Piketty ciblent le moins disant-fiscal auquel nous assistons depuis le début du millénaire. Pour attirer des agents économiques sur leur territoire, les Etats se livrent à une telle concurrence fiscale entre eux qu'ils proposent des avantages de plus en plus intéressants. Parmi ces avantages, le plus notable est la baisse du taux d'imposition national, notamment de celui de l'impôt sur les sociétés. Le taux moyen de l'impôt sur les sociétés (IS) dans la zone OCDE est passé de 32,5% en 2000 à 23,9% en 2018<sup>2</sup>. Cette stratégie adoptée par les Etats est une véritable course vers le bas. Cet effet, également connu sous l'appellation de moins-disant fiscal, rejoint donc la citation ci-dessus de l'économiste Thomas Piketty.

L'attraction d'un Etat se dessine ainsi autour de la matière fiscale. L'impôt devient un instrument de compétitivité : plus il est bas, plus il attire le contribuable. Une véritable compétition est ainsi irriguée par la recherche du climat d'investissement le plus attractif possible.

2. Par ailleurs, de par la mondialisation, les agents économiques sont de plus en plus mobiles et peuvent décider de la localisation de leurs activités de production ou de leurs bénéfices. Par sa mobilité, le contribuable peut donc exercer une pression sur les Etats. Le contexte est donc de plus en plus favorable à la concurrence fiscale étatique. Il est toutefois tellement favorable que les contribuables peuvent en jouer et en abuser jusqu'à rendre la concurrence fiscale dommageable. Les Etats sont en effet souverains. De ce fait, chacun décide de sa politique fiscale nationale sans se préoccuper nécessairement des différentes articulations avec les autres politiques. Les législations s'arrêtent effectivement aux frontières étatiques malgré le contexte de mondialisation. Il en découle nécessairement des failles qui persistent dans le système fiscal international.

Certains contribuables l'ont bien remarqué et appliquent à la lettre une célèbre citation de John Maynard Keynes selon laquelle « éviter de payer des impôts est la seule recherche intellectuelle

---

<sup>1</sup> Thomas Piketty, économiste français, L'Obs, 29 janv. 2015

<sup>2</sup> OCDE, *Tax Policy Reforms 2018, OECD and Selected Partner Economies*, Paris, 4 sept. 2018, p. 68, §2

gratifiante »<sup>3</sup>. Par divers procédés déloyaux, quelques agents économiques tirent pleinement profit de la concurrence fiscale entre Etats. Ils parviennent en fait à réduire leur charge fiscale grâce aux faiblesses que cette compétition est susceptible de présenter. On parle d'érosion de la base d'imposition. Ils en ont d'autant plus intérêt dans la mesure où ces contribuables peuvent profiter du bien collectif, même s'ils ne payent pas l'impôt. Un tel phénomène est connu sous le nom de « passager clandestin » ou de « cavalier seul ». Ce paradoxe, dit d'Olson, est né dans les années 1970 sous l'influence de l'économiste américain du même nom selon qui un acteur rationnel a intérêt à profiter d'une action collective sans y participer. Cette théorie donne alors naissance à un « parasitisme fiscal »<sup>4</sup>, le parasitisme étant qualifié par la jurisprudence comme « l'ensemble des comportements par lesquels un agent économique s'immisce dans le sillage d'un autre afin de tirer profit, sans rien dépenser, de ses efforts et de son savoir-faire »<sup>5</sup>.

3. De ce fait, deux intérêts antagonistes se dégagent. D'un côté, les Etats cherchent à attirer des investisseurs sur leur territoire en proposant une imposition avantageuse. De l'autre, les contribuables peuvent librement faire leur choix et s'établir dans le lieu qu'ils souhaitent. Ils exercent une pression du fait de leur mobilité. Certains agents économiques cherchent un intérêt fiscal tellement important qu'ils parviennent à diminuer le montant d'imposition dû en jouant de l'habileté fiscale au regard des règles internationales.

4. Ainsi, bien que les Etats soient les acteurs de la concurrence fiscale étatique, les contribuables semblent en être les maîtres. Il convient donc de réguler ce phénomène en fixant des règles afin que cette concurrence ne dérive pas vers une forme dommageable. Comme disait Platon, « l'excès de liberté ne peut tourner qu'en excès de servitude ».

5. Dans ce contexte, la problématique suivante se dégage : Comment et par qui la concurrence fiscale étatique peut-elle être identifiée, encadrée, contrôlée et sanctionnée ? Nous envisagerons ces différents points tout au long de nos développements.

---

<sup>3</sup> Provient de l'anglais « *The avoidance of taxes is the only intellectual pursuit that carries any reward* ». KEYNES John Maynard, dans Alan L. MacKay, *A Dictionary of Scientific Quotations*, 1977, p.140

<sup>4</sup> LAUMONIER Alexandre, *La coopération fiscale entre Etats dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Bordeaux, 2017, p. 20, §14

<sup>5</sup> Cass. com., 26 janv 1999, n° 96-22.457, JurisData n°1999-000470, Inédit au recueil Lebon

6. Pour autant, il est important de s'interroger sur certains aspects de la problématique que nous allons traiter dans le cadre de ces travaux et d'en définir les termes. Nous procéderons en trois temps : nous verrons ce qu'est la concurrence fiscale étatique (I), nous introduirons ensuite les modèles sous lesquelles la concurrence fiscale est susceptible de se présenter (II) pour enfin se prononcer sur les enjeux de ce phénomène (III).

## **I. Qu'est-ce que la concurrence fiscale étatique ?**

7. Bien que la notion sera étudiée plus en détail dans le cadre de ces travaux, il est important de définir brièvement la concurrence fiscale étatique. De prime abord, la concurrence fiscale étatique est une concurrence entre gouvernements nationaux pour attirer des investisseurs sur leur territoire en proposant certains avantages.

8. L'attractivité d'un Etat se matérialise notamment par un dispositif fiscal intéressant et par une culture ainsi qu'un art de vivre attrayant.

D'une part, l'Etat se sert de la fiscalité pour attirer des agents économiques. Cette valeur ajoutée sur son territoire est importante car l'investissement de ces contribuables va procurer à l'Etat des emplois, de la recherche et de la novation. Parmi les mesures fiscales susceptibles d'être proposées par l'Etat, des taux d'imposition faibles, des aides d'Etat, des rescrits fiscaux et des patent boxes peuvent être cités comme exemples.

D'autre part, l'Etat se sert de divers facteurs se rapprochant davantage de l'être l'humain pour attirer des agents économiques. A titre d'illustration, les dispositifs peuvent notamment concerner la qualité du service public ou encore la stabilité politique de l'Etat.

9. Si ces deux volets feront l'objet d'une étude approfondie dans ce travail de thèse, il convient toutefois d'appréhender un des fondements majeurs de la concurrence fiscale étatique, à savoir la notion d'impôt (A) et la possibilité de le contester (B).

### **A) Le fondement de la concurrence fiscale étatique**

10. La concurrence fiscale étatique est une compétition basée sur l'exercice d'une pression autour de l'impôt.

L'impôt et la compétitivité apparaissent alors comme deux notions liées. Selon Monsieur Laurent Simula, la compétitivité se définit comme « la faculté des entreprises, et, par extension,

d'un pays, à être concurrentiel sur un marché »<sup>6</sup>. Comme l'indiquent le Conseiller d'Etat Lucien Mehl et le Doyen Pierre Beltrame, « la compétitivité au moyen de l'impôt constitue la formule moderne interventionniste »<sup>7</sup>. Celle-ci s'effectue au moyen de politiques fiscales avantageuses. Le professeur Eric Oliva pousse toutefois la réflexion au-delà et voit en l'impôt, l'objet même de la compétitivité. L'impôt est en effet au coeur de l'attractivité et s'affirme comme un instrument de compétitivité. Cette remarque se vérifie à la seule vue de la baisse généralisée des taux d'imposition dans le monde.

Par déduction, la concurrence fiscale étatique repose donc sur l'impôt.

11. L'impôt est identifié par la doctrine classique et par le droit positif.

12. Dans la doctrine, le Professeur Gaston Jèze définit l'impôt en 1936 comme une « prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie dans le but d'assurer la couverture des charges publiques »<sup>8</sup>. Si cette définition est la plus souvent retenue, nous allons néanmoins préférer une autre définition du même auteur donnée trois ans auparavant selon laquelle l'impôt est un « transfert économique réalisé par voie d'autorité, définitif, en l'absence de comportement fautif en vue de financer l'action publique »<sup>9</sup>.

Cinq points se dégagent donc de cette seconde définition.

Premièrement, il s'agit donc d'un transfert économique. Dans la définition de 1936, Jèze insistait sur le caractère pécuniaire du prélèvement. Celui-ci était donc, en principe, payé en argent et non en nature. Tel n'a pas été toujours le cas. Le paiement en nature demeurerait la règle dans les économies non monétarisées notamment durant l'Antiquité, au Moyen Âge et jusqu'à la Révolution. Les citoyens remettaient alors une partie de leur récolte ou de leur production aux pouvoirs publics. La définition de 1933 mérite de retenir l'attention car encore

---

<sup>6</sup> Cité par le Professeur Eric OLIVA in OLIVA Éric, *Compétitivité et impôt. Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !*, Pouvoirs, vol 151, n° 4, 2014, p. 100

<sup>7</sup> BELTRAME Pierre et MEHL Lucien, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2e édition, Paris, Presses universitaires de France, 1997, p. 312 cité par OLIVA Éric, *Compétitivité et impôt. Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !*, Pouvoirs, vol 151, n° 4, 2014, p. 105

<sup>8</sup> JEZE Gaston, *Cours de finances publiques*, Giard, Paris, 1936, p. 38

<sup>9</sup> JEZE Gaston, *Cours de finances publiques*, Giard, Paris, 1933, p.85

aujourd'hui, ce principe de paiement pécuniaire connaît des limites dans la mesure où rien n'exige que le versement soit monétaire. L'essentiel est qu'il soit évaluable d'un point de vue monétaire. Prenons l'exemple de la possibilité d'acquitter certaines impositions en nature par voie de remise d'œuvres d'art ou d'immeubles. Ce type d'opération de transfert, dénommée dation en paiement, est autorisé en matière d'impôt sur la fortune immobilière sous certaines conditions.

Deuxièmement, l'impôt est un prélèvement effectué par voie d'autorité. Il est obligatoire, unilatéral et s'exerce en vertu des prérogatives de puissance publique. Le prélèvement ne résulte donc pas d'un contrat mais de la loi et l'administration fiscale dispose de pouvoirs pour le percevoir. Par exemple, l'administration fiscale a un droit de communication, un droit de vérification de comptabilité ou encore un droit de visite et de saisie.

Le caractère autoritaire de l'impôt est toutefois tempéré par le principe de légalité, en vertu duquel les actes de l'Administration sont soumis au droit. Le principe juridique de légalité fiscale tire son origine du principe du consentement de l'impôt, selon lequel l'impôt prélevé par l'État doit avoir été accepté par les représentants de la nation. Dès le XIII<sup>e</sup> siècle, les souverains ne pouvaient obliger les sujets à subvenir aux besoins de leur royaume<sup>10</sup>. Ils devaient donc les réunir ponctuellement dans des circonstances exceptionnelles, telles qu'en cas de crise politique, d'une guerre ou encore d'une question militaire ou fiscale. C'est d'ailleurs ainsi que se sont constituées des assemblées telles que les États généraux en France ou le Parlement en Grande-Bretagne<sup>11</sup>. Ce mouvement a été revendiqué par Jean-Jacques Rousseau qui affirmait que « les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants »<sup>12</sup>. De ce fait, « aucune levée d'impôt ne peut s'effectuer si elle n'a pas été préalablement décidée par l'assemblée représentative des citoyens »<sup>13</sup>. Exprimé initialement dans un décret du 13 juin 1789, le principe du consentement à l'impôt est consacré par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 27 août 1789 : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la

---

<sup>10</sup> BOUVIER Michel, *Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable*, Vie Publique, 4 sept. 2018

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> ROUSSEAU Jean-Jacques, *Discours sur l'économie politique*, Edition, introduction et commentaire sous la direction de Bruno Bernardi, Paris, Vrin, 2002 (1<sup>e</sup> édition : 1755), p. 73

<sup>13</sup> BOUVIER Michel, *Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable*, Vie Publique, 4 sept. 2018

contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». Plus récemment, les juristes Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret ont également exprimé ce besoin en soulignant le fait que « l'Histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt »<sup>14</sup>. Selon l'article 34 de la Constitution de 1958, la loi est votée par le Parlement et « fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Il y a donc une reconnaissance de la compétence du législateur en matière fiscale<sup>15</sup>.

Troisièmement, l'impôt est un prélèvement au caractère définitif. Il n'y a pas de restitution par l'Etat, excepté le cas où une erreur est soulevée. Ce critère distingue ainsi l'impôt de l'emprunt forcé. L'emprunt forcé désigne un emprunt imposé par l'Etat à un citoyen, généralement désavantageux pour ce dernier. Historiquement, cette mesure a été mise en place pendant la Révolution française pour financer une armée locale<sup>16</sup>. A la demande des patriotes de Montpellier, Cambon a présenté ce projet à la Convention le 27 avril 1793. Celui-ci fut voté le 20 mai 1793 puis adopté le 3 septembre de la même année<sup>17</sup>. Deux présidents français ont d'ailleurs eu recours à ce mécanisme. En 1973, Valéry Giscard d'Estaing a effectivement procédé à un emprunt forcé auprès de sa population dans le contexte du premier choc pétrolier<sup>18</sup>. Cet emprunt, au taux de 7%, était d'abord indexé sur le cours de l'or puis ensuite sur le prix du lingot. Les sommes ont été remboursées en 1988. De son côté, François Mitterrand avait imposé un emprunt forcé en 1983 sur 10% du montant des impôts qui fut remboursé en 1985<sup>19</sup>. Plus récemment, la Californie a utilisé cette mesure. En 2009, le prélèvement à la source de ses contribuables a en effet été augmenté de 10% pendant la crise et ceux-ci ont été remboursés l'année suivante, sans intérêts<sup>20</sup>.

---

<sup>14</sup> TROTABAS Louis et COTTERET Jean-Marie, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 1970, p. 70

<sup>15</sup> Le régime de l'impôt relève pour l'essentiel de la compétence du législateur. S'il pose les principes des règles de droit fiscal, il ne dispose toutefois pas d'un pouvoir absolu dans la fixation de celles-ci, comme en témoigne la tendance à l'europanisation progressive du droit fiscal.

<sup>16</sup> BECCHIA Alain et LARGESSE Pierre, *L'emprunt forcé de 1793 et le patronat textile elbeuvien*, *Annales historiques de la Révolution française*, n°284, 1991, p. 192

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 193

<sup>18</sup> *Les précédents grands emprunts*, *La Croix*, 14 déc. 2009

<sup>19</sup> *Les précédents grands emprunts*, *Les Echos*, 25 mai 1993

<sup>20</sup> GUELAUD Claire, *L'emprunt forcé, arme des Etats face aux marchés ?*, *Le Monde*, 20 sept. 2011

Quatrièmement, l'impôt est prélevé, même en l'absence de comportement fautif. Cela signifie que l'impôt ne constitue pas une sanction. Le Conseil d'État, dans son avis Lorenzy-Palanca, l'a d'ailleurs confirmé<sup>21</sup>. Il s'agit d'une contribution au financement de l'action publique. Cela le distingue donc de diverses majorations et d'amendes qui visent à réprimer un comportement fautif. Tel est le cas par exemple de la majoration de 10% appliquée à un contribuable qui ne dépose pas à temps sa déclaration au titre de l'impôt sur le revenu, prévue par l'article 1728 du CGI.

Cinquièmement, il s'agit donc d'un prélèvement destiné à assurer le financement des charges publiques. Ce point touche à la finalité de l'impôt. Sa fonction principale est effectivement d'alimenter les caisses de l'Etat. Pour autant, l'impôt est un prélèvement effectué sans contrepartie déterminée. En principe, il n'y a en effet aucune corrélation directe entre les sommes versées par le contribuable et la qualité du service public dont il peut bénéficier. Aucune affectation spécifique n'est donc prévue à la recette générée par l'impôt.

13. Dans le droit positif, la Constitution de la Vème République n'utilise pas le terme impôt mais utilise l'expression « impositions de toute nature ». Celle-ci est en effet citée à l'article 34 : « la loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Aucune définition n'en est toutefois donnée.

Malgré cela, une définition est apportée par le Conseil constitutionnel. Dans une décision du 23 juin 1982<sup>22</sup> concernant la nature juridique des redevances perçues par les agences financières de bassin - établissements publics à caractère administratif -, le juge constitutionnel estime que tout prélèvement sans fondement contractuel qui n'est ni une cotisation sociale, ni une redevance pour service rendu relève du champ des impositions de toute nature.

14. Force est de constater que de ces différentes caractéristiques, seule une fonction de l'impôt est répertoriée dans les définitions du terme : la fonction de couverture des dépenses publiques.

---

<sup>21</sup> CE, avis, 9e et 8e ss-sect., 4 nov. 1992, n° 138.380, Lorenzy-Palanca, Publié au recueil Lebon

<sup>22</sup> Cons. const., 23 juin 1982, n° 82 124 L, JO 24 juin 1982 p. 1994, ECLI:FR:CC:1982:82.124.L

15. Outre la fonction incontournable de financement des charges publiques, l'impôt présente trois autres grandes fonctions : une fonction sociale, une fonction économique, une fonction environnementale.

Premièrement, concernant la fonction sociale de l'impôt, celle-ci fait appel à la notion de faculté contributive. Issue de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, la faculté contributive permet d'assurer le principe d'égalité devant les charges publiques en évitant une disparité de traitement fiscal trop importantes entre les contribuables. Néanmoins, la contribution s'est transformée peu à peu en une exigence de redistribution des richesses. Toujours dans un objectif d'atténuation des inégalités de revenus, la redistribution des revenus consiste à transférer une partie des revenus de certains contribuables à d'autres en fonction de divers critères sociaux dans le but d'assurer une justice sociale.

Deuxièmement, la fonction économique de l'impôt permet à l'Etat d'intervenir dans un but autre que celui concernant la couverture des charges publiques. L'impôt peut en effet intervenir dans le cadre de l'action structurelle ou sectorielle. Ainsi, l'impôt peut être utilisé pour favoriser l'implantation d'entreprises dans certaines régions comme des zones rurales en perte de population et d'activité par exemple. Il peut également être utilisé à des fins d'interventions fiscales sectorielles pour dynamiser certaines branches d'activité.

Troisièmement, concernant la fonction environnementale de l'impôt, celle-ci permet de préserver les ressources naturelles des territoires dans le cadre du développement durable. Cette fonction consiste non seulement à encourager les actions favorables à l'environnement mais également à pénaliser les activités polluantes<sup>23</sup>. L'encouragement des activités favorables à l'environnement se matérialise par des crédits d'impôt par exemple, tel que le crédit d'impôt transition énergétique. Concernant la sanction contre les activités polluantes, l'OCDE et le Traité de l'Union européenne reconnaissent le principe du pollueur-payeur, mécanisme en vertu duquel une personne responsable d'une pollution doit supporter les frais engendrés par son comportement.

16. Par ailleurs, le Doyen Pierre Beltrame, quant à lui, estime que l'impôt, en plus d'être un véritable outil d'orientation de la politique interne du pays dont il émane, vise à reconnaître

---

<sup>23</sup> LEROY Marc, *La sociologie fiscale*, Socio-logos, n° 4, 2009, §61

l'existence de la propriété privée. Son rôle est en effet de garantir la liberté par la protection de la propriété privée tout en diminuant celle-ci par un prélèvement pécuniaire<sup>24</sup>.

17. En tout état de cause, l'impôt, quelle que soit sa fonction, revêt une grande importance en période de crise, telle qu'une crise sanitaire comme c'est le cas actuellement. Face à la pandémie de Covid-19 qui frappe le globe depuis plus d'un an, les recettes publiques récoltées par l'impôt s'avèrent en effet être indispensables pour faire face à la crise sanitaire. Si l'Etat français a pu se constituer une trésorerie grâce à la mise en place de la retenue à la source en 2018, plusieurs plans de relance ont toutefois été mis en œuvre. Tel est le cas aux Etats-Unis (le plan Biden de 1.900 milliards de dollars) et dans l'Union européenne (le plan Next Generation EU de 750 milliards d'euros). La contribution des entreprises est attendue pour financer de tels projets. C'est alors que l'instauration d'un taux minimum mondial d'imposition sur les bénéfices des multinationales et la taxation des célèbres GAFAs font l'objet de vifs débats et sont au cœur de l'actualité.

En France, le Président Macron a adopté une politique du « quoi qu'il en coûte »<sup>25</sup>. Pleinement assumé, ce choix a permis d'adopter de multiples mesures d'aides aux contribuables comme l'octroi d'un fonds de solidarité. En février 2021, le fonds de solidarité a été versé à deux millions d'entreprises et représente un montant total de 15 milliards d'euros<sup>26</sup>. D'autres mesures ont été mises en œuvre pour adapter les modalités de contrôle et de recouvrement de l'impôt grâce à un report de délais de paiement d'impôts ou encore avec des réductions d'impôts au titre des revenus fonciers par exemple.

La paralysie de l'activité économique et l'instauration de telles mesures ont évidemment été à l'origine d'une augmentation de la dette publique. En termes de chiffres, les deux premiers confinements ont engendré une perte des recettes fiscales d'un montant de 100 milliards d'euros en 2020 en France<sup>27</sup>. Les estimations du coût du troisième confinement national annoncent un

---

<sup>24</sup> BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France*, Hachette, Collection Les fondamentaux, 24e édition, 2020, p. 10

<sup>25</sup> Pour rassurer la population, le Président Macron avait pris la parole le jeudi 12 mars 2020 en déclarant à la Nation que « tout sera mis en œuvre pour protéger nos salariés et nos entreprises, quoi qu'il en coûte ».

<sup>26</sup> ATTAL Gabriel, *Depuis le mois de mars 2020, plus de 2 millions d'entreprises ont bénéficié du fonds de solidarité*, BFM Business, 24 févr. 2021

<sup>27</sup> Entretien avec Olivier Dussopt, ministre des Comptes publics, Le Journal du dimanche, 31 oct. 2020

montant de 11 milliards d'euros en avril 2021<sup>28</sup>. Olivier Dussopt, ministre délégué chargé des Comptes publics, estime le coût total de la crise sanitaire à 424 milliards d'euros en 2020, 2021 et 2022<sup>29</sup>.

18. Face à ces chiffres exorbitants, l'instrumentalisation de l'impôt prend donc tout son sens<sup>30</sup>.

19. Acte unilatéral de nature régaliennne impliquant un prélèvement financier de l'autorité publique, l'impôt est donc l'expression d'une obligation. Dans le jargon juridique, le terme d'« impôt-obligation » est employé.

Il convient toutefois de veiller à ce que l'impôt ne se transforme pas en un « impôt-contrainte », c'est-à-dire en un impôt qui engendre une situation insupportable pour le contribuable. Si c'est le cas, le fardeau est tel qu'il peut inciter à la révolte.

#### B) La contestation de l'impôt sous l'angle du triptyque hirschmanien

20. Face à l'impôt, le contribuable peut réagir de trois manières différentes selon l'économiste Albert Hirschman<sup>31</sup>. Les trois concepts sont les termes « voice »<sup>32</sup>, « loyalty »<sup>33</sup> et « exit »<sup>34</sup>.

Cette théorie a été développée lors de l'étude du chemin de fer nigérian lors d'une de ses missions durant les années 1960. Au Nigéria, pendant très longtemps, le chemin de fer détenait le monopole du transport car la ligne de train était le seul moyen de se rendre à l'intérieur du pays. Par la suite, des modes de transports alternatifs ont été conçus. Compte tenu

---

<sup>28</sup> BISSUEL Bertrand, PRUDHOMME Cécile, BESSE DESMOULIERES Raphaëlle, CONESA Elsa et TONNELIER Audrey, *Covid-19 : le troisième confinement national, un nouveau coup dur pour l'économie*, Le Monde, 1er avr. 2021

<sup>29</sup> DE GUIGNE Anne, *424 milliards d'euros, la facture astronomique du Covid-19 pour la France*, Le Figaro, 13 avr. 2021

<sup>30</sup> LUPPI Philippe, *Les fonctions de l'impôt face à l'ordre public sanitaire*, Journée d'étude organisée par l'Université Côte d'Azur (CERDACFF) et l'Université de Perpignan (CRESEM), *Pandémie et ordre public*, 5 mai 2021

<sup>31</sup> HIRSCHMAN Albert, *Exit, Voice, and Loyalty : Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*, Harvard University Press, 1970

<sup>32</sup> Proviend de l'anglais et signifie « voix »

<sup>33</sup> Proviend de l'anglais et signifie « loyauté »

<sup>34</sup> Proviend de l'anglais et signifie « sortie »

que nombreux étaient les passagers qui étaient déçus du fait de la baisse de la qualité du service, certains d'entre eux ont décidé d'abandonner le trajet par le train et d'utiliser les autres moyens proposés. Bien que certains passagers continuent d'emprunter cette ligne, les recettes de la compagnie de chemin de fer ont nécessairement diminué. Pour autant, aucune amélioration de la qualité, n'a été constatée. Si la compagnie de chemin de fer détenait encore le monopole, peut-être que les usagers partis se seraient manifestés en faisant entendre leur voix pour se plaindre de l'état délabré du transport.

Les trois comportements s'observent alors dans cet exemple.

Le premier des trois concepts, « voice », consiste en une prise de parole. La liberté d'expression est mise à l'honneur. Face à l'impôt, un contribuable peut réagir sur la place publique en visant le point spécifique de la politique étatique sur lequel il n'est pas d'accord. Cette interpellation de l'institution est effectivement définie comme « toute tentative visant à modifier un état de fait jugé insatisfaisant, que ce soit en adressant des lettres individuelles ou des pétitions collectives à la direction en place, en faisant appel à une instance supérieure ayant prise sur la direction ou en ayant recours à divers types d'action, notamment celles qui ont pour but de mobiliser l'opinion publique »<sup>35</sup>. Une telle expression du mécontentement en l'absence de mobilité des bases fiscales peut se traduire notamment par une concurrence par comparaison, appelée en anglais « yardstick competition ». Dégagée par Salmon, agent politique et écrivain du XVe siècle, cette théorie repose sur la pression qu'exercent les contribuables par l'information. Ces derniers s'adressent à leur gouvernement en comparant les autres politiques fiscales nationales dans le but de réduire le taux d'imposition par exemple. Naus, Van Iterson et Roe considèrent que cette manifestation d'insatisfaction s'apparente en un comportement citoyen en vue d'une amélioration<sup>36</sup>.

La deuxième notion, « loyalty », consiste en du loyalisme. Le contribuable, même en désaccord avec la politique fiscale nationale, se montre silencieux et accepte le statu quo. Une dimension de fidélité se dégage en effet de la loyauté. Neveu estime d'ailleurs que « les sentiments de fidélité, de devoir à l'égard de l'institution, l'acceptation résignée de ses défauts

---

<sup>35</sup> HIRSCHMAN Albert, *Exit, Voice, and Loyalty : Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*, Harvard University Press, 1970, p. 45

<sup>36</sup> NAUS Fons, VAN ITERSON Ad et ROE Robert, *Organizational cynicism : Extending the exit, voice, loyalty, and neglect model of employees' responses to adverse conditions in the workplace*, Human Relations, vol 60, n° 5, 1er mai 2007

sont assez puissants pour faire passer par-dessus les mécontentements qu'il suscite »<sup>37</sup>. Hormis la fidélité, plusieurs autres termes ont d'ailleurs été substitués à la notion de loyauté, tels que la résignation, la passivité, la patience, la lassitude ou encore l'apathie<sup>38</sup>.

Le troisième concept, « exit », consiste en une défection. Le contribuable va exprimer son mécontentement par l'exercice de sa liberté de circuler et d'établissement, c'est-à-dire en abandonnant la relation qu'il entretenait avec l'Etat ; en effet, « la défection, c'est se dégager d'une relation établie avec une personne ou une organisation »<sup>39</sup>. Au niveau fiscal, ce comportement, qui suppose une sortie du territoire vers un autre, se traduit par l'expatriation fiscale. La stratégie élaborée par le contribuable est matérialisée par le départ physique et l'abandon de la politique fiscale avec laquelle il est en désaccord. Ce concept a d'ailleurs fait l'objet d'une étude par l'économiste américain Tiébout. Il consacre le modèle du « vote avec les pieds » selon lequel les individus se déplacent vers la juridiction avec laquelle ils sont en accord.

Ainsi, le contribuable peut s'opposer de manière active, c'est-à-dire physiquement (exit) ou frontalement (voice), ou de manière passive (loyalty).

21. Par la suite, cette grille de lecture a été enrichie d'une quatrième option : « neglect »<sup>40</sup>. Ce terme, proposé par le Professeur Dan Farrell, signifie que le contribuable maintient des liens formels mais limite son implication au minimum en démontrant une certaine mollesse et une indifférence.

Cette quatrième possibilité de réaction du contribuable permet d'établir une organisation en deux axes distincts : un axe passif/actif et un autre destructif/constructif. Cette matrice de quatre cases a été constituée par Rusbult en 1988<sup>41</sup>. Ainsi, la prise de parole (voice) s'affirme comme un comportement actif et constructeur. La loyauté (loyalty), quant à elle, est

---

<sup>37</sup> NEVEU Érik, *Sociologie des mouvements sociaux*, Editions La Découverte, Repère, 2019, p. 31

<sup>38</sup> SERRANO ARCHIMI Carolina, *Cynisme « instrumental » dans l'organisation : définition, mesure et conséquences*, Vie & sciences de l'entreprise, vol 187, n° 1, 2011, p. 23

<sup>39</sup> HIRSCHMAN Albert, *Vers une économie politique élargie*, Les éditions de Minuit, 1986, Paris, p. 58

<sup>40</sup> Provient de l'anglais et signifie « négligence »

<sup>41</sup> RUSBULT Caryl, *Impact of Exchange Variables on Exit, Voice, Loyalty, and Neglect : An Integrative Model of Responses to Declining Job Satisfaction*, The Academy of Management Journal, vol 31, n° 3, Sept. 1988, p. 601

reconnue comme un comportement passif et constructeur. La défection est une réaction active et destructrice. Enfin, la négligence demeure un comportement passif et destructeur.

22. Ce schéma a toutefois fait l'objet de critiques. Par exemple, les Professeurs Glaymann et Grima ont estimé que cette matrice était contestable car la prise de parole n'est pas nécessairement constructive et peut être destructrice<sup>42</sup>.

23. De leur côté, Naus, Van Iterson et Roe introduisent une cinquième catégorie à la typologie hirschmanienne : « organizational cynicism »<sup>43</sup>. Ce terme se matérialise par une insatisfaction profonde qui entraîne un comportement négatif du contribuable envers l'Etat. Le cynisme organisationnel se définit en effet comme une « croyance dans le manque d'intégrité de l'organisation, un sentiment négatif envers elle, des tendances à la dénigrer et à adopter des comportements critiques à son encontre »<sup>44</sup>.

24. En tout état de cause, ces quatre concepts sont aujourd'hui connus sous l'acronyme anglo-saxon EVLN (Exit, Voice, Loyalty, Neglect).

Aujourd'hui, les concepts de voix et de défection, qui s'affirment comme des éléments actifs de contestation, sont l'assurance d'une concurrence fiscale vive entre les Etats.

## **II. Sous quelles formes se présente la concurrence fiscale ?**

25. La concurrence fiscale a existé en même temps que la fiscalité. Ainsi, Grégoire de Tours, historien du VI<sup>e</sup> siècle, a estimé que la concurrence fiscale s'exerçait au détriment des Mérovingiens, ce qui démontre l'ancienneté de ce phénomène.

---

<sup>42</sup> GRIMA François et GLAYMANN Dominique, *Une analyse renouvelée du modèle Exit, Voice, Loyalty, Neglect : apports d'une approche longitudinale et conceptuellement élargie*, M@n@gement, vol. 15, n° 1, 2012, pages 2 à 41

<sup>43</sup> Provient de l'anglais et signifie « cynisme organisationnel ». NAUS Fons, VAN ITERSON Ad et ROE Robert, *Organizational cynicism : Extending the exit, voice, loyalty, and neglect model of employees' responses to adverse conditions in the workplace*, Human Relations, vol 60, n° 5, 1er mai 2007, pages 683 à 718

<sup>44</sup> DEAN James, BRANDES Pamela et DHARWADKAR Ravi, *Organizational Cynicism*, The Academy of Management Review, vol 23, n° 2, Avr. 1998, p. 345

Si la concurrence fiscale existe depuis plusieurs siècles, l'origine de la concurrence fiscale étatique est plus récente puisque cette dernière est née de la mondialisation, seulement à la fin du XIXe siècle.

26. La concurrence fiscale, dont la notion se rapproche étroitement de la notion d'« ordre public économique » (B), existe sous diverses formes. La concurrence fiscale étatique touche en effet tant les rapports entre gouvernements locaux que nationaux (A).

#### A) Les différents types de concurrence fiscale

27. Initialement, la concurrence fiscale s'est intéressée aux rapports entre gouvernements locaux. Le rapport était donc établi entre entités horizontales, telles qu'au sein même des Etats fédéraux par exemple. C'est le cas notamment des Etats-Unis, de la Suisse, du Brésil ou de l'Allemagne par exemple.

28. Concernant les Etats-Unis, en matière d'imposition sur les sociétés, il existe un taux fédéral et un taux fédéré. Le taux fédéral est de 21%<sup>45</sup>. En supplément, des impôts sur les bénéfices peuvent être appliqués par les Etats fédérés. Les disparités sont fortes entre les 50 Etats. Par exemple, l'impôt sur les sociétés n'est pas dû dans 5 Etats : le Nevada, le Dakota du Sud, le Texas, l'Etat de Washington et l'Ohio<sup>46</sup>. En Californie ou dans l'Etat de New York, ce taux est supérieur à 6%<sup>47</sup>. Les différences entre les Etats fédérés peuvent donc être à l'origine d'une concurrence fiscale au sein même de l'Etat fédéral<sup>48</sup>.

29. Concernant la Suisse, les différents cantons connaissent une concurrence fiscale entre eux. On parle de concurrence fiscale intercantonale. Sur les 26 cantons, tous présentent une fiscalité qui leur est propre.

---

<sup>45</sup> Ce taux, auparavant de 35%, a été abaissé à 21% avec la réforme fiscale « Tax Cuts and Jobs Act » adoptée en 2017. Le Président Biden envisage d'augmenter prochainement ce taux à 28%.

<sup>46</sup> Ambassade de France aux Etats-Unis, *La fiscalité fédérale des USA. Les grands principes*, Déc. 2015, p. 2

<sup>47</sup> MILLERET Alexandra, *Ce qu'il faut savoir avant de s'installer aux Etats-Unis*, Option Finance, 6 nov. 2020

<sup>48</sup> EISEN Ben et KUSISTO Laura, *Les contribuables américains font jouer la concurrence entre les Etats*, L'Opinion, 27 janv. 2020

L'article 3 de la Constitution fédérale suisse défend la souveraineté de chaque canton. Ceux-ci perçoivent les impôts qui ne sont pas attribués expressément et exclusivement à la Confédération. Selon l'article 128 de cette même Constitution, la Confédération et les cantons ont une compétence commune de prélever les impôts notamment ceux sur le bénéfice des personnes morales. Les entités fédérées possèdent une grande autonomie pour fixer les taux d'imposition sur leur territoire. Des différences considérables en terme d'impôt sur le bénéfice sont notables. Par exemple, les cantons de Zoug et Nidwald affichent un taux d'impôt sur le bénéfice de respectivement 11,85% et 11,97% tandis que le canton de Berne propose un tel taux à 21,04%<sup>49</sup>.

Afin d'atténuer la concurrence fiscale entre les cantons et faire en sorte que les entités fédérales restent maîtres en la matière, certains outils ont été mis en place, notamment une harmonisation fiscale formelle et un système de péréquation financière.

D'une part, l'harmonisation fiscale formelle a été mise en œuvre par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) de 1990<sup>50</sup>. Cette loi permet de restreindre la concurrence fiscale entre les cantons au travers du barème d'imposition légal. La baisse des impôts est donc maîtrisée.

D'autre part, le système de péréquation financière, instauré en 2008, vise à transférer les recettes de cantons à fort potentiel vers des cantons à faible capacité financière dans un but de solidarité intercantonale. A titre d'exemple, en 2020, les sept cantons de Zurich, Schwyz, Obwald, Nidwald, Zoug, Bâle-Ville et Genève ont transféré 1,7 milliard de francs aux 19 autres cantons<sup>51</sup>. Cette initiative est un autre outil de réduction des disparités financières et donc, une meilleure maîtrise de la concurrence fiscale entre les cantons.

La politique fiscale helvétique s'affirme comme un modèle de régulation de la concurrence fiscale et les différents instruments développés dans le cadre de la concurrence fiscale internationale s'en inspirent fortement.

30. Concernant le Brésil, les impôts relatifs aux bénéficiaires des sociétés, à savoir l'IRPJ (Impôt sur le Revenu des Personnes Juridiques) et la CSLL (Contribution Sociale sur le Résultat

---

<sup>49</sup> KPMG, *Clarity on Swiss Taxes - Switzerland's fiscal flexibility likely shrinking*, Avr. 2021, p. 8

<sup>50</sup> Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), RS 642.11, 14 déc. 1990

<sup>51</sup> Confédération suisse, *Péréquation financière nationale*, Rapport du département fédéral des finances, 2020, accessible sur <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/finanzpolitik/perequation-financiere-nationale.html> [consulté le 9 mai 2021]

Net), relèvent de la compétence de l'Etat fédéral. Le taux d'imposition global est de 34%, comprenant 25% au titre de l'IRPJ et 9% au titre de la CSLL. Il n'y a donc aucune concurrence fiscale entre Etats fédérés sur cette imposition. En revanche, l'ICMS (Impôt sur la Circulation de Marchandises et sur les Services de transports nationaux), impôt similaire à la TVA, est un exemple d'impôt dont le taux varie en fonction des Etats fédérés entre 17% et 35%. A titre d'exemple, il est de 18% à Sao Paulo et de 20% à Rio de Janeiro<sup>52</sup>. Les disparités sont donc fortes entre les 26 entités fédérées brésiliennes. Une réforme fiscale est actuellement en cours de discussion. Une telle stratégie viserait à diminuer les inégalités régionales et donc à atténuer la concurrence fiscale entre les différentes entités fédérées.

31. Du côté de l'Allemagne, la concurrence fiscale entre les Länder est faible. L'autonomie fiscale des Etats fédérés allemands est très réduite et la plupart des recettes des impôts, dont l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques par exemple, sont partagés avec l'Etat fédéral et les communes<sup>53</sup>. La concurrence fiscale ne peut donc en être que quasi-inexistante.

32. Depuis la construction européenne, la concurrence fiscale s'est notamment intéressée aux interactions entre gouvernements nationaux. Le rapport est toujours horizontal mais celui-ci concerne des gouvernements nationaux et non locaux. Particulièrement vive, la concurrence fiscale étatique dans l'Europe, identifiée dès la fin des années 1980 avec la constitution du marché unique européen, est observée de près. L'adoption de l'euro a ensuite considérablement développé cette concurrence fiscale entre Etats membres de l'Union européenne. Le Pacte de stabilité et de croissance dont les Etats membres se sont dotés, permet une coordination des politiques budgétaires nationales<sup>54</sup>. De plus, la politique monétaire et de change n'appartient pas aux gouvernements nationaux. Un instrument pouvant améliorer l'attractivité d'un territoire

---

<sup>52</sup> OCDE, *Going Digital in Brazil, OECD Reviews of Digital Transformation*, Paris, 26 oct. 2020, p. 81

<sup>53</sup> Sénat, *Perspectives d'évolution de la fiscalité locale*, Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, n°289 (2002-2003) de Jean Arthuis, déposé le 13 mai 2003, Réponse de Nicolas Painvin

<sup>54</sup> Il convient toutefois de souligner que cette coordination est freinée à cause de la crise sanitaire. En effet, face à l'ampleur de la crise de la Covid-19, les Etats membres se sont vu accorder une marge de manœuvre pour adopter des mesures d'urgence aux conséquences budgétaires majeures, même si celles-ci s'éloignent de la politique de coordination. RAGOT Xavier, *VI/ Coordination budgétaire : de nouvelles règles ou un changement d'institution ?*, dans OFCE Observatoire français des conjonctures économiques, *L'économie européenne 2021*, La Découverte, 2021, p. 71

et dont l'Etat a la compétence exclusive demeure alors la fiscalité. Le recours au levier fiscal à des fins compétitives est de plus en plus sollicité au fil des années. Aujourd'hui, l'Union européenne s'affirme comme une arène pour la concurrence fiscale en présentant un taux d'impôt sur les sociétés s'étendant de 10% à 35% selon les pays<sup>55</sup>.

Plus largement, ce phénomène est aujourd'hui présent dans le monde et s'intéresse aux interactions entre chaque pays, au-delà de l'échelle européenne. La course vers le bas est spectaculaire sur les deux dernières décennies.

C'est la concurrence fiscale entre gouvernements nationaux qui fera l'objet de cette thèse.

33. La concurrence fiscale étatique étant l'objet même de recherche du présent travail, il est opportun de souligner le parallèle existant entre cette notion et celle d'ordre public économique.

#### B) Le rapprochement avec l'ordre public économique

34. L'ordre public économique renvoie à l'interaction existant entre le droit et l'économie. Ce rapport de force est également observé dans le cadre de la présente thèse, ce qui permet d'opérer un rapprochement entre la notion d' « ordre public économique » et la notion de « concurrence fiscale étatique ».

35. Cette bilatéralité liant droit et économie provient du fait que l'ordre public économique a acquis un sens différent en droit privé et en droit public.

36. Pour le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État, l'ordre public économique est en effet lié à la défense d'une concurrence suffisante sur les marchés. Dans une décision de 2012, le juge constitutionnel associe les objectifs de préservation de l'ordre public économique au « fonctionnement concurrentiel du marché »<sup>56</sup>. Un an plus tard, le Conseil d'État a également

---

<sup>55</sup> En 2020, la Bulgarie présente un taux d'IS est de 10% tandis que ce taux s'élève à 35% à Malte.

<sup>56</sup> Cons. const., 12 oct. 2012, n° 2012-280 QPC, Société Groupe Canal Plus et autre, JurisData n° 2012-022856, JO 13 oct. 2012 p. 16031, texte n° 49, ECLI:FR:CC:2012:2012.280.QPC, cons. 11

rapproché l'ordre public économique à « l'intérêt général qui s'attache à la préservation d'une concurrence suffisante »<sup>57</sup>.

Tant pour le Conseil constitutionnel que pour le Conseil d'Etat, il s'agit donc ici d'assurer une concurrence puisque celle-ci est nécessaire. Cette affirmation vaut autant pour la concurrence économique que pour la concurrence fiscale.

37. De son côté, la Cour de cassation entend cette position mais va plus loin en assurant un bon fonctionnement du marché dans le contexte de la concurrence, c'est-à-dire qu'elle prohibe les comportements anticoncurrentiels des entreprises. Elle défend l'idée que certes, la concurrence doit exister mais seule sa forme loyale doit demeurer. Pour le juge judiciaire, l'ordre public économique désigne donc « l'ensemble des normes qu'il fait prévaloir sur la volonté des parties »<sup>58</sup>. Des règles qui régissent la liberté économique permettent d'assurer un climat sain. Celles-ci peuvent être assimilées à la notion de police dont l'objectif est le maintien d'un certain ordre<sup>59</sup>. Ce contrôle de l'ordre public économique se matérialise par l'action coordonnée de l'Autorité de la concurrence et de divers régulateurs sectoriels.

D'une part, l'Autorité de la concurrence a pour mission de garantir le bon fonctionnement de la concurrence sur les marchés et peut rendre des décisions « pour remédier aux situations susceptibles d'être préjudiciables à la concurrence »<sup>60</sup> ou de la « troubler »<sup>61</sup>.

D'autre part, concernant les régulations sectorielles, celle-ci se traduit par l'action de l'Autorité de régulation des communications électroniques, des postes et de la distribution de la presse (ARCEP), du Commission de régulation de l'énergie (CRE), du Conseil supérieur de l'audiovisuel (CSA), de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) et de l'Autorité des marchés financiers (AMF)<sup>62</sup>. L'ARCEP régule en effet le secteur des

---

<sup>57</sup> CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 363702, Société Métropole Télévision (M6), JurisData n° 2013-030006, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CEASS:2013:363702.20131223

<sup>58</sup> PEZ Thomas, *L'ordre public économique*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 49, Dossier : L'entreprise, 2015, §4

<sup>59</sup> DELVOLVÉ Pierre, *Droit public de l'économie*, Précis Dalloz, 1e édition, 1998, p. 422

<sup>60</sup> Cass. com., 12 mai 2015, n° 14-10792, Sociétés Cogent, JurisData n° 2015-011040, Publié au Bulletin, ECLI:FR:CCASS:2015:CO00451

<sup>61</sup> Cass. com., 2 nov. 2011, n° 10-21103, JurisData n° 2011-023730, Publié au Bulletin

<sup>62</sup> PEZ Thomas, *L'ordre public économique*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 49, Dossier : L'entreprise, 2015, §19

communications électroniques<sup>63</sup>, le CSA de la communication audiovisuelle<sup>64</sup>, la CRE de l'énergie<sup>65</sup>, l'ACPR de la banque et de l'assurance<sup>66</sup> et l'AMF des marchés d'instruments financiers<sup>67</sup>. Cette dernière illustration est un parfait exemple des deux composantes de l'ordre public économique. L'AMF affirme expressément qu'il faut distinguer le fonctionnement concurrentiel des marchés d'un côté et le bon fonctionnement et l'intégrité des marchés financiers de l'autre côté<sup>68</sup>.

38. En parallèle, la régulation de la concurrence fiscale est assurée par l'Union européenne, l'OCDE et les Etats à l'aide d'instruments juridiques. Celle-ci est notamment assurée par des efforts d'harmonisation ou à défaut, de coopération fiscale, ainsi que par des outils de lutte contre les comportements d'évitement fiscal. Cette intervention étatique est la clé pour contrôler les activités des entreprises et engager leur responsabilité si besoin pour conserver une concurrence saine<sup>69</sup>.

39. En définitive, « l'ordre public économique fait le lien entre la notion de police appliquée à l'économie et la notion juridique de régulation »<sup>70</sup>.

40. Par conséquent, les deux composantes de l'ordre public économique - un fonctionnement concurrentiel du marché et des limites à la liberté économique - rejoignent donc les deux volets de la concurrence fiscale étatique. La concurrence fiscale étatique est en effet le fait des acteurs économiques. Ils sont en position de choix de l'Etat d'accueil ou du système juridique à adopter (aspect économique). S'ils ont l'impression de dominer la concurrence

---

<sup>63</sup> Code des postes et des communications électroniques, art. L. 32-1 I, 3 °

<sup>64</sup> Loi n° 86-1067 du 30 sept. 1986 relative à la liberté de communication (JO du 1 oct. 1986), art. 29

<sup>65</sup> Code de l'énergie, art. L. 131-1

<sup>66</sup> Code monétaire et financier, art. L. 612-1

<sup>67</sup> Code monétaire et financier, art. L. 621-1

<sup>68</sup> AMF, Décision de la commission des sanctions du 17 mars 2005 à l'encontre de la banque X, SAN-2005-07, p. 6-7

<sup>69</sup> FRYDMAN Benoît, *Rapport de synthèse : la fragilisation de l'ordre public économique et le contrôle des acteurs privés dans un environnement globalisé*, Revue internationale de droit économique, vol 33, n° 1, 2019, p. 128

<sup>70</sup> PEZ Thomas, *L'ordre public économique*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 49, Dossier : L'entreprise, 2015, §1

fiscale étatique, ces agents économiques restent toutefois soumis à des règles mises en place par les Etats qui régulent cette concurrence (aspect juridique).

### **III. Quels sont les enjeux de la concurrence fiscale étatique ?**

41. La concurrence fiscale étatique présente des avantages et des inconvénients (A). Compte tenu qu'elle est susceptible de dériver vers une forme dommageable, il semble ainsi indispensable de réguler ce phénomène. Les instruments utilisés à cette fin doivent alors s'adapter à l'ère actuelle (B).

#### **A) La portée de la concurrence fiscale étatique**

42. La concurrence fiscale présente de nombreux attraits pour les Etats qui y ont recours car cela leur permet l'apport, sur leur territoire, de fonds, de connaissances, de technologies et d'innovations, la création d'emplois, le développement d'un secteur particulier ou la promotion des exportations<sup>71</sup>. Le phénomène d'attractivité fiscale s'opère par des taux d'imposition ou par l'accord d'avantages fiscaux au moins aussi attractifs que ceux des pays voisins. Cette stratégie est opérée car les taux et les mécanismes tels que les possibilités d'exonération de l'impôt, l'existence de rulings ou encore la mise en place d'incitations fiscales sont comparés par les agents économiques. Le ruling fiscal se définit comme l'acte juridique par lequel l'administration fiscale fait connaître de manière anticipée à une entreprise sa décision relative aux modalités de son imposition. De tels accords ont par exemple été conclus entre le Luxembourg et certaines entreprises comme Apple, Amazon, Pepsi, BNP Paribas et Axa. Les incitations peuvent se traduire par exemple par des crédits d'impôts. Ceux-ci englobent entre autres le crédit d'impôt recherche, qui consiste en une réduction d'impôt en soutien aux activités de recherche et de développement des entreprises, et le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, désignant un avantage fiscal ouvert à certaines entreprises afin de leur redonner une impulsion dans l'investissement de nouveaux marchés, l'innovation et le recrutement.

43. De leur côté, les multinationales profitent de ce système pour minimiser leurs taux d'imposition et profiter d'avantages fiscaux. Les entreprises y voient un véritable atout pour leur développement.

---

<sup>71</sup> MURRATH Anne, *La concurrence fiscale*, Accountancy & Tax, n°1, 2003, p. 15

44. Etat comme agent économique, chacun trouve donc son intérêt dans la concurrence fiscale étatique.

45. Toutefois, cette concurrence fiscale peut être préjudiciable à trois niveaux.

En premier lieu, la concurrence fiscale peut générer des inégalités. Une disparité est en effet observée entre les contribuables les plus mobiles - entreprises et grandes fortunes - et les autres. Par exemple, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a récemment dénoncé l'inégalité du système fiscal des Pays-Bas, procurant un taux d'imposition de 5% à 7% pour les multinationales, contre 25 % pour les autres contribuables, et ce afin de conserver les sièges des grandes entreprises dans l'Etat<sup>72</sup>. De plus, avec la technique dite du « Double Irish and Dutch sandwich » reposant sur l'utilisation du mécanisme de la concurrence fiscale, Apple a pu réduire son imposition à un taux de 0,005% en 2014<sup>73</sup>. Du côté des contribuables personnes physiques, la France cherche à renforcer son attractivité envers les plus fortunés par la suppression de l'Impôt de Solidarité sur la Fortune (ISF) compte tenu que cette imposition est, selon l'ancien premier ministre Edouard Philippe, responsable de l'exil fiscal. Cependant, aucune disposition avantageuse ne s'adresse aux autres contribuables moins mobiles.

En deuxième lieu, chaque Etat étant guidé par le principe de souveraineté, un lien est nécessairement établi entre cette notion et celle de concurrence fiscale. D'une part, le principe de souveraineté intérieure implique le pouvoir et la liberté de choix dont l'Etat dispose. Ainsi, une politique fiscale adaptée aux besoins économiques du pays peut, théoriquement, être librement élaborée. D'autre part, la concurrence fiscale naît de la volonté des Etats d'attirer des agents économiques. Toutefois, « la concurrence fiscale qui repose sur le respect absolu du principe de souveraineté est ainsi susceptible de déboucher sur une remise en cause de ce même principe car les pressions engendrées par une concurrence fiscale excessive peuvent aboutir à des modifications de structures d'imposition, c'est-à-dire au changement par les Etats de leur arsenal fiscal »<sup>74</sup>. Par ailleurs, « le contribuable actuel pose des problèmes d'une toute autre

---

<sup>72</sup> CJUE, 22 févr. 2018, X BV et X NV. Europe, aff. C-398/16 et C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110

<sup>73</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple*, Communiqué de presse, Bruxelles, 30 août 2016

<sup>74</sup> DUMONTET Anne-France, *La concurrence fiscale dommageable*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Strasbourg, Année universitaire 2002-2003, p. 11

ampleur qu'aux siècles précédents. Il n'est plus ce sédentaire ne dépassant jamais les limites de la compétence territoriale du souverain fiscal. Les frontières lui sont devenues perméables, soit qu'il les traverse lui-même, soit qu'il fasse passer ses capitaux, ses produits ou ses inventions... L'apparition de cette importante composante internationale dans la fiscalité a donc apporté une diversification supplémentaire à la réalité sociologique du contribuable. Personne physique ou personne morale, personne publique ou personne privée, il peut être aussi national ou étranger, régi par le droit fiscal interne ou le droit fiscal international. L'unité ou l'homogénéité du 19e siècle précédent s'est véritablement perdue »<sup>75</sup>. Force est de constater que la concurrence fiscale étatique peut donc nuire au principe de souveraineté intérieure.

En troisième lieu, lors de l'interaction des systèmes et dans le but d'optimiser leur imposition de manière maximale, certains contribuables n'hésitent pas à user des procédés fiscaux mis en place par les Etats de manière déloyale. La déloyauté, légale ou illégale, est caractérisée comme l'utilisation rendant la concurrence fiscale, dommageable. La concurrence fiscale dommageable se définit en effet à l'aide de deux critères : il s'agit de l'utilisation déloyale par un contribuable (pratique déloyale) des régimes fiscaux préférentiels mis en place par les Etats (régimes fiscaux dommageables).

46. Si dans le langage courant, les termes de concurrence fiscale dommageable et concurrence fiscale déloyale sont identiques<sup>76</sup>, le Professeur Altindag considère qu'une différence se dégage toutefois de ces deux notions. Selon lui, la concurrence fiscale est en effet dite dommageable en cas de préjudice<sup>77</sup>.

Ainsi, si un Etat est lésé et constate un manque à gagner, la concurrence fiscale est dommageable. En revanche, si un Etat est gagnant dans le cadre de la concurrence fiscale, la concurrence fiscale sera alors dite déloyale dans ce cas<sup>78</sup>.

---

<sup>75</sup> MARTINEZ Jean-Claude, *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome 1, Litec, 1986, p. 71

<sup>76</sup> CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Presses Universitaires de France, Dictionnaires Quadrige, 13e édition, 2020, p. 222

<sup>77</sup> ALTINDAG Selçuk, *La concurrence fiscale dommageable - La coopération des Etats membres et des autorités communautaires*, Editions L'Harmattan, Finances publiques, 2009, p. 28, §17

<sup>78</sup> HECKLY Christophe, *Fiscalité et Mondialisation*, LGDJ, Collection Systèmes, Fiscalité, 2006, p. 9

47. Face à cette dérive de la concurrence fiscale vers une approche dommageable - ou déloyale -, l'Union européenne (UE), l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ainsi que les Etats se mobilisent activement à l'aide d'instruments juridiques.

48. Cette régulation se heurte toutefois à des difficultés, notamment du fait de l'évolution du contexte. Il faut alors effectuer un travail d'adaptation de l'environnement fiscal au monde actuel.

#### B) L'adaptation de la concurrence fiscale au contexte actuel

49. La fiscalité internationale a été établie dans les années 1920 par la Société des Nations sur la base de principes tels que le principe d'établissement stable, les prix de transfert selon le principe de pleine concurrence ou encore le principe d'une coopération fiscale relativement limitée entre Etats souverains qui négocient des accords bilatéraux. Si ces principes étaient adéquats à l'époque, ceux-ci n'ont pas changé jusqu'à il y a 10 ans<sup>79</sup>.

50. L'élément déclencheur quant à la modification de l'environnement fiscal a été la crise financière mondiale de 2008. Les économies nationales et les ressources des différents Etats ayant connu une chute libre, les contribuables ont connu des augmentations d'impôts. En parallèle, des scandales médiatiques ont dévoilé les pratiques d'optimisation fiscale de certaines entreprises qui avaient volontiers recours aux paradis fiscaux pour y délocaliser de la matière imposable. L'approche et l'appréhension des problématiques fiscales devaient nécessairement changer pour limiter ce type d'abus. Une prise de conscience collective a alors été observée à ce moment : la concurrence fiscale étatique avait gagné du terrain et les multinationales avaient dérobé le rôle d'acteur aux Etats.

51. Un sentiment de rejet de la mondialisation s'est fait alors sentir du fait de l'injustice fiscale qu'elle provoquait. Les Etats devaient nécessairement réagir.

52. Rappelons que la mondialisation a rendu plus aisée la mobilité des agents économiques. La concurrence fiscale entre Etats en a donc été fortement marquée puisque les bases fiscales

---

<sup>79</sup> SAINT AMANS Pascal dans le cadre du colloque en ligne de la Revue européenne et internationale de droit fiscal sous la direction scientifique de Thierry Lambert, *La concurrence fiscale internationale : l'optimisation fiscale au-delà des frontières est-elle encore possible ?*, 9 avr. 2021

étant mobiles, les Etats n'ont plus le choix : ils doivent redoubler d'efforts pour être attractifs. De leur côté, les acteurs économiques ont profité de cette mobilité à des fins fiscales.

53. Parmi les stratégies employées, le recours aux paradis fiscaux arrivait en tête de liste il y a quelques années. Les paradis fiscaux, dont les critères seront étudiés dans la présente thèse, se présentent sous forme de divers statuts juridiques. Certains sont des Etats ou micro-Etats, d'autres des Etats fédérés et des régions autonomes, des zones franches, des territoires aux statuts anglo-saxons ou encore des centres financiers offshores<sup>80</sup>. Les Etats, ou micro-Etats, ont la particularité d'être dotés d'un territoire, d'une population, d'une autorité politique propre et d'une personnalité juridique<sup>81</sup>. Tel est le cas notamment de la Suisse, des Pays-Bas et du Panama. Les micro-Etats sont qualifiés comme tels du fait de leur territoire dit microscopique et d'une faible population, comme Monaco, le Liechtenstein, Andorre et Saint-Marin.

Les Etats fédérés et les régions autonomes sont des territoires qui présentent un régime fiscal attractif. Sont considérés comme tel les Etats fédérés américains du Nevada et du Delaware ainsi que les régions de Macao, Hong-Kong et les Antilles néerlandaises<sup>82</sup>.

Les zones franches sont une zone située dans un Etat et au sein de laquelle plusieurs avantages, dont des avantages fiscaux, peuvent être proposés. Le port belge d'Anvers et la zone panaméenne du Colon sont tous deux des zones franches<sup>83</sup>.

Les territoires aux statuts anglo-saxons, regroupant notamment les dépendances de la Couronne britanniques, les anciens reliquats de l'ex-empire colonial et le « Commonwealth of Nations »<sup>84</sup>, sont également considérés comme des paradis fiscaux du fait des avantages fiscaux qu'ils proposent. Jersey, l'île de Man, Gibraltar, les Bermudes, les Iles vierges britanniques, les Bahamas ou encore la Barbade en sont quelques exemples<sup>85</sup>.

---

<sup>80</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Que reste-t-il des paradis fiscaux ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, p. 176 et 177, §1 à 5

<sup>81</sup> Ibid., p. 176, §1

<sup>82</sup> Ibid., p. 176, §2

<sup>83</sup> Ibid., p. 176, §3

<sup>84</sup> Provient de l'anglais et signifie « Communauté des Nations ». Il s'agit d'une libre-association regroupant d'anciennes colonies de l'empire britannique. On en compte 54. Les membres sont certes autonomes, mais sont unis par leurs intérêts communs.

<sup>85</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Que reste-t-il des paradis fiscaux ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, p. 176, §4

Enfin, les centres financiers offshores offrent des avantages financiers à des non-résidents. Le centre de leurs activités, essentiellement financières, sont effectivement destinées à une clientèle étrangère<sup>86</sup>.

Divers et variés, les paradis fiscaux sont les piliers de la mondialisation économique et sont connus pour être couverts par le secret bancaire. Pendant très longtemps, ils ont donc été au coeur des flux bancaires internationaux et des stratégies d'investissement international des firmes.

53. L'Union européenne et l'Organisation de coopération et de développement économiques ont ainsi travaillé de manière complémentaire pour lutter contre le secret bancaire et les paradis fiscaux. L'échange d'informations entre les Etats y a fortement contribué.

54. Néanmoins, les multinationales font preuve d'imagination en adoptant une stratégie plus fine. De la fraude fiscale via la dissimulation dans les paradis fiscaux, les entreprises s'efforcent aujourd'hui de rester dans la légalité par des techniques d'évasion fiscale en profitant des failles du système international. Le projet BEPS a alors été créé pour mettre fin à ces pratiques abusives et si faciles que les entreprises utilisaient massivement. Ces différentes mesures ont été enrichies par diverses directives européennes, notamment les directives ATAD et DAC. Même si l'harmonisation fiscale a échoué, des efforts dans la coordination sont donc à saluer.

55. L'initiative « Inspecteurs des Impôts sans Frontières » est une parfaite illustration de la coordination entre Etats. Lancé en juillet 2015, ce programme vise à aider les pays en développement à percevoir les impôts dus par les entreprises multinationales. Pour cela, les Etats participants se prêtent mutuellement assistance pour renforcer les capacités en matière de vérification fiscale. Si la communauté est encore en nombre réduit, le travail est toutefois opérationnel puisque les pays en développement ont pu récupérer 500 millions de dollars d'impôts en 2019 et en 2020<sup>87</sup>.

56. Plusieurs travaux ont donc été mis en œuvre durant les dernières décennies dans la quête d'une justice fiscale. Si le chantier de la fiscalité à l'ère de la mondialisation a progressé, les

---

<sup>86</sup> Ibid., p. 176 et 177, §5

<sup>87</sup> HIAULT Richard, *Evasion fiscale : le corps des inspecteurs des impôts sans frontières manque d'effectifs*, Les Echos, 29 sept. 2020

Etats sont soumis aujourd'hui à un nouveau défi. Ils doivent adapter le système fiscal à la digitalisation de l'économie.

57. La numérisation de l'économie se caractérise notamment par l'arrivée du commerce électronique, des services de paiement en ligne ou encore des publicités en ligne par exemple. Cet essor est aujourd'hui une préoccupation majeure car elle rend obsolètes les règles fiscales applicables à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Effectivement, « les entreprises du numérique présentent des caractéristiques qui distinguent leurs modèles économiques de ceux des entreprises classiques et sont à l'origine des difficultés à appliquer les réglementations existantes, notamment en matière de fiscalité »<sup>88</sup>. Il faut savoir que la puissance du numérique est telle qu'elle offre la possibilité de « commercer dans une relative ignorance des identités comme des localisations »<sup>89</sup>. Les échanges revêtent donc un caractère immatériel, ce qui bouleverse l'économie traditionnelle qui repose sur une présence physique. Par l'absence de localisation des activités, le bilan est sans appel : les règles d'imposition des bénéfices sont inadaptées à l'économie numérique, ce qui rend difficile l'imposition des entreprises du numérique.

58. Dans le système fiscal international, l'imposition s'effectue à partir de l'Etat de résidence ou de l'Etat de la source du revenu. Le bénéfice est, en principe, imposable dans l'Etat de résidence. Toutefois, si l'entreprise conduit son activité dans un autre pays par l'intermédiaire de l'établissement stable, les bénéfices réalisés par celui-ci sont imposés dans l'Etat de la source. Ainsi, comme le prévoit l'article 209 B du CGI, si une société étrangère opère une activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable en France, l'imposition des bénéfices résultant de cette activité sera donc en faveur de l'Etat français.

59. Pour qu'il y ait un établissement stable, deux conditions alternatives sont prévues. L'entreprise étrangère doit exercer son activité en France par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaire, ou à défaut, il faut qu'un agent joue de façon habituelle un rôle prépondérant dans la conclusion de contrats qui sont conclus sans modification matérielle par la société

---

<sup>88</sup> CHARRIÉ Julia et JANIN Lionel, *Fiscalité du numérique*, Rapport de France Stratégie, n°26, Mars 2015, p. 2

<sup>89</sup> YONAN-MERCADIER Nadège, *L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique*, Revue française de finances publiques, n°134, 1er mai 2016, p. 30

étrangère, même si cet agent n'a pas juridiquement le pouvoir de conclure ces contrats<sup>90</sup>. Ce second critère alternatif a été prévu par l'OCDE pour modifier l'ancien critère dit de l' « agent indépendant ». Cet ancien critère était rempli dès lors que l'agent représentait l'entreprise étrangère et concluait des contrats en son nom. Il avait été considéré comme faisant obstacle à la qualification d'établissement stable<sup>91</sup>.

Pour illustrer l'application de la notion d'établissement stable à des entreprises numériques, il convient de nommer les arrêts Google<sup>92</sup> et Conversant<sup>93</sup>. Ces deux affaires concernent des sociétés dont l'activité relève de la publicité en ligne. En l'espèce, une société irlandaise exerce une activité digitale par l'intermédiaire de sociétés en France. La société française est chargée de déposer des annonces publicitaires auprès de clients français mais n'avait pas le pouvoir d'engager une relation commerciale avec la société irlandaise.

Dans les deux cas, la Cour administrative d'appel de Paris a considéré que la société française ne pouvait pas être qualifiée comme un établissement stable car la société française ne pouvant ni engager la société irlandaise, ni signer un contrat en son nom, elle ne pouvait ainsi pas avoir un rôle prépondérant dans la conclusion de contrats. La position de la CAA démontre ici l'inadaptation de la base des règles traditionnelles au secteur numérique.

Le Conseil d'Etat s'est montré plus perspicace et étend la notion d'établissement stable pour y englober de tels schémas<sup>94</sup>. Ainsi, l'entreprise étrangère est imposable en France sur les bénéfices attribuable à l'IS.

Néanmoins, une difficulté demeure. Tous les points n'ont pas été abordés et il est légitime de se demander quels bénéfices supplémentaires peut être attribués à l'établissement stable

---

<sup>90</sup> GELIN Stéphane et HERR Clément, *L'imposition des profits des entreprises numériques : vers l'établissement stable virtuel et au-delà !*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, p. 195

<sup>91</sup> CE, 10e et 9e ss-sect., 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Société Zimmer Ltd, JurisData n° 2010-003056, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2010:304715.20100331

<sup>92</sup> CAA Paris, 9e ch., 25 avr. 2019, n°17PA03067 et n°17PA03068, Min. c/ Société Google Ireland Limited, JurisData n° 2019-009295, Inédit au recueil Lebon

<sup>93</sup> CAA Paris, 9e ch., 1er mars 2018, n°17PA01538, Min. c/ ValueClick, JurisData n° 2018-006804, Inédit au recueil Lebon

<sup>94</sup> CE Ass., 11 déc. 2020 n° 420174, Conversant International Ltd, JurisData n° 2020-020358, Publié au Recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:420174.20201211

lorsqu'il n'a d'autre activité que celle d'un agent<sup>95</sup>. L'imposition des sociétés numériques à travers les établissements stables nécessite donc de poursuivre ses progrès.

60. Parmi les sociétés numériques, les plus connues sont les GAFAM. Cet acronyme, apparu au milieu des années 2000, désigne les cinq entreprises les plus puissantes du monde (Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft). Leurs surnoms sont nombreux et variés mais tous élogieux. Dans les titres de journaux, on peut lire notamment qu'ils sont les « rois du monde »<sup>96</sup>, les « champions de l'innovation »<sup>97</sup>, les « géants du web »<sup>98</sup> ou encore les « Big Tech »<sup>99</sup>. Leur capitalisation boursière dépasse trois fois celle de l'ensemble du CAC 40. En 2020, le montant de celle-ci s'élève en effet à 4.853 milliards d'euros, contre 1.888 milliards d'euros pour le CAC 40<sup>100</sup>. A l'échelle mondiale, le manque à gagner pour les États serait de 4% à 10% des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards de dollars chaque année<sup>101</sup>. Ces mastodontes de l'économie numérique sont même reconnus comme des puissances politiques. Leur influence est telle que les GAFAM rivalisent avec les États. Comme l'affirme Bruno Le Maire, « l'un des plus grands défis du 21e siècle, c'est l'émergence de géants du numérique qui sont aussi puissants que des États, aussi puissants financièrement, aussi puissants technologiquement, aussi puissants en termes commerciaux »<sup>102</sup>.

---

<sup>95</sup> GELIN Stéphane et HERR Clément, *L'imposition des profits des entreprises numériques : vers l'établissement stable virtuel et au-delà !*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, p. 195

<sup>96</sup> CHARLET Denis, *Gafam, les nouveaux rois du monde*, L'Express, 8 févr. 2021

<sup>97</sup> PELLOLI Matthieu, *20 ans qui ont changé le monde : les GAFAM, champions de l'innovation*, Le Parisien, 2 janv. 2021

<sup>98</sup> *Les géants du web dans le viseur de l'Union Européenne*, Challenges, 15 déc. 2020

<sup>99</sup> FERRAND Benjamin, *Adieu les Gafa, place aux « Big Tech »*, Le Figaro, 7 sept. 2020 ; OVIDE Shira, *How Big Tech Won the Pandemic*, New York Times, 30 avr. 2021

<sup>100</sup> DENEUX Mickaël, *Chiffres : Les performances hors-normes des GAFAM en 2020*, LSA, 17 févr. 2021

<sup>101</sup> GOETZMANN Nicolas, *En ouvrant la boîte de Pandore de la fiscalité des GAFAM, l'Europe s'est trouvée confrontée à ses propres contradictions*, Le Monde, 2 oct. 2020

<sup>102</sup> BERGÉ Frédéric, *Les géants du numérique sont les adversaires des États*, BFM Business, 4 nov. 2020

61. Le secret de la puissance des GAFAM est que, grâce à des dispositifs d'évasion fiscale, ils ne payent pas leur juste part d'impôt. Des solutions adaptées au secteur numérique sont ainsi proposées dans un objectif de justice fiscale.

Outre le projet BEPS de l'Organisation de coopération et de développement économiques et les propositions de directives à des fins d'imposition plus juste des activités numériques ainsi que la directive DAC 7 de l'Union européenne, la taxe GAFA s'affirme comme un instrument utile pour répondre aux défis fiscaux posés par l'économie numérique.

Cependant, cette dernière taxe fait l'objet de vives controverses. Les avis sont tranchés et seules des solutions nationales sont développées.

Les tentatives unilatérales étant provisoires, il est indispensable aujourd'hui de modifier le cadre fiscal international.

62. A ce titre, de nouvelles règles du lien et de répartition des bénéfices ainsi que l'instauration d'un impôt minimum mondial ont fait l'objet d'un accord global par le G7, le G20 et la quasi-totalité des Etats membres de l'OCDE. Fortement inspirée des travaux de l'OCDE, cette réforme se compose de deux piliers. D'une part, un premier pilier relatif à l'exigence de présence physique rendrait plus facile l'imposition des entreprises numériques. D'autre part, la mise en place d'un impôt minimum mondial vise à imposer les multinationales indépendamment de leur organisation géographique. L'articulation de ces deux axes de travail permettrait de répondre aux risques d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices dans des pays où ils sont assujettis à un impôt nul ou très faible.

Cette réforme toucherait non seulement le secteur numérique mais s'étendrait même au-delà. La mise en œuvre de ce programme, susceptible d'intervenir d'ici 2023, marquerait l'aboutissement de plusieurs années d'essais de régulation de la concurrence fiscale étatique.

63. Aujourd'hui, le monde a les yeux rivés sur cet embryon du nouvel ordre fiscal international. La justice fiscale en dépend...

64. **De ces trois grands axes de présentation**, nous pouvons ainsi dire que la concurrence fiscale étatique s'inscrit dans une économie mondiale globalisée et tend à se renforcer depuis une dizaine d'années. La quête d'une concurrence fiscale loyale entre Etats n'est pas seulement une question d'équilibre des finances publiques, mais un enjeu majeur dans la survie des systèmes fiscaux et sociaux des pays.

65. Au vu des évolutions notables depuis la soutenance de la dernière thèse en droit public relative à la concurrence fiscale en 2011<sup>103</sup>, il paraît intéressant d'actualiser les recherches, tant sur le plan juridique que fiscal, économique et politique. Par ailleurs, la plupart des thèses sur ce thème ont été soutenues en Sciences économiques. De ce fait, une étude approfondie en droit fiscal ne peut être qu'un élément moteur dans l'avancement de la recherche au sein de cette discipline.

66. L'objectif de ce travail est de démontrer que la concurrence fiscale étatique est le fait des acteurs économiques mais demeure un centre d'intérêt pour l'Etat qui fixe les règles face à la loi de la jungle. La spécificité de cette thèse consiste donc à apporter un corpus juridique à la notion économique de concurrence fiscale.

**67. Dans un premier temps, l'enjeu est de démontrer que la liberté du marché doit être régulée par des instruments qui contribuent à l'interventionnisme étatique (Partie 1).**

La première partie portera d'abord sur l'identification de la concurrence fiscale étatique. Il s'agira de s'interroger sur le phénomène de concurrence fiscale étatique, notamment au regard de son sens, sa provenance, son opportunité ainsi que les faiblesses qu'elle peut présenter, puis de dégager des critères d'appréciation économiques et juridiques de ce phénomène. Une première instrumentalisation sera donc observée.

La première partie sera ensuite axée sur l'opportunité de l'interventionnisme étatique dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique. Nous verrons que le phénomène de concurrence fiscale étatique peut faire naître un comportement déloyal chez certains contribuables. Ceux-ci utilisent les régimes fiscaux nationaux à des fins contraires à l'objectif initial de leur création. Ces différentes observations permettront d'avoir une première approche de la concurrence fiscale dommageable. C'est face à ce fléau que l'Etat va intervenir par l'intermédiaire d'outils juridiques de gouvernance. Une seconde instrumentalisation sera donc constatée.

**68. Dans un second temps, la réflexion portera sur la juridicisation de la notion de concurrence fiscale étatique. L'approche juridique se montre essentielle afin de la contrôler et de sanctionner les entraves (Partie 2).**

---

<sup>103</sup> GARUFI Sebastiano, *Les stratégies internationales sur la concurrence fiscale dommageable : paradis fiscaux, soft law et états souverains*, Thèse de Doctorat, Faculté de droit, Université Paris 1, 2011

La seconde partie portera d'abord sur le contrôle juridique de la concurrence fiscale étatique. L'étude proposée s'articulera autour des moyens juridiques extra et intra-étatiques utilisés pour contrôler la concurrence fiscale entre Etats. Divers et variés, ces moyens permettent de lutter contre la concurrence fiscale dommageable en s'intéressant aux relations entre Etats d'une part, et au comportement de l'agent économique d'autre part.

La seconde partie sera ensuite axée sur le contentieux de la concurrence fiscale. Il conviendra de s'intéresser tant à l'aspect préventif qu'à la gestion répressive que le droit est susceptible de traiter.

69. Ainsi, dans le cadre de ces travaux, nous verrons que des éléments de réponse sont apportés à la problématique concernant l'identification, l'encadrement, le contrôle et la sanction de la concurrence fiscale étatique et l'importance du droit dans cette résolution.



## **PARTIE 1 : L'INSTRUMENTALISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE ÉTATIQUE**

70. Le libéralisme économique prône la libre circulation des biens et des services ainsi que la libre concurrence entre Etats. Défendue par Adam Smith et David Ricardo, cette doctrine libérale se traduit par une absence totale de barrières. À l'inverse, le protectionnisme mise, quant à lui, sur une politique interventionniste de l'État pour protéger le marché national contre la concurrence étrangère. Dès le XVIII<sup>e</sup> siècle, les grandes puissances adoptent des attitudes différentes. Même si le libre-échange s'est progressivement imposé au cours du XX<sup>e</sup> siècle, un instinct protectionniste demeure<sup>104</sup>. La controverse entre protectionnisme et libre-échange est donc vive et ce débat économique et politique se poursuit dans le cadre de la concurrence fiscale étatique.

71. Au sein d'un marché libre, l'agent économique est en effet libre de ses actions et de son comportement. La concurrence fiscale étatique, concours de plusieurs systèmes d'imposition qui se juxtaposent et/ ou se concurrencent, se développe dans cet environnement au sein duquel l'agent économique producteur de biens et de services joue un rôle actif. Néanmoins, certains contribuables n'hésitent pas à abuser du libre jeu du marché pour diminuer, voire échapper à leur imposition.

72. Il faut ainsi réguler le phénomène économique de concurrence fiscale étatique. Il apparaît alors opportun que l'Etat intervienne. Pour autant, un tel rôle paraît aller à l'encontre des principes du libéralisme économique. Ce courant de pensées prône en effet l'idée que les libertés économiques sont nécessaires au bon fonctionnement de l'économie et que l'intervention de l'État doit être aussi limitée que possible. Formulé dès le XV<sup>e</sup> siècle à l'École

---

<sup>104</sup> DEDIEU Franck, MASSE-STAMBERGER Benjamin, DE TRICORNOT Adrien, *Inévitable protectionnisme*, Le Débat, Gallimard, 2012 ; BARBOU DES PLACES Ségolène (dir.), *Protectionnisme et droit de l'Union européenne*, Pedone, Cahiers européens, 2014 ; BILIA Boris, *Osons le protectionnisme : une urgence sociale et écologique*, Bruno Leprince, Politique De Gauche, 24 mai 2014 ; COMBE Emmanuel, *Résister à la tentation protectionniste*, Altermind Institute, Juin 2018 ; BOURGUINAT Henri, *Le protectionnisme avant et après Trump*, Dalloz, 1<sup>e</sup> édition, 2019 ; PEREZ Yves André, *Les vertus du protectionnisme. Crises et mondialisation, les surprenantes leçons du passé*, L'Artilleur, Interventions, 2020

de Salamanque<sup>105</sup>, le concept de libéralisme économique est aujourd'hui approprié au siècle des Lumières et divise les partisans.

D'un côté, le libéralisme classique défend l'Etat de droit. Soutenu notamment par John Locke, Anne Robert, Jacques Turgot, Montesquieu, Adam Smith ou Étienne Bonnot de Condillac, le libéralisme classique est hostile à l'intervention de l'Etat dans l'économie. Le seul rôle de l'État étant de faire respecter les droits des citoyens et de protéger les libertés individuelles, ses actions sont donc considérées comme illégitimes si elles touchent un autre domaine, tel que l'économie. Frédéric Bastiat le rappelle d'ailleurs en affirmant que « n'attendre de l'État que deux choses : liberté, sécurité. Et bien voir que l'on ne saurait, au risque de les perdre toutes deux, en demander une troisième »<sup>106</sup>.

De l'autre côté, le libéralisme néoclassique s'appuie sur la recherche d'un équilibre général et accepte l'intervention de l'Etat dans la sphère économique pour parvenir à cet objectif. Il se rapproche donc de la politique protectionniste. Ce nouveau libéralisme est notamment défendu par Charles Renouvier, Alfred Fouillée, Léon Bourgeois, Charles Gide, Émile Durkheim en France<sup>107</sup>, John Stuart Mill et Thomas Hill Green en Angleterre<sup>108</sup>, Luigi Einaudi et Guido de Ruggiero en Italie<sup>109</sup>, William James, Herbert Croly, Walter Lippmann, John Dewey aux Etats-Unis<sup>110</sup> ainsi que par Wilhelm Dilthey et Max Weber en Allemagne<sup>111</sup>.

Le libéralisme classique étant devenu très minoritaire, l'aspect protectionniste s'affirme alors et l'Etat est, de ce fait, légitime à intervenir dans l'économie pour réguler le phénomène de concurrence fiscale étatique en instaurant des instruments. Un instrument est une « chose

---

<sup>105</sup> L'Ecole de Salamanque désigne des théologiens et juristes espagnols et portugais du XVI<sup>e</sup> siècle rattachés à l'ancienne université de Salamanque. Leur meneur est Francisco de Vitoria. Selon lui, « personne n'a l'empire du monde en vertu du droit naturel ».

<sup>106</sup> BASTIAT Frédéric, *Harmonies économiques*, 1<sup>e</sup> édition, Meline Cans, 1850, Chapitre 4, p. 134

<sup>107</sup> SPITZ Jean-Fabien, *Le Moment républicain*, Paris, Gallimard, NRF essais, 2005 ; BLAIS Marie-Claude, *La Solidarité. Histoire d'une idée*, Paris, Gallimard, 2007

<sup>108</sup> AUDIER Serge, *Le Socialisme libéral*, La Découverte, Repères, 2006, pages 8 à 13 ; HILL GREEN Thomas, *Liberal Legislation and Freedom of Contract*, Oxford, Slatery & Rose, 1880

<sup>109</sup> CANTO-SPERBER Monique et URBINATI Nadia, *Le Socialisme libéral. Une anthologie : Europe-Etats-Unis*, Esprit, 2003 ; AUDIER Serge, *Le Socialisme libéral*, La Découverte, Repères, 2006, Chapitre 3 ; BELLAMY Richard, *Liberalism and Modern Society*, Cambridge, Polity Press, 1992, Chapitre 3

<sup>110</sup> AUDARD Catherine, *Le « nouveau » libéralisme, Alternative économique l'économie politique*, vol 4, n° 44, 2009, pages 6 à 27

<sup>111</sup> HELD David, *Models of Democracy*, Cambridge, Polity Press, 1996, Chapitre 5 ; KLOPPENBERG James, *Uncertain Victory : Social Democracy and Progressivism in European and American Thought, 1870-1920*, Oxford university Press, 1988, Chapitre 8 ; BELLAMY Richard, *Liberalism and Modern Society*, Cambridge, Polity Press, 1992, Chapitre 4

par l'intermédiaire de laquelle est obtenu un résultat quelconque ». Instrumentaliser signifie « se servir de quelque chose dans le seul but de parvenir à ses fins ». Les instruments mis en place par l'Etat vont servir à circonscrire la concurrence fiscale. L'intervention de ce dernier s'affirme comme la clé de régulation de la concurrence fiscale étatique.

La régulation de la concurrence fiscale étatique est ainsi rendue possible par l'intervention de l'Etat, base du protectionnisme et du néolibéralisme.

73. La concurrence fiscale étatique, concept confus dans sa définition, nécessite des critères d'identification (Titre 1). Face à certaines pratiques déloyales du contribuable, l'Etat détient un véritable rôle dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique (Titre 2).



## **TITRE 1 : *L'identification nécessaire de la concurrence fiscale étatique***

74. « *La mondialisation prétendument heureuse mène à tout le contraire d'une société mondiale ; elle transforme le monde en une arène où des sociétés atomisées s'affronteront dans une guerre qui ne restera sans doute pas simplement commerciale* »<sup>112</sup>. De nos jours, les échanges se multiplient et les économies nationales s'ouvrent sur un marché devenu planétaire. C'est le phénomène de mondialisation. Ce mot provient du latin « mundus » qui signifie « monde ».

La mondialisation a donc encouragé la confrontation entre les différents systèmes juridiques et fiscaux et a profondément transformé les relations entretenues entre les Etats. Une compétition s'est installée et des distorsions dans les échanges ont été observées. C'est ainsi que le phénomène de concurrence fiscale étatique est né. Les bases fiscales sont de plus en plus mobiles et ces dernières déterminent leurs stratégies à l'échelle mondiale en comparant les différentes solutions nationales.

75. Le concept de concurrence fiscale repose sur des approches issues de doctrines économiques. Ces dernières demeurent toutefois vagues et insuffisantes, notamment au regard de la définition de la concurrence fiscale étatique. Le droit est alors essentiel dans l'appréciation de cette notion.

76. La concurrence fiscale est donc un phénomène dû à la mondialisation, et dont la notion, dégagée par les économistes, est vaste (Chapitre 1). Les critères neutres sont peu efficaces et des instruments juridiques s'avèrent nécessaires dans l'identification de la concurrence fiscale étatique (Chapitre 2).

---

<sup>112</sup> MEDA Dominique, *Qu'est-ce que la richesse ?*, Editions Aubier, Alto, Paris, 1999, p. 13



## **Chapitre 1 : Un inévitable phénomène économique aux contours indéterminés**

77. Les travaux sur la concurrence fiscale se rapprochent des modèles issus de la nouvelle économie géographique et des nouvelles théories du commerce international<sup>113</sup>. Ils font donc une large place à l'économie. D'ailleurs, le lien entre la concurrence fiscale et l'économie se renforce du fait de l'existence ponctuelle de la concurrence fiscale dans des débats publics économiques<sup>114</sup>. Bien qu'il s'agisse d'un phénomène grandissant dictant la conduite des Etats et des contribuables, les juristes restent à l'écart à l'occasion de la définition et de la justification de la concurrence fiscale étatique. Celle-ci est en effet définie par les économistes qui y voient d'ailleurs un aspect politique mais en aucun cas juridique. Véritable phénomène économique, sa légitimité est démontrée par le silence des juristes.

78. La concurrence fiscale étatique est donc une notion économique qui n'est ni définie (Section 1) ni justifiée par le droit (Section 2).

### **Section 1 : L'absence de définition juridique**

79. La concurrence fiscale étatique repose sur une définition économique (§1) et revêt une dimension politique (§2).

#### **§1 - Une définition d'origine économique**

80. La concurrence fiscale étatique est définie par les économistes (A) et renvoie vers deux justifications (B).

#### **A) L'apparition du terme dans la doctrine économique**

81. La concurrence fiscale est une notion purement économique (1) et l'idée d'une telle concurrence entre les Etats est rejetée par le droit (2).

---

<sup>113</sup> BRETIN Emmanuel, GUIMBERT Stéphane et MADIES Thierry, *La concurrence fiscale sur le bénéficiaire des entreprises : théories et pratiques*, Économie & prévision, vol n°156, n° 5, 2002, pages 15 à 42

<sup>114</sup> LE CACHEUX Jacques, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne*, Idées économiques et sociales, vol 154, n°4, 2008, p. 24

## 1. L'usage primitif du concept textualisé à la fin du XXème siècle par les économistes

82. Si une concurrence fiscale entre Etats s'observe depuis plusieurs siècles en tant que fait (a), cette notion n'est apparue qu'à la fin du XXème siècle dans les textes (b).

### a) L'idée originelle de la concurrence fiscale étatique

83. Déjà durant l'Ancien Régime, une forme d'inégalité dans l'impôt existait du fait de l'exemption ou de l'allègement pour certaines villes à la suite d'une libéralité royale. Les citadins payaient traditionnellement moins d'impôt royal que les habitants des campagnes<sup>115</sup>. A l'époque, il était toutefois inenvisageable pour un individu de migrer d'un territoire à un autre.

84. Dans les dernières années de cette période historique, en 1776, il était finalement admis dans les esprits qu'un mouvement de capitaux et de personnes serait un élément à prévoir dans le contexte de globalisation à venir. Comme disait Adam Smith, « *la terre est une chose qui ne peut s'emporter, tandis que le capital peut s'emporter très facilement. Le propriétaire de terre est nécessairement citoyen du pays où est situé son bien. Le propriétaire de capital est proprement citoyen du monde, et il n'est attaché nécessairement à aucun pays en particulier. Il serait bientôt disposé à abandonner celui où il se verrait exposé à des recherches vexatoires qui auraient pour objet de le soumettre à un impôt onéreux, et il ferait passer son capital dans quelque autre lieu où il pourrait mener ses affaires et jouir de sa fortune à son aise. En emportant son capital, il ferait cesser toute l'industrie que ce capital entre tenait dans le pays qu'il aurait quitté. C'est le capital qui met la terre en culture ; c'est le capital qui met le travail en activité. Un impôt qui tendrait à chasser les capitaux d'un pays tendrait d'autant à dessécher toutes les sources du revenu, tant du souverain que de la société. Ce ne seraient pas seulement les profits de capitaux, ce seraient encore la rente de la terre et les salaires du travail qui se trouveraient nécessairement plus ou moins diminués par cette émigration de capitaux* »<sup>116</sup>. En d'autres termes, le contribuable a la possibilité de changer de territoire s'il estime que l'Etat dans lequel il est établi lui impose une taxation trop importante. Or, en partant, il emporte la richesse qu'il faisait profiter à son pays.

---

<sup>115</sup> HINCKER François, *Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime*, Questions d'histoire, Paris, Flammarion, 1971, p. 25

<sup>116</sup> SMITH Adam, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Volume 2, Traduction de Germain Garnier et Adolphe Blanqui, Paris, Guillaumin, Réédition de 1843, p. 533

85. Le paradigme d'Adam Smith devient de plus en plus concret deux siècles plus tard : dans les « conclusions et recommandations du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises » de 1962, dit « Rapport Neumark », les disparités existant dans les systèmes financiers des États membres sont analysées et il s'avère que la différence de charge fiscale est à l'origine de certaines migrations<sup>117</sup>.

86. Par ailleurs, quelques années plus tard, la Commission européenne demande à des experts d'examiner l'effet des différences d'imposition des entreprises au sein de l'Union européenne sur le fonctionnement du marché unique et les interroge sur l'existence d'éventuelles distorsions économiques importantes. En 1992, le Comité Ruding confirme la réflexion soulevée par le Rapport Neumark : « les différences fiscales entre États membres peuvent affecter la localisation de l'investissement et entraîner des distorsions de concurrence nuisant à la répartition efficace des ressources dans la Communauté »<sup>118</sup>. Ce comité d'experts propose quelques suggestions pour y remédier et débute des travaux de réflexion mais la Commission ne retient pas ces propositions et laisse la question tomber dans l'oubli.

87. En outre, certains économistes parlaient initialement de concurrence fiscale horizontale<sup>119</sup>. Tel est le cas de Keen et Kotsogiannis<sup>120</sup>, Boadway, Marchand et Vigneault<sup>121</sup> ainsi que Flochel et Madiès<sup>122</sup>. Développée initialement aux États-Unis pour comparer les choix d'imposition entre fédérations, « la théorie de la concurrence fiscale s'est d'abord intéressée

---

<sup>117</sup> Commission de la Communauté économique européenne, Rapport du Comité fiscal et financier, 1962, p. 18

<sup>118</sup> Commission européenne, *Fiscalité des entreprises après 1992 - Le comité Ruding remet son Rapport à Madame Scrivener*, p. 3, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP\\_92\\_197](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_92_197)

<sup>119</sup> MADIÈS Thierry, *Fiscalité superposée et externalités fiscales verticales : faut-il reconsidérer le débat entre concurrence et coopération fiscales?*, Revue d'analyse économique, vol 77, n°4, déc. 2001, p. 601 ; MADIÈS Thierry, PATY Sonia et ROCABOY Yvan, *Externalités fiscales horizontales et verticales. Où en est la théorie du fédéralisme financier ?*, Revue d'économie politique, Dalloz, vol 115, n°1, 2005, p. 34

<sup>120</sup> KEEN Michael et KOTSOGIANNIS Christos, *Federalism and tax competition*, Mimeo, Université de l'Essex, 1996

<sup>121</sup> BOADWAY Robin, MARCHAND Maurice et VIGNEAULT Marianne, *The consequences of overlapping tax bases for redistribution and public spending in a federation*, Journal of Public Economics, 1998, vol 68, n°3, pages 453 à 478

<sup>122</sup> FLOCHEL Laurent et MADIÈS Thierry, *Interjurisdictional tax competition in a model of overlapping revenue maximizing governments*, International Tax and Public Finance, 2002, vol 9, pages 121 à 141

aux interactions entre gouvernements locaux situés à un même niveau dans la hiérarchie des entités fédérales et aux contextes dans lesquels les bases imposables sont mobiles entre les circonscriptions »<sup>123</sup>. A plus grande échelle, la concurrence fiscale étatique se voit consacrée tel quelle par les économistes. Parmi eux, Thomas Piketty, célèbre économiste français, parle de concurrence fiscale entre pays<sup>124</sup>. Cette bataille étatique est ainsi reconnue dans le monde de l'économie.

88. Ces différentes observations annoncent les prémices de la concurrence fiscale étatique.

#### b) La mise en avant de la terminologie de la concurrence fiscale étatique

89. Si l'idée de concurrence fiscale existe depuis des années, le terme à proprement parler de « concurrence fiscale » apparaît pour la première fois dans le Code de conduite européen de 1997<sup>125</sup> et le Rapport de 1998 de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) intitulé « concurrence fiscale dommageable »<sup>126</sup>.

L'élaboration du Code de conduite a pour objectif d'enrayer la concurrence fiscale dommageable. Cela fera l'objet d'un développement ultérieurement<sup>127</sup> mais il convient de préciser que le terme « concurrence fiscale » apparaît dès la première phrase des conclusions du Conseil pour les affaires économiques et financières (ECOFIN) : « [...] un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne »<sup>128</sup>. Le concept de « concurrence fiscale dommageable » constitue le coeur de ce Code de conduite.

---

<sup>123</sup> LE CACHEUX Jacques, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne*, Idées économiques et sociales, vol 154, n°4, 2008, §4

<sup>124</sup> PIKETTY Thomas, Conférence d'ouverture intitulée « *Capital et idéologie* », Festival (Re)faire société : un festival des idées. Mode d'emploi organisé par la Villa Gillet, Lyon, 13 nov. 2019

<sup>125</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises*, dans *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er décembre 1997*, JO n° C 002, 6 janv. 1998, Annexe 1, p. 2 à 5

<sup>126</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998

<sup>127</sup> Voir §1 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *Regards croisés sur l'établissement des facteurs à l'origine de la concurrence fiscale dommageable*

<sup>128</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er décembre 1997*, JO n° C 002, 6 janvier 1998

De son côté, l'OCDE, organisation internationale dont la vocation est de garantir la coopération ainsi que le développement économique au niveau mondial, publie un Rapport en 1998 intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial »<sup>129</sup>.

Une nouvelle fois, la concurrence fiscale est présentée sous sa forme dommageable dans ses premières apparitions. Il n'en est pas moins que celle-ci existe désormais explicitement et fait partie intégrante du vocable des organismes économiques.

90. Néanmoins, contrairement au monde de l'économie, le domaine juridique se montre réticent à l'aspect étatique d'une concurrence fiscale et écarte formellement son existence.

## 2. La non-reconnaissance d'une concurrence fiscale étatique par la Cour de Justice

91. Dans les médias, la concurrence fiscale revient abondamment dans les grands titres depuis plusieurs années mais qu'en est-il véritablement de la concurrence fiscale entre Etats ? La question de l'existence d'une concurrence fiscale étatique se pose alors.

92. En droit, le juge, et notamment le juge européen rejette l'idée de reconnaissance d'une concurrence fiscale entre Etats. La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)<sup>130</sup> a en effet récemment pris position dans l'affaire C-115/16, N Luxembourg 1 e.a. c/ Skatteministerie du 26 février 2019 en affirmant que « la recherche d'une saine concurrence fiscale entre les États membres est écartée ». Comme le souligne subtilement l'auteur d'une note relative à cet arrêt, « pour la Cour, la concurrence est bonne entre les contribuables, mais pas entre les États »<sup>131</sup>. Ce ne sont effectivement pas les Etats qui décident mais les contribuables. Il a d'ailleurs suivi le raisonnement adopté par l'Avocat général de la Cour de justice, Madame Juliane Kokott. Dans ses conclusions, elle souligne que « si la concurrence que se livrent les États membres en raison du défaut d'harmonisation de l'imposition des revenus est déjà admise en droit de l'Union, on ne peut pas reprocher à un contribuable de tirer effectivement profit [...] des

---

<sup>129</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998

<sup>130</sup> La CJUE est la plus haute juridiction de l'Union européenne et veille à l'application du droit de l'Union européenne dans les Etats membres.

<sup>131</sup> De BOYNES Nicolas, Note sur *La CJUE donne son éclairage sur la notion d'abus de droit*, Revue de Droit Fiscal, n° 21, 23 mai 2019, ét. 275, 63, p. 15

avantages liés à la localisation qu'offrent les différents États membres »<sup>132</sup>. Les contribuables mènent donc la bataille. Ils ont les cartes en main et demeurent maîtres du choix.

93. Par conséquent, la seule compétition existant aux yeux de la CJUE concerne l'affrontement entre acteurs non étatiques.

### **B) Sens de l'expression « concurrence fiscale étatique »**

94. La concurrence fiscale étatique est un terme non défini par le droit. Seules d'autres disciplines se sont intéressées à déterminer ce terme (1) puis à faire le parallèle avec d'autres formes de concurrence fiscale (2).

#### 1. L'expression d'un phénomène de baisse incontrôlée des impôts

95. Le terme de « concurrence fiscale étatique » désigne une concurrence entre États provoquée par la mondialisation (a) et exerçant une pression favorisant une diminution des impôts nationaux (b).

##### a) Un effet secondaire de la mondialisation

96. « La concurrence fiscale apparaît d'abord comme une expression qui appartient au vocabulaire de la mondialisation »<sup>133</sup>. La concurrence fiscale ne peut en effet exister que si les matières imposables du contribuable se déplacent. Dans le cadre de la concurrence fiscale étatique, un tel mouvement est observé en direction d'un Etat plus attractif pour l'individu. Cette mobilité survient plus facilement avec la mondialisation.

97. La mondialisation consiste en « l'extension du champ d'activité des agents économiques (entreprises, banques, bourse), conduisant à la mise en place d'un marché mondial unifié. Il s'agit d'un phénomène qui affecte à la fois la sphère réelle de l'économie – c'est-à-dire la production et la consommation des biens et des services – et la sphère financière (monnaies et

---

<sup>132</sup> CJUE, 1er mars 2018, Conclusions de l'avocat général de la Cour, Mme J. Kokott, N Luxembourg 1 e.a. c/ Skatteministeriet, aff. C-115/16, point 84

<sup>133</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 103

capitaux). Elle se traduit par une recomposition de l'espace économique mondial »<sup>134</sup>. Olivier Dollfus, en 1997, définit la mondialisation comme « l'échange généralisé entre les différentes parties de la planète, l'espace mondial étant alors l'espace de transaction de l'humanité ». Autrement dit, il s'agit du processus à l'origine de l'interdépendance entre les Etats et du franchissement de ces relations interactives au-delà des frontières.

98. Le principe de la mondialisation économique a tendance à se confondre avec le phénomène de globalisation qui s'affirme comme la forme la plus contemporaine de la mondialisation économique. Ces deux termes, désignés par « globalization » en anglais, sont pourtant différents dans notre langue. Ils sont néanmoins couramment utilisés de manière indifférenciée sans que cela n'entraîne de quelconques répercussions.

99. Une théorie distingue deux mondialisations : la première mondialisation, de 1870 à 1914 et la seconde mondialisation à partir des années 1980<sup>135</sup>. Des échanges mondiaux étaient effectués et ceux-ci ont connu un accroissement significatif au cours du XIX<sup>ème</sup> siècle dû à la baisse des coûts de transport. La première mondialisation a été néanmoins accompagnée de crises financières jusqu'à être neutralisée par la première guerre mondiale. Les échanges commerciaux ont continué par la suite mais sont restés fragilisés jusqu'en 1970 notamment à cause du krach de septembre 1929 et de la seconde guerre mondiale. Ce sont les dernières décennies du XX<sup>ème</sup> siècle qui marquent un véritable tournant dans l'histoire de la mondialisation. Grâce à la mise en place d'organisations internationales, telles que l'Organisation mondiale du commerce (OMC) dont la vocation est de régler les marchés mondiaux, le poids des pays émergents se renforce dans le commerce international. Cette intégration permet une « meilleure coordination des politiques commerciales de pays à différents stades de développement »<sup>136</sup>. La seconde mondialisation s'affirme ainsi comme la renaissance et l'accélérateur de ce processus.

---

<sup>134</sup> Mondialisation, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/encyclopedie/divers/mondialisation/71051> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>135</sup> BERGER Suzanne, *Les leçons de la première mondialisation - Leçons d'un échec oublié*, Seuil, 2003

<sup>136</sup> FAUBERT Violaine, *Quels enseignements tirer de la première mondialisation (1870-1914) ?*, *Économie & prévision*, vol. 200-201, n° 2, 2012, p. 217 à 219

100. Une innovation dans l'environnement fiscal des Etats peut être observée. Du fait de l'ouverture des frontières et de la mobilité des acteurs économiques, la globalisation contemporaine dicte une ligne de conduite aux politiques fiscales nationales. Deux types de stratégies s'offrent alors aux Etats : la coopération ou l'autonomie. La coopération vise à maintenir une certaine homogénéité tandis que l'autonomie favorise une politique de surenchère à la baisse. Dans le contexte de la mondialisation néo-libérale, les Etats ont choisi une stratégie non-coopérative par des politiques fiscales bien distinctes<sup>137</sup>.

101. C'est ainsi que concurrence fiscale étatique va de pair avec mondialisation.

#### b) L'exercice d'une pression fiscale engendrant une diminution de l'imposition

102. La mobilité d'un contribuable, possibilité développée grâce à la mondialisation, s'affirme comme un point fort pour celui-ci. Cette facilité de circulation lui offre l'occasion de privilégier un Etat à la fiscalité avantageuse au détriment d'un autre et c'est ce choix qui constitue le point de départ de la compétition. Selon le Conseil des impôts<sup>138</sup>, « la concurrence fiscale désigne à la fois, de manière statique, la situation dans laquelle certains acteurs mettent en compétition les systèmes fiscaux de différents États et, de manière dynamique, les réactions des États pour améliorer leur position dans cette compétition »<sup>139</sup>. La concurrence fiscale étatique apparaît donc comme une compétition entre les États qui s'efforcent de proposer une fiscalité avantageuse au risque de sacrifier une coopération.

Par ailleurs, selon l'OCDE, « la mondialisation a [...] été l'une des forces motrices qui ont entraîné les réformes fiscales, centrées sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition, ce qui a eu pour effet de réduire au minimum les distorsions causées par la fiscalité »<sup>140</sup>. L'effet secondaire de cette mise en concurrence se traduit, de ce fait, par la mise en place d'une politique fiscale incitative de la part des Etats. On parle du

---

<sup>137</sup> PLIHON Dominique, *Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation*, Regards croisés sur l'économie, La Découverte, vol 1, n° 1, 2007, p. 252 et 253

<sup>138</sup> Le Conseil des impôts a été remplacé par le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) le 1er octobre 2005

<sup>139</sup> Conseil des impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22ème rapport au Président de la République, Septembre 2004, p. 13

<sup>140</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, §21, p. 13

« phénomène de fuite devant l'impôt qui exerce en retour une pression sur les États »<sup>141</sup>. Les États n'ont en effet pas les mêmes besoins budgétaires, ce qui engendre une bataille entre les systèmes fiscaux afin d'attirer le plus grand nombre d'agents économiques. La fiscalité apparaît comme un outil majeur dans le renforcement de l'attractivité des territoires<sup>142</sup> : s'ils veulent être attractifs, les États sont contraints d'offrir les impôts les plus bas possibles. L'expression « concurrence fiscale » désigne ce phénomène de baisse incontrôlée des impôts qui est redoutée par les États »<sup>143</sup>.

103. Une situation de concurrence fiscale étatique est donc reconnue sous réserve de deux conditions. Le premier critère reprend l'élément statique de la définition de la concurrence fiscale qu'a donné le Conseil des impôts à savoir la manière dont les acteurs économiques peuvent mettre en concurrence différents systèmes juridiques. Cette première caractéristique se trouve vérifiée par le constat de mobilité des acteurs économiques. Effectivement, la concurrence fiscale concerne essentiellement les bases d'imposition mobiles<sup>144</sup>. Le second critère consiste en une réaction dynamique qui est la prise en compte par les gouvernements de cette facilité de déplacement. Une pression est exercée et ils n'ont d'autres choix que de baisser leur imposition pour attirer ces bases fiscales mobiles.<sup>145</sup>

104. C'est ainsi que pour les contribuables, la concurrence fiscale entre les États permet de bénéficier d'avantages fiscaux dans la mesure où elle conduit à une convergence des régimes fiscaux des États vers des taux d'imposition plus faibles.

---

<sup>141</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 103

<sup>142</sup> MAGNIN Éric, *Concurrence fiscale et modèle social dans l'Europe élargie - Convergence ou désunion européenne ?*, Revue d'études comparatives Est-Ouest, vol. 40, n° 2, 2009, p. 57

<sup>143</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 103

<sup>144</sup> OLIVA Éric, *Compétitivité et impôt. Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !*, Pouvoirs, vol. 151, n° 4, 2014, p. 111

<sup>145</sup> CHATELAIS Nicolas, *Taille de pays et stratégie de concurrence fiscale des petits pays*, Documents de Travail du Centre d'Economie de la Sorbonne, 2011, p. 10

## 2. Une analogie symbolisant une concurrence entre États identique à celle existant entre entreprises

105. La concurrence fiscale entre États est l'objet central de cette thèse. Toutefois, la concurrence fiscale peut être déclinée sous une autre forme : la concurrence fiscale entre acteurs non étatiques, représentés en majorité par les entreprises. Si, au premier abord, la concurrence fiscale est perçue de manière différente par les États et par les entreprises (a), il est opportun de lier les deux approches pour apercevoir finalement une vision semblable de la concurrence par tous les acteurs, étatiques ou non (b).

### a) Les partisans d'une approche différente

106. Dans un premier temps, l'argument défendu concerne une différence dans la conception de la concurrence fiscale par les États et les entreprises. Selon certains auteurs, la concurrence fiscale peut être en effet perçue différemment par les États et par les entreprises<sup>146</sup>.

Les partisans de cette différence confrontent la contrainte à la liberté.

107. Pour les États, la concurrence fiscale peut exprimer une contrainte car elle emprisonne chacun des systèmes étatiques et limite la portée de la souveraineté nationale. Comme il a pu être démontré<sup>147</sup>, la pression de la concurrence fiscale est telle qu'elle engendre une diminution de l'imposition et l'impôt devient un objet de compétitivité puisqu'il se traduit comme l'instrument principal d'attractivité. Ainsi, si la fiscalité de l'État n'est pas attractive, ce dernier est mis en péril. Son enjeu dans la survie des systèmes fiscaux et sociaux des pays est alors majeur.

108. Pour les entreprises, la concurrence fiscale est synonyme de liberté. Elle permet à l'entreprise de réduire son imposition en lui donnant les cartes en main pour gérer sa stratégie de manière optimale. Le choix géographique offert à l'entreprise lui donne à ce titre la possibilité de s'établir où elle le souhaite et de transférer le revenu imposable dans des pays à

---

<sup>146</sup> Ibid., p. 13

<sup>147</sup> Voir §1, 2, B, 1, b de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 1 : *L'exercice d'une pression fiscale engendrant une diminution de l'imposition*

faible imposition. Une entreprise peut agir par le biais de ses filiales situées dans des pays différents par une manipulation des prix de transfert<sup>148</sup>.

#### b) La défense d'une vision identique

109. Dans un second temps, le raisonnement précédent n'est pas tangible et la démonstration d'une similarité dans la perception de la concurrence fiscale des Etats et des entreprises peut être établie.

D'une part, la concurrence fiscale peut se présenter comme une opportunité pour les Etats et les entreprises. Il est admis que les entreprises bénéficient d'un avantage par l'offre d'un choix. Cette argumentation peut être transposée aux Etats. Les systèmes fiscaux sont en effet en concurrence pour attirer les matières imposables les plus mobiles. Cette mise en compétition permet à un Etat de proposer des dispositions fiscales favorables dans un but de compétitivité et celui-ci sera en mesure de moduler sa fiscalité à sa guise. La concurrence fiscale est ainsi une opportunité à saisir non seulement pour l'entreprise, mais également pour l'Etat, dans leurs choix.

D'autre part, la concurrence fiscale peut être considérée comme un combat d'accroissement pour les différents acteurs, étatiques et non étatiques. Tandis que les entreprises luttent contre la concurrence pour conserver et accroître leur clientèle, les Etats s'engouffrent dans une concurrence pour conserver et accroître la matière fiscale<sup>149</sup>.

En d'autres termes, « la concurrence fiscale est une concurrence semblable à celle qui existe entre entreprises »<sup>150</sup>.

110. L'économie a donc une place importante dans l'histoire et la construction de la concurrence fiscale. Un aspect politique se dégage toutefois de ce phénomène selon les économistes.

---

<sup>148</sup> BRETIN Emmanuel, GUIMBERT Stéphane et MADIES Thierry, *La concurrence fiscale sur le bénéfice des entreprises : théories et pratiques*, Économie & prévision, vol. 156, n° 5, 2002, p. 23

<sup>149</sup> LANNEAU Régis, *La concurrence fiscale*, *Gestion & Finances Publiques*, n° 12, 2011, p. 917

<sup>150</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, *Archives de philosophie du droit*, n°46, Mai 2002, p. 110

## **§2 - La dimension politique**

111. Du fait de la baisse incontrôlée des impôts et de la facilité pour les contribuables de migrer géographiquement, la concurrence fiscale étatique met la fiscalité internationale à l'épreuve. Des failles au sein du système des conventions fiscales bilatérales laissent entrevoir des possibilités de pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices à travers le « treaty shopping »<sup>151</sup>. Afin de renforcer ces fragilités, un instrument multilatéral trouve sa place (A) en modifiant les relations entre Etats (B).

### **A) Une démarche novatrice dans la mise en place de l'instrument multilatéral**

112. Si la perspective d'une convention fiscale multilatérale s'est concrétisée, celle-ci a été élaborée (1) et présentée récemment (2).

#### **1. L'instauration d'un système fiscal multilatéral**

113. Pendant longtemps, organiser la fiscalité de manière multilatérale était encore balbutiante (a). Un processus de création d'un instrument multilatéral avait toutefois été imaginé (b).

##### **a) Les prémices d'une organisation multilatérale de la matière fiscale**

114. Le phénomène de fuite des capitaux devant l'impôt est observé durant la première mondialisation. Si les conventions fiscales bilatérales étaient déjà effectives pour prévenir l'éventualité d'une double imposition, la concurrence fiscale étatique ne pouvait laisser imaginer les possibilités de pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Les différents Etats doivent œuvrer main dans la main dans un esprit d'harmonisation afin de contrer cette faille.

---

<sup>151</sup> Le terme « treaty shopping » vient de la langue anglaise et peut être traduit comme le chalandage fiscal, c'est à dire une utilisation abusive d'une convention fiscale bilatérale

115. Dans les années 1920, l'examen du système fiscal international est alors confié à des experts, les professeurs Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp<sup>152</sup>. C'est le 5 avril 1923 que ces quatre personnalités apportent la première pierre de cet édifice par la rédaction d'un rapport sur la double imposition au Comité financier de la Société des nations (SDN)<sup>153</sup>. Plusieurs idées sont émises dont celle relative à la répartition des droits d'imposition. Les experts proposent quatre solutions pour éviter la double imposition<sup>154</sup> : la méthode de dégrèvement des revenus provenant de l'étranger, la méthode d'exemption du revenu allant à l'étranger, la méthode de la subdivision des impôts et la méthode de classement et de répartition des sources.

La méthode de dégrèvement des revenus provenant de l'étranger consiste en la déduction du montant de l'impôt dû par ses résidents acquitté par eux sur le chiffre de leurs revenus à l'étranger<sup>155</sup>.

La méthode d'exemption du revenu allant à l'étranger revient à exempter pour le pays d'origine tous les contribuables non-résidents de l'impôt frappant les sources de revenus se trouvant sur son territoire<sup>156</sup>.

La méthode de la subdivision des impôts divise un impôt en deux dans le sens où le pays d'origine et le pays de destination récupèrent chacun une part de l'impôt dû<sup>157</sup>.

Enfin, la méthode de classement et de répartition des sources catégorise le lieu d'imposition en fonction de l'origine ou de la forme du revenu<sup>158</sup>.

Ce projet de multilatéralisme fiscal n'a toutefois que le simple statut de rapport et sera finalement rejeté par le comité fiscal de la SDN en 1930<sup>159</sup>.

116. En parallèle et sous la pression franco-belge, la propulsion des discussions multilatérales sur la double imposition sur le devant de la scène se concrétise par la conférence

---

<sup>152</sup> Le Professeur Bruins enseigne à l'Université commerciale de Rotterdam, le Professeur Einaudi à l'Université de Turin, le Professeur Seligman à l'Université Columbia de New York et le Professeur Sir Josiah Stamp à l'Université de Londres

<sup>153</sup> Société des Nations, Commission économique et financière, *Rapport sur la double imposition*, 5 avril 1923

<sup>154</sup> Ibid., p. 46 et 47

<sup>155</sup> Ibid., p. 46

<sup>156</sup> Ibid., p. 46

<sup>157</sup> Ibid., p. 46

<sup>158</sup> Ibid., p. 46

<sup>159</sup> FAVRE Alexis, *L'harmonie fiscale, une utopie genevoise*, Le Temps, 22 août 2013

de Gênes de 1922 avec la mise en place du « Comité des experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale »<sup>160</sup>. Cette commission se réunit une à deux fois par année à Genève sous le contrôle du comité financier et se compose des chefs d'administration d'impôts des principales puissances européennes membres de la SDN (Belgique, France, Grande-Bretagne, Italie, Pays-Bas, Suisse, Tchécoslovaquie)<sup>161</sup>.

117. Lors de la première session le 4 juin 1923, le secrétaire du Comité financier de la SDN déclare « lorsque l'on parle de la double imposition, les représentants du Trésor craignent que l'on ne leur enlève des sources de revenu, tandis qu'au contraire, lorsque l'on parle de l'évasion fiscale, ces mêmes représentants peuvent envisager la question bien plus favorablement, car ils espèrent que les mesures destinées à arrêter cette évasion feront rentrer plus d'impôts dans les caisses de l'Etat. Il semble donc qu'en mêlant les deux questions d'une façon aussi complète que possible, on arrivera à une solution pratique »<sup>162</sup>. Chaque délégué agira comme un fin négociateur au service du pays qu'il représente.

Cinq réunions ont été tenues. Cependant, au fur et à mesure des sessions, les tensions sont palpables et une opposition concernant les modalités de l'élimination de la double imposition est observée<sup>163</sup>.

La dernière réunion s'est déroulée en février 1925, date de la parution du premier rapport du comité d'experts<sup>164</sup>.

118. Les conflits finissent par se calmer et une fois la situation apaisée, l'Allemagne, l'Argentine, le Japon, la Pologne, le Venezuela, puis les États-Unis rejoignent le comité. Par la suite, les travaux prennent néanmoins une direction différente que celle prévue initialement et la possibilité d'un accord multilatéral est délaissée. Dans le rapport publié en avril 1927, seules des suggestions sur l'élaboration de conventions types de double imposition sont en

---

<sup>160</sup> FARQUET Christophe, *Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939)*, Relations internationales, vol 142, n° 2, 2010, p. 8

<sup>161</sup> Ibid., p. 8

<sup>162</sup> SDN, Comité d'experts sur la double imposition et l'évasion fiscale de la SDN, 1ère session, 4 juin 1923

<sup>163</sup> FARQUET Christophe, *La défense du paradis fiscal suisse avant la Seconde Guerre mondiale : une histoire internationale*, Editions Alphil-Presses universitaires suisses, 2016, p. 186

<sup>164</sup> SDN, Double imposition et évasion fiscale, *Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations*, Genève, 1925

discussion<sup>165</sup>. Deux modèles de conventions fiscales bilatérales ont été élaborés et présentés lors des conférences de Mexico en 1943 et de Londres en 1946<sup>166</sup>, l'un favorable à l'État de source et l'autre favorable à l'État de résidence. Les travaux du comité seront une inspiration pour les modèles des futures conventions jusqu'au modèle de référence élaboré en 1963 par l'OCDE<sup>167</sup>.

119. Concernant la convention fiscale multilatérale, si l'idée d'un tel accord a resurgi au cours du XX<sup>ème</sup> siècle, elle demeurera au coeur d'un travail informel de praticiens de la fiscalité internationale durant de nombreuses années et ne sera instaurée qu'au siècle suivant.

#### b) L'esquisse des différentes phases de la création d'un instrument multilatéral

120. Avant d'étudier la consécration de l'instrument multilatéral, il est opportun de se projeter dans la mise en place de celui-ci et d'imaginer les différentes étapes nécessaires à l'aboutissement d'une scène multilatérale.

121. La doctrine préconise trois étapes : la régionalisation des traités d'abord, leur internationalisation ensuite, puis l'uniformisation enfin<sup>168</sup>.

D'abord, la première étape consisterait en la régionalisation des traités. L'idée est de désigner certaines régions économiques du monde en gardant en tête le critère fiscal comme référence et de les unir par un traité.

Un tel raisonnement prend exemple sur la Convention nordique de 1996<sup>169</sup> entre le Danemark, les Îles Féroé, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède concernant l'impôt sur le revenu et la fortune. Cet accord constitue une illustration type d'une convention multilatérale

---

<sup>165</sup> SDN, Double imposition et évasion fiscale, *Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations*, Genève, 1927

<sup>166</sup> SDN, *Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico*, Comité fiscal, Commentaire et texte, Genève, 1940

<sup>167</sup> FAVRE Alexis, *L'harmonie fiscale, une utopie genevoise*, Le Temps, 22 août 2013

<sup>168</sup> GHANEM Guillaume, *L'instrument multilatéral, les conventions fiscales et le « succès » relatif du système bilatéral*, Le Petit Juriste, 1er mai 2019

<sup>169</sup> La Convention nordique a été conclue en 1983 et modifiée en 1987, 1989 et 1996

par régionalisation avec la prise en compte de différents aspects<sup>170</sup>. Ces Etats parties de la Convention n'ont, en effet, pas été choisis au hasard lors de l'établissement de la Convention. Certes différents, ils présentent toutefois des points en commun à savoir une convergence des cultures fiscales et une vision commune en matière d'impôt sur le revenu et la fortune. Dans ce cas type, la culture fiscale et la similitude des règles et des intérêts politiques et économiques s'affirment comme le fer de lance dans l'efficacité de la Convention nordique<sup>171</sup>.

L'exercice a été reproduit par les juristes dans l'essai de rédaction d'un nouveau traité multilatéral européen. La transposition fût néanmoins plus difficile compte tenu du nombre d'Etats membres de l'Union européenne plus élevé que le nombre d'Etats parties à la Convention nordique et de l'hétérogénéité des différents systèmes. De plus, pour être efficace, un traité fiscal multilatéral européen doit être dans l'intérêt de tous les États membres de l'Union européenne et doit prendre en compte toutes les spécificités que l'Union européenne présente : les principes fondamentaux du droit de l'Union européenne, le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), les quatre directives existantes sur la fiscalité directe<sup>172</sup>, la convention d'arbitrage de l'Union européenne<sup>173</sup> ou encore la directive concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures<sup>174</sup>. Malgré les différentes contraintes du système juridique de l'Union européenne, une

---

<sup>170</sup> SILBERZTEIN Caroline et TRISTRAM Jean-Baptiste, *OCDE : la mise en œuvre des mesures conventionnelles issues du projet BEPS par la création d'un instrument multilatéral*, Revue de droit fiscal, n°42-43, 20 octobre 2016, ét. 553, §1, p. 1

<sup>171</sup> HELMINEN Marjaana, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, 2014, p. 6

<sup>172</sup> Directive (CE) 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JOCE L 157/38 du 26 juin 2003), Directive (CE) 2003/49 du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JOCE L 157/49 du 26 juin 2003), Directive (CE) 2009/133 du Conseil du 19 oct. 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre (JOCE L 310/34 du 25 nov. 2009), Directive (UE) 2011/96 du Conseil du 30 nov. 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JOCE L 345/8 du 29 déc. 2011).

<sup>173</sup> La Convention d'arbitrage de l'UE a été mise en place par la directive (CEE) 1990/435 du 23 juillet 1990 (JOCE L 225/6 du 20 août 1990). Elle a été complétée par la directive (UE) 2017/1852 du 10 octobre 2017 (JOUE L 265/1 du 14 oct. 2017). L'objectif de la Convention d'arbitrage de l'UE est de résoudre les différends résultant de la double imposition frappant des entreprises de différents États membres en cas de correction à la hausse des bénéfices d'une de ces entreprises dans un État membre. La Convention crée alors un contexte plus favorable aux activités transfrontalières dans le marché intérieur.

<sup>174</sup> HELMINEN Marjaana, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, 2014, p. 8 et 9

adaptation d'un accord multilatéral européen a finalement été effectuée et une ébauche de traité européen en matière fiscale s'est dessinée<sup>175</sup>.

De nombreuses autres possibilités d'édification de traités multilatéraux peuvent être imaginées dans les différentes régions du globe.

Ensuite, la deuxième étape suggérerait l'internationalisation des traités. Une fois l'étape de régionalisation des traités effectuée, plusieurs traités fiscaux multilatéraux existeront ainsi. L'internationalisation nécessite donc une coordination. Les traités fiscaux multilatéraux prévoiraient dans leur accord les modalités d'articulation avec d'autres traités régionaux<sup>176</sup>.

Enfin, l'uniformisation serait l'étape ultime. Une imbrication d'un traité dans un autre serait nécessaire afin de tous les fusionner et de parvenir, à long terme, à un seul et même traité. Les Etats du monde entier seraient ainsi régis par un ensemble unique de règles fiscales<sup>177</sup>.

## 2. La consécration d'un système fiscal multilatéral

122. L'instrument multilatéral a été imaginé par le projet BEPS (a) puis créé de toute pièce pour se fondre dans le cadre des relations entre les différents Etats du monde (b).

### a) Une théorie inscrite dans la lignée du projet BEPS

123. Le projet BEPS contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, de l'anglais « Base Erosion and Profit Shifting », est mené conjointement par l'OCDE et le G20. Il se compose de quinze actions<sup>178</sup> et vise à dénoncer les pratiques de certaines entreprises qui profitent des failles des règles fiscales pour diminuer le montant d'imposition dû. Une telle

---

<sup>175</sup> LANG Michael, LOUKOTA Helmut, RADLER Albert, *Multilateral Tax Treaties : New Developments in International Tax Law*, 1998, p. 199 à 201

<sup>176</sup> GHANEM Guillaume, *L'instrument multilatéral, les conventions fiscales et le « succès » relatif du système bilatéral*, Le Petit Juriste, 1er mai 2019

<sup>177</sup> Ibid.

<sup>178</sup> Ces quinze actions ont été adoptées lors du sommet tenu à Antalya (Turquie) les 15 et 16 novembre 2015.

stratégie des entreprises diminuant fortement les recettes fiscales des États, il a paru opportun d'encadrer efficacement ce phénomène afin de l'anéantir. C'est dans ce but que l'Action 15 du projet BEPS intitulée « Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires » (ci-après dénommée « Convention multilatérale ») répond aux interrogations relatives à l'élaboration d'un instrument multilatéral<sup>179</sup>.

124. La question d'opportunité et de possibilité d'un instrument multilatéral s'est néanmoins posée. Dans son rapport de 2014, l'OCDE affirme qu'« une négociation multilatérale permettrait de surmonter l'obstacle que représenteraient des négociations bilatérales fastidieuses et de gagner en efficacité et [...] peut améliorer la cohérence et contribuer à pérenniser la fiabilité du réseau international de conventions fiscales, tout en offrant une sécurité supplémentaire aux entreprises »<sup>180</sup>.

A cette fin et dans un premier temps, l'ensemble des rapports finaux BEPS de l'OCDE et du G20 sont publiés le 5 octobre 2015<sup>181</sup>.

Dans un second temps, l'OCDE a chargé un groupe *ad hoc* de la discussion sur l'élaboration de l'instrument multilatéral, mandat approuvé par les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales des pays du G20 lors de leur réunion de février 2015 à Istanbul<sup>182</sup>. Ce groupe est présidé par Mike Williams, haut fonctionnaire du Trésor britannique, et coprésidé par Liao Tizhong, Mohammed Amine Baina et Kim S. Jacinto-Henares, trois hauts fonctionnaires respectivement chinois, marocain et philippin<sup>183</sup>. La participation au groupe *ad hoc* est ouverte à tous les pays intéressés sans restriction. En septembre 2016, quatre-vingt-dix-

---

<sup>179</sup> OCDE (2015), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, 1er déc. 2015

<sup>180</sup> OCDE (2014), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport 2014, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, 17 oct. 2014, p. 17 et 18

<sup>181</sup> OCDE (2015), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, 1er déc. 2015

<sup>182</sup> Communiqué, *G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, 9-10 February 2015*, Istanbul, accessible sur <https://www.mofa.go.jp/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>183</sup> SILBERZTEIN Caroline et TRISTRAM Jean-Baptiste, *OCDE : la mise en œuvre des mesures conventionnelles issues du projet BEPS par la création d'un instrument multilatéral*, Revue de droit fiscal, n°42-43, 20 octobre 2016, ét. 553, §7, p. 3

huit Etats étaient participants au groupe *ad hoc*<sup>184</sup>. Le groupe a commencé ses travaux en mai 2015 et a trouvé un accord seize mois plus tard. En septembre 2016, le nom de l'instrument multilatéral et son contenu étaient validés. Celui-ci a fait l'objet uniquement d'appels à commentaires sur l'élaboration d'une clause d'arbitrage contraignante, ce que les différents Etats déploraient<sup>185</sup>.

#### b) Une pratique créée pour nouer un dialogue mondial

125. L'instrument multilatéral<sup>186</sup>, nommé « Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales », a été signé à Paris le 7 juin 2017 par 67 États<sup>187</sup> - ou 68 parties<sup>188</sup> -. Le nombre d'Etats signataires augmentent de jour en jour et l'état des lieux actualisé est disponible sur le site de l'OCDE<sup>189</sup> ce qui démontre la popularité de cet instrument. Les nouveaux signataires et les juridictions ayant l'intention de signer la Convention y figurent.

---

<sup>184</sup> La liste des Etats participants au groupe *ad hoc* est la suivante : Andorre, Afrique du Sud, Allemagne, Arabie Saoudite, Argentine, Australie, Autriche, Azerbaïdjan, Bangladesh, Barbade, Belgique, Bénin, Bhoutan, Brésil, Bulgarie, Burkina Faso, Cameroun, Canada, Chili, Chine (République populaire de), Chypre, Colombie, Corée, Costa Rica, Côte d'Ivoire, Croatie, Danemark, Égypte, Espagne, États-Unis, Fidji, Finlande, France, Gabon, Géorgie, Grèce, Guatemala, Haïti, Hongrie, îles Marshall, Inde, Indonésie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Jamaïque, Japon, Jordanie, Kazakhstan, Kenya, Lettonie, Liban, Liberia, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Malaisie, Malte, Maroc, Maurice, Mauritanie, Mexique, Moldova, Mongolie, Nigeria, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Pays-Bas, Philippines, Pologne, Portugal, Qatar, République dominicaine, République slovaque, République tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Russie, Saint-Marin, Sénégal, Serbie, Singapour, Slovénie, Sri Lanka, Suède, Suisse, Swaziland, Tanzanie, Thaïlande, Tunisie, Turquie, Ukraine, Uruguay, Vietnam, Zambie, Zimbabwe

<sup>185</sup> SILBERZTEIN Caroline et TRISTRAM Jean-Baptiste, *OCDE : la mise en œuvre des mesures conventionnelles issues du projet BEPS par la création d'un instrument multilatéral*, Revue de droit fiscal, n°42-43, 20 octobre 2016, ét. 553, §8, p. 3 et 4

<sup>186</sup> La Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices est accessible sur <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> [consulté le 1er avr. 2021]

<sup>187</sup> GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Convention multilatérale de l'OCDE : comprendre sa prise d'effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises*, Revue de droit fiscal, n°38, 19 sept. 2019, ét. 370, §1, p. 1

<sup>188</sup> Le terme « partie » recouvre des territoires qui ne sont pas des États mais qui ont la souveraineté fiscale

<sup>189</sup> La liste des signataires à la Convention multilatérale est accessible sur : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf> [consulté le 16 juillet 2021]

126. La Convention multilatérale consiste en un texte de 50 pages et de 39 articles, organisé en un préambule et 7 parties<sup>190</sup>. La première partie (articles 1 et 2) concerne le champ d'application et l'interprétation des termes. La deuxième partie (articles 3 à 5) est relative aux dispositifs hybrides. La troisième partie (articles 6 à 11) traite de l'utilisation abusive des conventions fiscales. La quatrième partie (articles 12 à 15) vise les mesures destinées à éviter le statut d'établissement stable. La cinquième partie (articles 16 et 17) donne des indications sur l'amélioration du règlement des différends. La sixième partie (articles 18 à 26) traite de l'arbitrage. La septième partie (articles 27 à 39) contient les dispositions finales.

127. Cet instrument prévoit des « standards minimums » qui sont des mesures obligatoires s'imposant dans les relations interétatiques. Ces normes minimales ne sont toutefois incluses que dans trois articles : les articles 6, 7 et 16<sup>191</sup>. Les autres stipulations ne correspondant pas à des normes minimales, les Etats signataires ont donc le choix de suivre, ou pas, la recommandation édictée par la Convention<sup>192</sup>.

128. Par ailleurs, son étendue est large puisque l'instrument multilatéral recouvre quatre autres actions du projet BEPS : l'Action 2 sur la neutralisation des effets des montages hybrides, l'Action 6 sur l'utilisation abusive des conventions fiscales, l'Action 7 sur l'utilisation artificielle du statut d'établissement stable et l'Action 14 sur les mécanismes de règlement des différends.

129. La Convention multilatérale est entrée en vigueur le 1er juillet 2018 dans les cinq premières juridictions ayant déposé leur instrument de ratification<sup>193</sup>. En France, après avoir été adoptée en première lecture par le Sénat le 19 avril 2018 puis à l'Assemblée nationale le 5 juillet

---

<sup>190</sup> SILBERZTEIN Caroline, GRANEL Benoît et TRISTRAM Jean-Baptiste, *La convention multilatérale de l'OCDE : vous ne lirez plus les conventions fiscales comme avant !*, Revue de droit fiscal, n°39, 28 sept. 2017, ét. 475, §3, p. 3

<sup>191</sup> SILBERZTEIN Caroline, GRANEL Benoît et TRISTRAM Jean-Baptiste, *OCDE : la mise en œuvre des mesures conventionnelles issues du projet BEPS par la création d'un instrument multilatéral*, Revue de droit fiscal, n°42-43, 20 octobre 2016, ét. 553, §4, p. 3

<sup>192</sup> Ibid., §5, p. 3

<sup>193</sup> OCDE, Communiqué, *OCDE : entrée en vigueur de la « Convention multilatérale » visant à adapter les conventions bilatérales aux mesures du BEPS*, 22 mars 2018, Revue de droit fiscal, n°13, 29 mars 2018, ét. 138

2018, elle a été finalement ratifiée en 2018<sup>194</sup> pour entrer en vigueur le 1er janvier 2019. Au 1er janvier 2020, la Convention multilatérale connaît un développement significatif et est en vigueur dans 35 Etats<sup>195</sup>. Au 1er mai 2021, le chiffre a pratiquement doublé : la Convention multilatérale est en vigueur dans 61 Etats<sup>196</sup>.

## **B) L'articulation du dispositif multilatéral avec la souveraineté fiscale nationale**

130. La convention fiscale multilatérale s'affiche comme un instrument totalement inédit dans le droit fiscal international. Cet instrument, créé pour faire face aux stratégies de planification fiscale agressive<sup>197</sup>, a des conséquences sur la concurrence fiscale étatique (2) et la souveraineté fiscale nationale par son influence sur les relations fiscales internationales (1).

### 1. Une solution palliative des carences du bilatéralisme

131. L'instrument multilatéral n'est pas un outil autonome mais seulement accessoire. Il s'impose dans les relations entre États sans modification nécessaire des conventions fiscales bilatérales existantes (b). La réunion de plusieurs conditions est en revanche nécessaire pour que la convention multilatérale produise ses effets (a).

#### a) Les conditions d'application de l'instrument multilatéral

132. Afin de se combiner avec les conventions fiscales bilatérales qui existent entre deux Etats, la convention multilatérale doit remplir trois conditions cumulatives. Son champ d'application matériel exige en effet que les deux parties aient signé l'instrument multilatéral, qu'ils aient tous deux désigné ladite convention fiscale comme étant « couverte » dans le cadre

---

<sup>194</sup> Loi n° 2018-604 du 12 juill. 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (JO n°0160 du 13 juill. 2018)

<sup>195</sup> La liste actualisée des signataires et parties à la Convention multilatérale sont disponibles sur le site de l'OCDE, accessible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf> [consulté le 27 avr. 2021]

<sup>196</sup> La liste actualisée des signataires et parties à la Convention multilatérale sont disponibles sur le site de l'OCDE, accessible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/beps-instrument-multilateral-signataires-et-parties.pdf> [consulté le 27 avr. 2021]

<sup>197</sup> MICHEL Anne, *Une avancée dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales*, Le Monde, 7 juin 2017

de l'instrument multilatéral et du consentement exprès et réciproque de la part des deux États parties<sup>198</sup>.

La première condition concerne la signature de l'instrument multilatéral par les deux États. Ainsi, la France ayant signé la convention multilatérale, les conventions fiscales passées avec des États non-signataires seront de ce fait placées automatiquement hors du champ d'application. Tel est le cas des conventions fiscales passées entre la France et le Brésil ou les États-Unis par exemple, ces derniers n'étant pas signataires<sup>199</sup>.

La deuxième condition consiste dans le fait que seules sont concernées les « conventions fiscales couvertes », c'est à dire les conventions expressément incluses dans le champ de la convention multilatérale par les deux États. Le nom et la date des conventions fiscales bilatérales couvertes doivent être notifiés à l'OCDE par les États signataires<sup>200</sup>. Ainsi, l'instrument multilatéral n'aura aucune incidence sur les conventions franco-suédoise, franco-suisse et franco-norvégienne en raison de la non-couverture de ces conventions par ces trois États<sup>201</sup>.

La troisième et dernière condition exige des deux États parties qu'ils fassent preuve d'une réciprocité de choix, c'est-à-dire l'absence de réserve commune, un choix d'option identique ou compatible et une notification commune de la stipulation si nécessaire<sup>202</sup>. Ainsi, si la convention fiscale entre la France avec le Royaume-Uni peut être affectée par l'instrument multilatéral, il est important de signaler qu'une exception se glisse concernant une stipulation précise. La nouvelle définition de l'établissement stable est en effet une stipulation de l'instrument multilatéral ayant fait l'objet d'une réserve notifiée par le gouvernement britannique. De ce fait, l'instrument multilatéral n'aura pas d'incidence sur cette stipulation<sup>203</sup>.

---

<sup>198</sup> GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Convention multilatérale de l'OCDE : comprendre sa prise d'effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises*, Revue de droit fiscal, n°38, 19 sept. 2019, ét. 370, §3, p. 2 et 3

<sup>199</sup> Ibid., §3, p. 2 et 3

<sup>200</sup> Article 2§1 de la Convention multilatérale

<sup>201</sup> Ibid.

<sup>202</sup> Cela ne concerne pas les standards minimums qui sont obligatoires pour tous les signataires

<sup>203</sup> GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Entrée en vigueur de l'instrument multilatéral pour la France le 1er janvier 2019 : quels impacts sur les conventions fiscales françaises ?*, Option Finance, Nov. 2018

133. Une base de données pour l'appariement de la Convention multilatérale est disponible et accessible sur le site de l'OCDE<sup>204</sup>.

134. Toutefois, certains auteurs sont davantage pointilleux concernant la véritable date de prise d'effet de l'instrument multilatéral. Selon leurs propos, les trois conditions citées ci-dessus ne suffisent pas et la Convention multilatérale ne produira véritablement un effet qu'une fois que l'instrument multilatéral a été ratifié par les deux États parties et entré en vigueur dans chacun des deux États parties à la convention<sup>205</sup>. Par ailleurs, la nature des impôts peut impacter la date d'effet. On distingue les impôts prélevés à la source et les autres impôts. S'il s'agit d'un impôt prélevé à la source, « la Convention multilatérale prend effet sur une convention fiscale couverte pour les faits générateurs d'imposition intervenant à compter du premier jour de l'année civile qui commence à compter de la dernière des dates à laquelle la Convention multilatérale entre en vigueur entre les deux États partenaires »<sup>206</sup>. Par exemple, dans ce premier cas, si la Convention multilatérale est en vigueur le 1er septembre 2019 dans l'Etat A et en vigueur le 1er août 2020, alors sa date d'effet sera fixée au 1er janvier 2021. En revanche, s'il s'agit d'un impôt non prélevé à la source, « la Convention multilatérale prend effet sur une convention fiscale bilatérale pour les périodes d'imposition ouvertes à compter de l'expiration d'une période de six mois suivant l'entrée en vigueur de l'instrument pour le deuxième État »<sup>207</sup>. De ce fait, dans cette seconde hypothèse, si la Convention multilatérale est en vigueur le 1er septembre 2019 dans l'Etat A et en vigueur le 1er mars 2020, alors sa date d'effet sera fixée au 1er septembre 2020. Ainsi, en pratique, la prise d'effet de la Convention pour un impôt autre qu'un impôt prélevé à la source pourra intervenir avant la prise d'effet pour un impôt prélevé à la source<sup>208</sup>. Un tel cas s'est présenté pour la convention franco-irlandaise : l'instrument multilatéral est entré en vigueur le 1er janvier 2019 en France et le 1er mai 2019 en Irlande. La

---

<sup>204</sup> Accessible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/base-de-donnees-pour-l-appariement-de-l-im.htm> [consulté le 27 avr. 2021]

<sup>205</sup> GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Convention multilatérale de l'OCDE : comprendre sa prise d'effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises*, Revue de droit fiscal, n°38, 19 sept. 2019, ét. 370, §4, p. 3 et 4

<sup>206</sup> Article 35§1 (a) de la Convention multilatérale

<sup>207</sup> Article 35§1 (b) de la Convention multilatérale

<sup>208</sup> GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Convention multilatérale de l'OCDE : comprendre sa prise d'effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises*, Revue de droit fiscal, n°38, 19 sept. 2019, ét. 370, §9, p. 5

Convention multilatérale a donc pris effet le 1er novembre 2019 pour les impôts autres que ceux prélevés à la source, et le 1er janvier 2020 pour les impôts prélevés à la source<sup>209</sup>.

#### b) Un outil de mise à jour des conventions bilatérales

135. L'instrument multilatéral n'est pas un outil à part entière. Il s'affirme comme un moyen de modifier le fond d'une convention fiscale sans en modifier la forme. La nature bilatérale des conventions est en effet préservée et les Etats parties font leur marché : ils ont le choix d'appliquer, ou non, certaines des dispositions de la Convention multilatérale au sein de leurs relations bilatérales. L'instrument multilatéral ne remplace donc pas textuellement les dispositions des conventions fiscales bilatérales mais a une influence sur celles-ci. S'appliquant parallèlement à une convention fiscale, il est préférable de parler de « modification » plutôt que « d'amendement »<sup>210</sup>.

136. L'instrument multilatéral connaît un fort engouement avec la récurrence de l'utilisation détournée des conventions fiscales. Ces dernières présentant quelquefois des failles, les problématiques d'abus et de fraudes se sont multipliées au cours des années. Afin de corriger les imperfections du système fiscal, la Convention multilatérale apparaît ainsi comme une solution innovante en matière de remodelage des relations étatiques existantes. Elle ne perturbe pas le texte mais elle permet en revanche de protéger les Etats signataires.

D'une part, la révision d'une convention bilatérale existante se fait au moyen d'une « clause de compatibilité » (ou « clause de conflit »). Celle-ci vise à garantir une sécurité juridique par un souci de clarté et de transparence<sup>211</sup>. Il existe quatre types de clauses de compatibilité<sup>212</sup>. La première clause (« à la place ») signifie que les dispositions de l'instrument

---

<sup>209</sup> Ibid., §9, p. 5

<sup>210</sup> OCDE (2015), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Annexe A : Boîte à outils pour l'élaboration d'un instrument multilatéral destiné à mettre rapidement en œuvre les mesures BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 1er déc. 2015, §15, p. 33

<sup>211</sup> LESPRIT Eric, MAHIEU Marie-Charlotte et MUSSARD Julie, *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre Etats : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°3, Déc. 2017

<sup>212</sup> OCDE (2014), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport 2014, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 17 oct. 2014, p. 38 à 41

multilatéral remplacent une disposition existante. Les stipulations de la Convention multilatérale ne s'appliquent pas en l'absence de dispositions existantes<sup>213</sup>. La deuxième clause (« s'applique à » ou « modifie ») exprime le fait que les dispositions de l'instrument multilatéral modifient une disposition existante sans la remplacer. Les stipulations de la Convention multilatérale ne s'appliquent pas en l'absence de dispositions existantes<sup>214</sup>. La troisième clause (« en l'absence ») révèle que les dispositions de l'instrument multilatéral s'appliquent uniquement si les conventions fiscales bilatérales ne comprennent pas déjà de dispositions sur le sujet<sup>215</sup>. La quatrième clause (« à la place ou en l'absence ») signifie que les dispositions de l'instrument multilatéral s'appliquent de manière systématique. S'il y a déjà une stipulation existante, la Convention multilatérale la remplace. S'il n'y a pas de stipulation existante, la Convention multilatérale l'intègre<sup>216</sup>.

D'autre part, concernant une convention fiscale bilatérale conclue après l'entrée en vigueur de l'instrument multilatéral, le rapport sur l'Action 15 du projet BEPS prévoit la possibilité d'inclure une « clause d'obéissance » (ou « clause prospective de compatibilité ») au sein de cette convention fiscale bilatérale<sup>217</sup>. Ceci permet de préserver l'esprit et la cohérence de l'instrument multilatéral dans la future convention.

## 2. La répercussion de la logique multilatérale sur la place de la concurrence fiscale

137. La concurrence fiscale entre Etats est apaisée grâce à un lien multilatéral qui unit les uns aux autres. Un développement du droit fiscal international est effectué sur une base multilatérale. Si l'instrument multilatéral secoue la fiscalité internationale, les Etats conservent leur souveraineté par le choix ultime de coopération en signant la Convention multilatérale. Celle-ci s'affirme comme une avancée dans le combat contre les failles du système fiscal ; une avancée certes prometteuse (a), mais encore restreinte à ce jour (b).

---

<sup>213</sup> OCDE, Note de la direction des affaires juridiques, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : fonctionnement en vertu du droit public international*, 24 nov. 2016, §19 (a)

<sup>214</sup> Ibid., §19 (b)

<sup>215</sup> Ibid., §19 (c)

<sup>216</sup> Ibid. §19 (d)

<sup>217</sup> OCDE (2015), *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 1er déc. 2015, p. 38

#### a) Un bouleversement majeur et efficace dans les relations entre Etats

138. Comme l'affirme Angel Gurría, Secrétaire général de l'OCDE, « l'adoption de cet instrument multilatéral marque un tournant dans l'histoire de la fiscalité internationale »<sup>218</sup>.

139. L'instrument multilatéral a pour objectif une harmonisation des approches pour « créer des règles du jeu identiques »<sup>219</sup>. En d'autres termes, cet outil permet d'actualiser instantanément le réseau fiscal international par une coordination des Etats dans le but de contrer les pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéficiaires.

140. Il convient de préciser que la valeur de la Convention multilatérale a la même valeur que les conventions bilatérales car il s'agit d'un traité, soit un accord international conclu par écrit entre Etats et régi par le droit international<sup>220</sup>.

141. Les stipulations de la Convention multilatérale se suffisent à elles-mêmes et il n'y a ainsi pas besoin de versions consolidées des conventions bilatérales<sup>221</sup>. De plus en plus de juridictions envisagent néanmoins de préparer une version consolidée bien qu'il n'existe pas de consolidation officielle des conventions fiscales. Même si certains auteurs estiment que la publication d'une version consolidée est inutile, d'autres soulèvent le fait important que la codification demeure un moyen d'accès à l'information pour chaque individu et que la version consolidée devrait donc être examinée avec davantage d'attention afin de lui conférer une valeur juridique<sup>222</sup>. En France, l'Administration a procédé à la publication de quelques versions

---

<sup>218</sup> OCDE, *Les pays adoptent une convention multilatérale destinée à fermer les brèches et à améliorer le fonctionnement du système fiscal international*, 24 nov. 2016, Site web de l'OCDE, accessible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/les-pays-adoptent-une-convention-multilaterale-destinee-a-fermer-les-breches-et-a-ameliorer-le-fonctionnement-du-systeme-fiscal-international.htm> [consulté le 14 juill. 2021]

<sup>219</sup> OCDE (2015), *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Annexe A : Boîte à outils pour l'élaboration d'un instrument multilatéral destiné à mettre rapidement en œuvre les mesures BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, 1er déc. 2015, §42, p. 44

<sup>220</sup> Article 2§1(a) de la Convention de Vienne

<sup>221</sup> MARTIN Philippe, EVERS Maikel, JATON Laurence et MARCUS Edouard, *La convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ?*, Actes de la soirée d'étude annuelle de l'IFA, 4 oct. 2017, retranscrite dans Revue de droit fiscal, n°51-52, 21 déc. 2017, ét. 587, §7, p. 2

<sup>222</sup> Ibid., §9 et §10, p. 3

consolidées des conventions fiscales françaises impactées, notamment celles conclues avec l’Autriche, l’Irlande, la Lituanie, les Pays-Bas, la Pologne, le Royaume-Uni, la Slovaquie et la Slovénie<sup>223</sup>. La consolidation n’est en revanche pas définitive compte tenu de sa variabilité et son évolution ce qui rend son exercice difficile<sup>224</sup>.

142. Ainsi, en l’absence de version consolidée, il faut lire une convention fiscale bilatérale en s’assurant en amont des impacts de la Convention multilatérale. L’évolution étant significative et complexe, l’OCDE a mis en place la « boîte à outils pour l’application de l’Instrument multilatéral sur les mesures BEPS relatives aux conventions fiscales » visant à guider les acteurs économiques. Une grille de lecture est notamment proposée pour expliquer la méthodologie d’examen des conventions fiscales françaises<sup>225</sup>.

#### b) Une portée limitée en matière géographique

143. L’idée du projet BEPS émanant des administrations fiscales d’un groupe restreint de pays, les bases de l’Action 15 relative à l’instrument multilatéral se voient déséquilibrées<sup>226</sup>. La portée de cet outil semble, en réalité, en effet restreinte.

144. La Convention multilatérale s’appliquant uniquement aux conventions fiscales couvertes, il convient de souligner que compte tenu que les Etats ont le choix dans la sélection des conventions fiscales bilatérales, certaines seront directement hors champ d’application. Aucune obligation n’est faite aux États d’inclure leurs conventions fiscales. En termes de chiffres, 126 conventions fiscales sont en vigueur au 1er janvier 2018 en France<sup>227</sup>. Seules 91 d’entre elles sont des conventions couvertes dont certaines sont conclues avec des pays soit

---

<sup>223</sup> Données tirées du site Impôt.gouv, accessible sur <https://www.impots.gouv.fr/portail/les-conventions-internationales> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>224</sup> GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Convention multilatérale de l’OCDE : comprendre sa prise d’effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises*, Revue de droit fiscal, n°38, 19 sept. 2019, ét. 370, §21, p. 12

<sup>225</sup> OCDE, *Guide « Appliquer l’instrument multilatéral étape par étape »*, 8 juin 2017, accessible sur <https://www.oecd.org/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>226</sup> DELFOSSE Guillaume, *L’Instrument multilatéral : Petit guide à destination de l’utilisateur*, Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique, Wolters Kluwer, 2017/7-8, §138, p. 39

<sup>227</sup> Liste des conventions fiscales conclues par la France (en vigueur au 1er janvier 2018), accessible sur <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2509-PGP.html> [consulté le 16 mars 2021]

non-signataires de l'instrument multilatéral, soit avec des pays ayant exclu leur accord bilatéral avec la France de la liste de leurs conventions couvertes tels que la Norvège ou la Suisse<sup>228</sup>. Ces dernières conventions n'étant ainsi pas impactées par la Convention multilatérale, le chiffre de 91 doit, de ce fait, être revu à la baisse. Effectivement, au sein du réseau conventionnel français, 67 conventions sont concernées par l'instrument multilatéral, et seulement 11 conventions bilatérales couvertes pour la France et les juridictions partenaires entrent en vigueur au 1er janvier 2019 dans leur version modifiée<sup>229</sup>. Il s'agit des conventions conclues avec l'Australie, l'Autriche, Israël, le Japon, la Lituanie, la Nouvelle-Zélande, la Pologne, le Royaume-Uni, la Serbie, la Slovénie et la Suède<sup>230</sup>.

A noter que l'année 2020 marque une prise d'effet de la Convention multilatérale sur d'autres conventions fiscales bilatérales conclues avec la France<sup>231</sup>. De ce fait, la date de prise d'effet intervenant à une date postérieure à l'entrée en vigueur, le nombre de conventions couvertes et en vigueur est nettement supérieur au 1er décembre 2020. Viennent s'ajouter les conventions bilatérales conclues entre la France et la Belgique, le Canada, les Emirats arabes unis, la Finlande, la Géorgie, l'Inde, l'Irlande, l'Islande, le Luxembourg, Malte, Monaco, les Pays-Bas, Singapour et l'Ukraine. Ainsi, au 1er janvier 2020, 14 conventions supplémentaires peuvent être ajoutées à la liste des conventions fiscales bilatérales conclues avec la France et en vigueur ou sur le point de l'être.

Le 1er juillet 2021, ce même travail d'appariement a été réalisé à l'aide de la base de données de l'OCDE<sup>232</sup>. 12 conventions fiscales supplémentaires s'ajoutent à la liste des conventions couvertes entre la France et d'autres Etats. Il s'agit notamment des conventions bilatérales conclues avec l'Albanie, l'Allemagne, la Bosnie-Herzégovine, le Chili, la Croatie, l'Egypte, l'Estonie, la Grèce, la Jordanie, la Malaisie, le Pakistan et le Panama. Ainsi, le 1er décembre 2021 au plus tard, 37 conventions fiscales bilatérales conclues avec la France seront en vigueur dans leurs versions modifiées, ce qui représente 29% du réseau conventionnel français.

---

<sup>228</sup> Données au 1er décembre 2018

<sup>229</sup> DALUZEAU Xavier, *La nouvelle lecture des conventions fiscales bilatérales*, Editions Francis Lefebvre, La Quotidienne, 4 déc. 2018

<sup>230</sup> Ibid.

<sup>231</sup> RODRIGUEZ Florian, *Prise d'effet progressive de l'instrument multilatéral de l'OCDE : quelles conventions fiscales françaises concernées au 1er janvier 2020 ?*, Option Finance, Déc. 2019

<sup>232</sup> OCDE, *Base de données pour l'appariement de l'IM (beta)*, accessible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/base-de-donnees-pour-l-appariement-de-l-im.htm> [consulté le 15 juill. 2021]

La place de l'instrument multilatéral mérite donc d'être encore développée et d'évoluer pour avoir davantage d'impact et d'efficacité en matière de lutte contre les abus fiscaux.

145. Par ailleurs, la réflexion autour de l'établissement stable étant centrale pour les administrations fiscales, quelques cas marquants en matière de redéfinition de cette notion méritent d'être relevés avec une attention plus particulière sur les articles 12.1 et 12.2 de la convention multilatérale relatifs aux accords de commissionnaires. Du point de vue de la France, ces deux articles ont été adoptés sans réserve par cet Etat. Or, dans ses relations avec d'autres pays, la situation devient délicate. Par un processus d'élimination, seule une convention est susceptible d'évolution sur ces articles : la convention franco-néerlandaise. Cela met en exergue les interrogations sur l'efficacité et les conséquences pratiques de ce nouvel instrument<sup>233</sup>.

146. Plus largement, en matière de traités fiscaux multilatéraux, plusieurs existent aujourd'hui tels que la Convention de la Communauté caribéenne (traité CARICOM signé le 4 juillet 1973 par la Barbade, le Guyana, la Jamaïque et Trinité-et-Tobago), la Convention nordique (signée en 1996 entre le Danemark, les Îles Féroé, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède) ou encore la Convention entre les pays andins (signée le 4 mai 2004 entre la Bolivie, la Colombie, l'Equateur et le Pérou). Aucun d'entre eux n'ont signé l'instrument multilatéral<sup>234</sup>, ce qui démontre à nouveau la nécessité pour la Convention multilatérale de s'imposer encore à travers le globe.

147. En conclusion, l'instrument multilatéral est issu du projet BEPS. Cet outil juridique international se présente sous la forme d'un ensemble de règles fiscales internationales applicables dans les relations interétatiques. Il a été élaboré pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition et le transfert artificiel de bénéfices vers certains pays ou territoires dans le seul but de se soustraire à l'impôt. Son objectif étant d'enrayer les failles du système fiscal international, la Convention multilatérale apaise ainsi les relations entre les Etats dans le cadre

---

<sup>233</sup> LESPRIT Eric, MAHIEU Marie-Charlotte et MUSSARD Julie, *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre Etats : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°3, Déc. 2017

<sup>234</sup> DELFOSSE Guillaume, *L'Instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur*, Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique, Wolters Kluwer, 2017/7-8, §24 (c), p. 20

de la concurrence fiscale étatique. Cet instrument mérite néanmoins d'être amélioré pour une pleine efficacité. Un avenir est à construire pour solidifier les bases de cet outil.

## **Section 2 : La justification économique de la concurrence fiscale étatique**

148. Il convient de s'interroger sur la question essentielle de l'intérêt et la raison d'être de la concurrence fiscale étatique (§1). Celle-ci s'affirme comme un véritable atout dans le développement de l'activité économique mais connaît néanmoins des difficultés dans sa mise en place (§2). Elle est donc contestée mais nécessaire.

### **§1 - L'opportunité de la concurrence fiscale étatique**

149. L'opportunité de la concurrence fiscale étatique s'apprécie au regard de sa réalité (A) et de sa légitimité (B).

#### **A) L'adéquation de la concurrence fiscale étatique avec le mode de fonctionnement d'un marché**

150. La concurrence fiscale étatique trouve sa place au sein du marché uniquement si le mode d'organisation des relations fiscales se présente comme adapté à celui-ci. La perception de l'impôt à travers le prisme de la notion de marché mérite donc d'être étudiée, d'autant plus qu'elle peut les rapprocher (1) ou, au contraire, les éloigner (2).

##### **1. Le rapprochement entre la notion d'impôt et celle de marché**

151. En théorie, l'impôt est un prélèvement imposé sans contrepartie et par voie d'autorité<sup>235</sup>. Il apparaît que la pratique en décide autrement et reconnaisse que l'impôt correspond à une contrepartie (a) et qu'un contribuable s'en acquitte volontairement (b), ce qui lie sa définition à celle de la notion de marché.

---

<sup>235</sup> VEDEL Georges, *Cours de législation financière*, Les Cours de droit, 1953, p. 326 ; JEZE Gaston, voir *Impôt*, Encyclopédia Universalis, 1996, vol. 11, p. 1001 ; DAVID Cyrille, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard, AUSTRY Stéphane, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 6e édition, 2017, p. 3 et s

### a) L'existence d'une contrepartie

152. La concurrence fiscale étatique fait intervenir d'une part, les agents économiques, et, d'autre part, les Etats. Si chacun y trouve son compte, l'intérêt n'est pas forcément similaire dans chacun des cas. Les besoins diffèrent en effet selon les parties<sup>236</sup>.

D'un côté, l'Etat cherche à acquérir le maximum de recettes.

De l'autre côté, les agents économiques souhaitent le lieu d'établissement le plus rentable et valorisant possible pour leur activité. Outre l'imposition minimale recherchée par les agents économiques, d'autres facteurs entrent en compte tels que les services publics. Ces différents critères, qui sont des prestations proposées par les Etats, feront l'objet d'une étude plus approfondie ultérieurement<sup>237</sup>. Il convient de préciser qu'il n'existe pas de contrepartie directe en échange de l'impôt versé mais cette somme tendra à être affectée aux services d'utilité générale par l'intermédiaire des budgets publics. Le système français a d'ailleurs mis en place un site à l'attention des contribuables - en place ou à venir - les informant de la répartition du budget de l'État<sup>238</sup>. Cela permet aux agents économiques de comprendre ce que financent l'argent public et donc si l'utilisation faite des finances publiques les intéresse. Il ne s'agit pas d'une entorse au principe de non-affectation<sup>239</sup>, mais simplement d'une dynamisation de l'accès à l'information budgétaire.

153. Il convient de rappeler qu'en théorie, la fraction d'un impôt est indépendante des lois du marché. L'impôt est en effet, idéalement, neutre. Il n'influence ni n'encourage les activités économiques. De ce fait, l'impôt n'a pas d'incidence sur les structures économiques, les initiatives des producteurs et les choix des consommateurs<sup>240</sup>. Toutefois, les interventions économiques et sociales publiques après la Première Guerre mondiale viennent bousculer cette

---

<sup>236</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 106 à 110

<sup>237</sup> Voir §2 de la Section 1 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *Les critères en devenir de la concurrence fiscale*

<sup>238</sup> <https://www.economie.gouv.fr/aqsmi/comment-largent-public-est-il-utilise> [consulté le 27 avr. 2021]

<sup>239</sup> Le principe de non-affectation distingue deux masses : les recettes et les dépenses. Cette règle interdit l'utilisation d'une recette déterminée pour le financement d'une dépense déterminée.

<sup>240</sup> BELTRAME Pierre et MEHL Lucien, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Presses universitaires de France, Thémis droit public, 2ème édition, Paris, 1997, p. 314

neutralité de l'impôt<sup>241</sup>. L'impôt se voit en effet attribuer des missions économiques et sociales. Il doit ainsi servir à financer des dépenses budgétaires nécessaires à l'Etat. Face à de telles dépenses, l'impôt neutre a disparu. En pratique, un tel modèle de neutralité n'a probablement jamais existé. Ce mythe de l'impôt neutre est d'ailleurs prouvé par les propos de Pierre Beltrame et Lucien Mehl selon lesquels « l'idéal d'une fiscalité absolument neutre suppose une économie en équilibre stable, dans laquelle les ressources (naturelles techniques et humaines) seraient constantes, tandis que l'affectation des ressources aux hommes et des hommes aux travaux serait optimale »<sup>242</sup>. Il s'agit donc d'un idéal et non d'une réalité.

154. En tout état de cause, les deux termes de « marché » et « impôt » se trouvent donc un point commun dans la contrepartie qu'ils confèrent. L'un dépend de l'autre puisque le marché ne pourra bien fonctionner que si des services sont proposés. Or, ceux-ci sont financés par l'impôt et c'est l'impôt qui sert de monnaie d'échange à ces avantages. Tout est ainsi lié.

155. Il apparaît alors qu'un contribuable s'acquitte volontairement de l'impôt afin de pouvoir bénéficier des services proposés.

#### b) Le caractère volontaire de l'acquittement

156. Avec les fonds récoltés par l'impôt, l'Etat offre des services. En revanche, il est important de soulever le fait que l'agent économique ne reçoit pas d'instructions et règle l'impôt dans l'Etat où il a choisi de s'établir seulement si la contrepartie lui est accordée de manière exclusive<sup>243</sup>. Si un Etat proposait des services publics sans besoin de s'y établir et sans s'acquitter d'un quelconque prélèvement, aucun privilège ne serait accordé aux contribuables payant leur part d'impôt. C'est donc dans ce cadre que le caractère de volonté prend toute son ampleur. L'impôt étant le ticket d'entrée pour bénéficier du service public, le contribuable doit régler l'impôt et s'en acquitte volontairement afin d'accéder aux biens et avantages proposés.

---

<sup>241</sup> OLIVA Éric, *Compétitivité et impôt. Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !*, Pouvoirs, vol 151, n° 4, 2014, p. 104

<sup>242</sup> BELTRAME Pierre et MEHL Lucien, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, op. cit., p. 314

<sup>243</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 108

Ainsi, l'agent économique, en échange d'un bien dit « privé » ou « exclusif »<sup>244</sup>, règle son impôt de manière volontaire.

157. Il convient néanmoins de s'assurer que l'Etat puisse être en mesure de tenir sa promesse en accordant un avantage réservé au contribuable payeur. Le doute paraît légitime au regard du caractère public du bien convoité. Les auteurs rassurent sur ce point en considérant que « l'environnement public est un bien collectif pour toutes les personnes présentes sur le territoire de l'État puisque toute personne présente sur ce territoire bénéficie de cet environnement public. En revanche, il est un bien privé pour toute personne située à l'extérieur du territoire. [...] L'État est en mesure de contrôler l'accès à l'environnement qu'il offre et donc de le monnayer »<sup>245</sup>. Ainsi, la notion de privatisation de la contrepartie prend son tout son sens : un bien public est susceptible de devenir privé ou exclusif uniquement dans le regard des personnes extérieures. La possibilité de privatisation d'un bien n'est alors plus une inquiétude. Elle est possible en échange du paiement de l'impôt.

158. En conclusion, l'agent économique s'acquitte volontairement de sa contrepartie, c'est à dire l'impôt, afin de bénéficier des avantages de l'Etat.

## 2. Les réserves obsolètes sur l'adaptation du marché à l'impôt

159. Bien que l'adéquation de la concurrence fiscale étatique avec le mode de fonctionnement d'un marché soit vérifiée au regard des caractéristiques précédentes, il convient de rappeler que le mécanisme du marché est un mécanisme de commutation (a) et de sélection (b), traits non répertoriés dans les caractéristiques de l'impôt<sup>246</sup>. Ce point pourrait semer le doute sur le lien entre les notions d'« impôt » et « marché » et ainsi remettre en cause l'adaptation du marché à l'impôt mais l'argumentation contraire est démontrée et la logique est finalement inversée.

### a) Le marché, un mécanisme de commutation

---

<sup>244</sup> LEVEQUE François, *Économie de la réglementation*, Editions La Découverte, Repère, 2009, p. 79

<sup>245</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 108 et 109

<sup>246</sup> Ibid., p. 113

160. En théorie, deux raisonnements s'opposent.

D'une part, le marché se présente comme la plateforme sur laquelle sont échangés des biens et services en fonction des besoins de chacun. Il est dit commutatif.

D'autre part, l'impôt est un prélèvement sur les ressources ou sur les biens des contribuables dont le montant varie en fonction des moyens de chacun. Il est dit redistributif. La fiscalité française est d'ailleurs l'une des plus redistributives. A titre d'illustration, il convient de rappeler qu'en matière d'impôt sur le revenu, seulement 2% des ménages étaient imposables en 1916<sup>247</sup>. Dans les années 1980, un véritable pic a été noté avec plus de la moitié des foyers fiscaux (65%) qui étaient concernés<sup>248</sup>. Depuis, cette proportion connaît une baisse : entre 2016 et 2018, 43% des foyers fiscaux ont payé un impôt sur le revenu<sup>249</sup>. En 2019, seulement 8% des foyers en étaient redevables<sup>250</sup>. Bien que cette dernière statistique puisse surprendre du fait de sa forte diminution du nombre de foyers imposables, ce chiffre s'explique en fait par la mise en place du prélèvement à la source. En termes de pourcentage, la tendance actuelle présente les chiffres suivants : les 10% des contribuables les plus riches acquittent 70% des recettes totales de l'impôt sur le revenu<sup>251</sup>. Par déduction suite à cet exemple, le lecteur comprend que la redistributivité de l'impôt permet de parer les inégalités au sein d'une même société.

161. La concurrence fiscale va toutefois imposer aux États de changer de logique. La redistribution est effectivement pensée essentiellement au profit des contribuables les plus modestes. Bien qu'ils ne puissent pas se délocaliser, ce système leur permet d'élever leur niveau de vie, de vivre plus décemment et de consommer davantage. Ainsi, pour une base taxable privilégiée du fait de sa mobilité, la redistribution est une perte puisque celle-ci ne correspond à aucune contrepartie dont elle serait susceptible de bénéficier<sup>252</sup>. Dans ce cas, un Etat qui limite la redistribution sera ainsi recherché par les contribuables mobiles.

162. La redistributivité se prend alors à son propre jeu et s'efface au profit de la commutativité. Les notions d'« impôt » et « marché » se retrouvent de ce fait au même niveau.

---

<sup>247</sup> REJU Emmanuel, *L'impôt sur le revenu en chiffres*, La Croix, 24 févr. 2019

<sup>248</sup> Ibid.

<sup>249</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, DGFIP, *Cahier statistiques 2018*, p. 53

<sup>250</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, DGFIP, *Cahier statistiques 2019*, p. 50

<sup>251</sup> REJU Emmanuel, *L'impôt sur le revenu en chiffres*, La Croix, 24 févr. 2019

<sup>252</sup> Ibid.

## b) Le marché, un processus de sélection

163. Le marché est un mécanisme de sélection dans le sens où les Etats sont sélectionnés selon les services qu'ils proposent. Il s'agit à proprement parler de la fonction d'allocation de l'Etat<sup>253</sup>. Certains sont plus ou moins performants. Les Etats qui ne parviennent pas à se montrer suffisamment attractifs se voient inévitablement mis de côté et cette marginalisation les plonge dans un système de sous-développement.

164. Une telle exclusion reste cependant insignifiante puisque le choix d'établissement du contribuable ne peut être déterminé uniquement par l'argument fiscal compte tenu de la diversité et de la complexité des règles de calcul de l'impôt. Les informations sur lesquelles se basent les agents économiques demeurent en effet incomplètes et donc peu fiables.

165. Une fois encore, deux logiques antinomiques se rejoignent ce qui confirme l'obsolescence des réserves sur l'adaptation du marché à l'impôt.

166. La réalité de la concurrence fiscale a été exposée à travers la mise en balance des notions d'impôt et de marché. Il convient dès à présent de s'intéresser à la légitimité de ce phénomène pour conclure l'étude de son opportunité.

## **B) La légitimité de la concurrence fiscale étatique**

167. Pourquoi la concurrence fiscale entre Etats doit-elle être encouragée ? La question de légitimité de ce phénomène implique deux éléments : une croissance économique (1) et la mise au garde-à-vous de l'Etat (2).

### 1. La concurrence fiscale étatique, gage de croissance économique

---

<sup>253</sup> MUSGRAVE Richard, *Theory of Public Finance : A Study in Public Economy*, Editions McGraw-Hill, New York, 1959. Richard Musgrave définit les trois principales fonctions de l'État : l'affectation ou allocation des ressources, la redistribution des revenus et des patrimoines et la régulation de la conjoncture économique. Les services que peuvent offrir un Etat correspondent à la première fonction de l'Etat.

168. La croissance économique provoquée par la concurrence fiscale étatique est due à l'apport et au développement d'activités (a) ainsi qu'à la possibilité des « petits » pays de sortir leur épingle du jeu (b).

#### a) L'attractivité fiscale d'un potentiel d'activités

169. La concurrence fiscale présente de nombreux attraits pour les Etats qui y ont recours car cela leur permet l'apport, sur leur territoire, de fonds, de connaissances, de technologies et d'innovations, la création d'emplois, le développement d'un secteur particulier ou la promotion des exportations<sup>254</sup>.

170. Les Etats font d'ailleurs preuve de beaucoup d'inventivité pour acquérir ces différentes valeurs ajoutées sur leur territoire.

Du côté de la France, celle-ci cherche à renforcer son attractivité envers les plus fortunés par la suppression de l'Impôt de Solidarité sur la Fortune (ISF) compte tenu que cette imposition est, selon l'ancien Premier Ministre Edouard Philippe, responsable de l'exil fiscal<sup>255</sup>.

Par ailleurs, la Belgique propose une mesure fiscale très alléchante incitant les entreprises à investir dans le cinéma belge.

L'Italie, quant à elle, a notamment mis en place une mesure fiscale favorable aux étrangers à hauts revenus en proposant une flat tax - impôt forfaitaire - de 100.000 euros sur les revenus et gains réalisés en Italie ou à l'étranger.

Ces comportements démontrent l'importance de la concurrence fiscale dans les choix stratégiques des entreprises et plus largement, dans le développement de l'économie.

171. Certains Etats profitent de la concurrence fiscale étatique pour exister et se développer grâce à la mise en place de stratégies autour du poids de l'impôt et d'avantages proposés aux contribuables.

#### b) Un moyen de survie pour les Etats en retrait

---

<sup>254</sup> MURRATH Anne, *La concurrence fiscale*, Accountancy & Tax, n°1, 2003, p. 15

<sup>255</sup> GAVEAU Claire, *Édouard Philippe justifie la suppression de l'ISF par l'exil fiscal*, RTL, 4 oct. 2017

172. Selon Adam Smith, « *l'impôt peut entraver l'industrie du peuple et le détourner de s'adonner à certaines branches de commerce ou de travail* ». Certains Etats ont pris conscience de la nuisibilité de l'impôt pour le progrès économique et se servent de cette leçon pour compenser un handicap géographique ou une offre insuffisante en termes de service public<sup>256</sup>. L'accès au marché se positionne en effet comme un facteur important sur les choix de localisation des entreprises<sup>257</sup>.

173. De ce fait, une cohorte d'Etats, notamment les petits pays excentrés des puissances et des marchés économiques, ont compris la portée stratégique du levier fiscal et réforment leur système afin de rendre leur économie plus attractive. Cette stratégie de croissance est partagée par l'Irlande qui, loin des marchés européens, s'est appuyée sur des impôts faibles pour attirer les investisseurs ou encore d'autres pays ayant récemment intégré l'Union européenne comme la Pologne, la Bulgarie ou la Roumanie plus éloignés du cœur de l'Europe<sup>258</sup>. C'est finalement une politique gagnante pour eux puisque « de ce point de vue, les petits pays sont généralement plus compétitifs que les grands, car l'ouverture et l'attractivité compensent la petitesse du marché intérieur »<sup>259</sup>. La différence du taux d'impôt sur les sociétés est flagrante entre différents pays. Un comparatif à l'aide des données chiffrées des taux légaux d'imposition des sociétés<sup>260</sup> (incluant frais et charges) peut être effectué entre la France, l'Irlande, la Pologne et la Bulgarie. Depuis quinze ans, ce taux est resté à 12,5% pour l'Irlande et à 19,0% pour la Pologne. En Bulgarie, le taux légal d'imposition des sociétés était de 19,5% en 2004 mais a rapidement été divisé par deux et stagne depuis 2007 à 10,0%. Enfin concernant la France, le bilan n'est pas aussi spectaculaire. Entre 2004 et 2020, le taux de l'impôt sur les sociétés de 33,⅓ a diminué de seulement 5,⅓ points en seize ans et est nettement plus élevé que dans les trois Etats cités

---

<sup>256</sup> FOURCANS André, *Concurrence fiscale versus harmonisation*, dans le cadre de la Conférence France-Suisse, *quel est l'eldorado fiscal ?*, 21 nov. 2008, accessible sur <http://www.touteconomie.org/conferences/france-suisse-quel-est-leldorado-fiscal> [consulté le 27 mars 2021]

<sup>257</sup> BÉNASSY-QUÉRÉ Agnès, CARRÉ-TALLON Martine et CROZET Matthieu, *Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel*, Rapport pour le Conseil des Prélèvements Obligatoires, CEPII, Mai 2009, §75, p. 41

<sup>258</sup> MAGNIN Eric, *Concurrence fiscale et modèle social dans l'Europe élargie - Convergence ou désunion européenne ?*, Revue d'études comparatives Est-Ouest, vol 40, n° 2, 2009, p. 61

<sup>259</sup> BESSARD Pierre, *Les droits individuels et le combat contre « l'évasion fiscale »*, Institut Libéral, Févr. 2013, p. 16

<sup>260</sup> Voir Annexe 1 : *Tableau du taux légal de l'impôt sur les sociétés en France, Irlande, Pologne et Bulgarie de 2004 à 2020*

précédemment. La France affiche un taux légal d'imposition des sociétés à 28,0% en 2020. Cette différence explique objectivement le choix et la politique fiscale des Etats éloignés du centre de l'Union européenne : leur taux d'imposition est leur force.

174. Cependant, pour certains auteurs - Ruud de Mooij, Sjef Ederveen et Agnès Bénassy-Quéré -, le taux d'imposition et l'éloignement géographique ne sont pas toujours irréfragablement liés. Dans ce cas, la qualité du service public serait également un élément déterminant pour l'attractivité d'un Etat dans le cadre de la concurrence fiscale étatique. Ainsi, un Etat privilégié par sa localisation géographique mais à l'offre faible et peu attrayante en termes de service public se doit de proposer une imposition atténuée.

175. La compensation d'un handicap géographique reste ainsi un motif censé de travail sur l'attractivité territoriale au même titre qu'une insuffisance constatée dans l'offre de service public.

176. En tout état de cause, une compétitivité fiscale totalement asymétrique mérite d'être soulignée entre les « grands pays » et les « petits pays »<sup>261</sup>.

## 2. La concurrence fiscale étatique, garant d'un Etat discipliné

177. La concurrence fiscale étatique permet non seulement de mieux gérer l'argent public en contraignant les Etats à pratiquer une imposition raisonnable (a), mais favorise également le « vote avec les pieds » (b).

### a) Une modération dans le recouvrement et dans l'utilisation de l'impôt par les Etats

178. Un courant de pensée politique, économique et social s'inscrit dans une logique de création d'un système fiscal équilibré : la justice fiscale. Thème central des débats contemporains, la justice fiscale implique une limite dans la fixation de taux d'imposition par les différents Etats. Ceux-ci étant souverains, ils pourraient abuser de leur pouvoir et décider d'une imposition excessive. La concurrence fiscale étatique s'affirme comme une garantie

---

<sup>261</sup> ALTINDAG Selçuk, *La concurrence fiscale dommageable - La coopération des Etats membres et des autorités communautaires*, Editions L'Harmattan, Finances publiques, 2009, §113, p. 68

contre la fiscalité excessive et tend à limiter le « potentiel prédateur du monopole territorial de l'usage de la contrainte qui définit l'État »<sup>262</sup>. Si un Etat pratique une politique d'imposition trop importante par rapport à ses voisins, sa force d'attractivité sera très faible et le placera en position défavorable dans la compétition. En d'autres termes, la concurrence fiscale étatique est un instrument de lutte contre la tendance des gouvernements à trop taxer le capital.

Le cas de la crise sanitaire mondiale du Covid-19 est une parfaite illustration de dissuasion d'un comportement prédateur de la part des Etats en matière fiscale. Cette crise sanitaire « pousse les villes du monde entier au bord de la faillite »<sup>263</sup>. En plus d'engendrer une crise économique, cette pandémie s'avère être un gouffre financier pour de multiples Etats et le montant des dettes publiques nationales s'est envolé<sup>264</sup>. La concurrence fiscale étatique est ici une protection efficace pour les contribuables car elle permet d'éviter les éventuels abus de la part des Etats pour rembourser leur dette par exemple. L'après-Covid-19 va ainsi mettre les systèmes fiscaux étatiques à rude épreuve. A l'heure où l'économie est affaiblie, les Etats doivent se montrer efficaces tout en restant prudents. Dans le cas où un « impôt Covid » serait créé dans un Etat, il est opportun de se demander si ses voisins suivraient le pas et d'imaginer la réaction des contribuables<sup>265</sup>.

Puisque l'impôt se nourrit de l'économie, un État soucieux de sa richesse future devra limiter l'impact négatif des prélèvements fiscaux sur l'économie<sup>266</sup>. En cas de mesures drastiques et disproportionnées, les Etats connaissent les risques d'exil fiscal leur imposant de ce fait une conduite raisonnable.

D'ailleurs, durant la période épidémique, un arsenal de mesures de soutien à l'économie a vu le jour et les modalités de taxation du travail ont été assouplies. Des mesures exceptionnelles ont en effet été prises par la France pour accompagner les entreprises et les travailleurs indépendants. La possibilité d'un report ou la remise du paiement de leurs échéances des impôts directs ainsi que des aides ont été mises en place par l'Etat français.

---

<sup>262</sup> Ibid., p. 19

<sup>263</sup> FABRE Marina, *Le Covid-19 pousse les villes du monde entier au bord de la faillite*, Novethic, 15 juin 2020

<sup>264</sup> *Coronavirus : selon le FMI, la dette publique atteindra un niveau record en 2020*, Le Monde, 10 juill. 2020 ; ALBERT Eric et CHARREL Marie, *Dettes publiques : la lourde facture de la crise due au coronavirus*, Le Monde, 28 avr. 2020

<sup>265</sup> DOMENECH Claire, *De nouveaux impôts pour financer la dette Covid ?*, Capital, 3 août 2020

<sup>266</sup> Institut économique Molinari, *L'après-Covid-19 et le défi de l'efficacité fiscale*, 11 mai 2020

179. Les vertus de la concurrence fiscale étatique ne s'arrêtent pas là. Une meilleure utilisation des dépenses publiques peut en effet être observée par ce biais. La concurrence fiscale étatique exerce une pression sur les Etats et discipline les pays trop dépensiers en imposant un plafond virtuel des prélèvements<sup>267</sup>. La dépense publique financée par l'impôt doit donc être efficace afin que les contribuables soient satisfaits et n'exercent pas leur droit de partir. Les Etats sont donc confrontés à cette potentielle perte et n'ont d'autres choix que d'accroître l'efficacité de la dépense publique ou de réduire cette dépense<sup>268</sup>. Cela passe par le renforcement du bien-être de la collectivité et du meilleur ratio impôt/bien être.

#### b) La clé de la liberté de choix du citoyen

180. Chaque Etat est jugé selon sa politique fiscale et cette comparaison les pousse nécessairement à attirer les investisseurs privés et les entreprises. Les agents économiques s'intéressent généralement au pays au sein duquel les impôts sont les plus bas. Ainsi, un Etat cherchera à baisser davantage ses impôts que son voisin et entamera corrélativement une « course au moins disant fiscal » (de l'anglais « race to the bottom »).

181. Le contribuable profite pleinement de cette compétition et est en mesure de migrer s'il n'est pas satisfait du pays dans lequel il est établi. D'ailleurs, la tendance de l'État à abuser de son monopole territorial se trouve modérée par cette possibilité de migration<sup>269</sup>. Le contribuable peut extérioriser son mécontentement et son changement de position par une délocalisation, un placement de l'épargne ou expatriation physique. Ce phénomène est communément appelé « vote avec les pieds ». Cette théorie a été dégagée par l'économiste Charles Tiebout<sup>270</sup> dans son article « A Pure Theory of Local Expenditures » de 1956<sup>271</sup>. Dans son ordonnancement, il

---

<sup>267</sup> FOURCANS André, *Concurrence fiscale versus harmonisation*, dans le cadre de la Conférence France-Suisse, *quel est l'eldorado fiscal ?*, 21 nov. 2008, accessible sur <http://www.touteconomie.org/conferences/france-suisse-quel-est-leldorado-fiscal> [consulté le 27 mars 2021]

<sup>268</sup> Conseil des Impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, Synthèse du 22ème rapport au Président de la République, Sept. 2004, p. 8

<sup>269</sup> BESSARD Pierre, *Les droits individuels et le combat contre « l'évasion fiscale »*, Institut Libéral, Févr. 2013, p. 20

<sup>270</sup> WALRAVENS Éric, *Dumping fiscal. Enquête sur un chantage qui ruine nos Etats*, Les petits matins, 2014, Chapitre 4

<sup>271</sup> TIEBOUT Charles, *A Pure Theory of Local Expenditures*, *Journal of Political Economy*, vol 64, 1956, n° 5, pages 416 à 424

explique que chacun est libre dans sa mobilité et peut choisir, en fonction de ses besoins, la communauté à laquelle il souhaite appartenir<sup>272</sup>. Cela explique l'illustration tirée du modèle de Tiébout dans lequel il explique pourquoi les résidents les plus riches vivent dans des communautés protégées par les digues de la rivière, tandis que les résidents les plus pauvres ont tendance à vivre sans ces protections coûteuses. Cette analyse est encore viable malgré les années et reste une référence tant en matière d'imposition des personnes physiques que des sociétés<sup>273</sup>.

182. Si l'impact du vote avec les pieds s'affirmait comme une préoccupation majeure lors du siècle précédent, ce sujet est encore d'actualité aujourd'hui. Depuis, le terme plus soutenu de « nomadisme fiscal » est d'ailleurs entré dans le langage économique et fiscal.

183. La concurrence fiscale étatique doit donc être encouragée, notamment au regard de son apport positif sur l'activité économique des Etats et l'attitude à adopter par ces derniers. Bien que nécessaire, ce phénomène fait cependant l'objet de critiques.

## **§2 - La concurrence fiscale étatique sujette à des limites dans sa mise en œuvre**

184. La concurrence fiscale étatique est à l'origine de disparités entre les différents contribuables (A) et fait l'objet d'une compétition sans relâche entre les Etats (B).

### **A) La création de disparités entre les contribuables**

185. Le développement de la concurrence fiscale étatique divise les contribuables (1) et le moyen de contester les mesures est quasi-inexistant (2).

#### **1. La mise à mal de l'équilibre entre économie et justice fiscale**

186. La concurrence fiscale étatique est à l'origine de distorsions économiques (a) et provoque le transfert de la charge sur le travail au profit du capital (b).

---

<sup>272</sup> Ibid., p. 418

<sup>273</sup> AVI-YONAH Reuven, *Globalization, Tax Competition and the fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review 113, n° 7, 2000, p. 1611 et 1612

### a) L'introduction de distorsions économiques

187. La concurrence fiscale étatique est à l'origine d'un choix d'un agent économique qui n'est pas tout le temps le plus optimal. Une illustration est frappante en la matière<sup>274</sup> : si un fabricant choisit de s'installer dans un pays en raison de la fiscalité avantageuse qu'il offre et non pour la productivité des facteurs, ce parti pris peut avoir un impact négatif sur la capacité concurrentielle de l'entreprise et sur le potentiel de croissance de l'activité. Ne jurer que par le critère fiscal fait de cette décision, un choix sous-optimal.

188. D'autres considérations interviennent comme le coût et qualification de la main-d'œuvre, les systèmes de communication, les infrastructures, la productivité ou encore la législation. Par exemple, si l'Irlande offre un excellent réseau de transport et un réseau de télécommunications très performant, d'autres comme le Canada et la Suède misent sur leur disponibilité de main-d'œuvre qualifiée tandis que l'Allemagne défend la clémence et la protection octroyée par sa législation<sup>275</sup>. Il faut néanmoins agir avec prudence car les différents éléments seront plus ou moins intéressants selon les investisseurs.

A titre d'exemple, plusieurs entreprises s'étaient établies dans des pays émergents en raison du coût peu élevé de la main-d'œuvre. Elles ont finalement préféré se relocaliser dans un pays développé suite au surcoût dans d'autres domaines (mauvaise qualité des produits semi-finis achetés aux fournisseurs, moyens de communication insuffisants pour contrôler à distance la production des fournisseurs) qui absorbaient les économies réalisées sur le coût de la main-d'œuvre<sup>276</sup>.

189. Pour cela, il est impératif d'être renseigné et de choisir un lieu d'établissement sans laisser le hasard décider de l'avenir. Le « World Competitiveness Yearbook »<sup>277</sup> de l'« International Institute for Management Development » (IMD)<sup>278</sup> s'avère idéal dans cette démarche. Il s'agit d'un rapport annuel sur la compétitivité qui permet de comparer les pays

---

<sup>274</sup> ZOHRY Sara, *Faut-il réellement craindre la concurrence fiscale ?*, lors de la conférence *Les prélèvements obligatoires et le rôle de l'Etat*, 6 mai 2008

<sup>275</sup> Données de 2019 obtenues selon le World Competitiveness Yearbook de l'IMD, disponibles sur <https://worldcompetitiveness.imd.org>

<sup>276</sup> POIROT Jacques et GERARDIN Hubert, *L'attractivité des territoires : un concept multidimensionnel*, Mondes en développement, vol 149, n° 1, 2010, p. 32

<sup>277</sup> Traduit en français par « classement de compétitivité »

<sup>278</sup> Traduit en français par « l'Institut international suisse »

selon des critères répartis en quatre catégories<sup>279</sup> : les performances économiques, l'efficacité des pouvoirs publics, l'environnement des affaires et les infrastructures. En 2019, le top 3 du classement global est constitué de Singapour, Hong Kong et des Etats-Unis. La France occupe la 31ème place<sup>280</sup>.

La France se classe de la manière suivante<sup>281 282</sup> : pour le pilier "performances économiques", la France se situe à la 34ème position mondiale. A titre d'exemple, la France affiche des performances élevées en matière d'économie nationale (15ème), de commerce international (27ème) et d'investissements internationaux (12ème) mais les performances sont moins élevées en matière d'emploi (54ème) et des prix (56ème).

Pour le pilier "efficacité des pouvoirs publics", la France se classe 48ème. A titre d'exemple, la France est classée 52ème en matière de finances publiques, 63ème en matière de politique fiscale, 23ème en matière de son cadre institutionnel, 29ème en matière de législation des affaires et 22ème pour le cadre sociétal.

Pour le pilier "environnement des affaires", la France se classe à la 38ème position. A titre d'exemple, les performances de la France sont élevées pour la finance (13ème) et la productivité (21ème) mais elles sont moins élevées pour les attitudes & valeurs (62ème), le marché du travail (51ème) ou encore les pratiques de gestion (41ème).

Pour le pilier "infrastructures", la France se classe 9ème et il s'agit donc du pilier le plus performant du pays. A titre d'exemple, la France se classe 17ème pour l'infrastructure de base, 9ème pour l'infrastructure technologique, 12ème pour l'infrastructure scientifique, 10ème pour l'environnement & la santé ou encore 24ème en matière d'éducation.

190. Afin de comparer la France à d'autres Etats, il a paru opportun de réaliser un graphique à l'aide de l'outil mis à disposition par l'IMD. En comparant le Canada, l'Allemagne, la France, Hong-Kong, l'Irlande, le Luxembourg, la Russie, la Suède et les Etats-Unis, de nombreuses

---

<sup>279</sup> Voir Annexe 2 A : *Détails des critères utilisés pour les classements de compétitivité pratiqués par l'Institut international suisse*

<sup>280</sup> Voir Annexe 2 B : *Classement de compétitivité global des Etats réalisé par l'Institut international suisse*

<sup>281</sup> Données accessibles sur <https://worldcompetitiveness.imd.org/countryprofile/overview/FR> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>282</sup> Voir Annexe 2 C : *Classement de compétitivité de la France par sous-catégorie réalisé par l'Institut international suisse*

divergences dans les facteurs d'attractivité sont notables<sup>283</sup>. La France a un classement postérieur à ces huit concurrents dans la majorité des cas.

Si l'on divise le graphique visé en deux parties, l'étude peut porter, d'une part, sur la France, Hong-Kong, l'Irlande et le Luxembourg (étude 1) et, d'autre part, sur la France, le Canada, l'Allemagne, la Russie, la Suède et les Etats-Unis (étude 2).

Concernant l'étude 1<sup>284</sup>, Hong-Kong, l'Irlande et le Luxembourg ne se situent que très rarement derrière la France au niveau des performances économiques, d'efficience des pouvoirs publics et d'environnement des affaires. L'écart entre la France et ces trois Etats est net. En revanche, dans le cadre des infrastructures, la tendance est inversée et la France prend une large avance sur ses trois concurrents.

Concernant l'étude 2<sup>285</sup>, le bilan est plus mitigé et la France ne se détache que très peu de ses cinq concurrents peu importe la sous-catégorie visée.

Le bilan des deux études prouve que le critère fiscal n'est pas le seul facteur à prendre en compte lors d'une délocalisation. D'autres éléments peuvent effectivement influencer un choix et s'avèrent opportuns lors d'un établissement à l'étranger car ils sont susceptibles de faire pencher la balance et peser davantage que le critère fiscal. Ne s'appuyer que sur la fiscalité présente un risque et s'apparente en un choix sous-optimal.

191. Ainsi, la concurrence fiscale étatique peut être décrite comme un facteur de distorsion dans les décisions de localisation.

#### b) La remise en cause du principe d'égalité devant les charges publiques

192. Le principe d'égalité devant les charges publiques est consacré à l'article 13 de la DDHC. Ce principe permet d'éviter une disparité de traitement fiscal trop importante entre les

---

<sup>283</sup> Voir Annexe 2 D : *Comparaison des classements de différents Etats (Canada, Allemagne, France, Hong-Kong, Irlande, Luxembourg, Russie, Suède et Etats-Unis) dans les sous-catégories de l'IMD*

<sup>284</sup> Voir Annexe 2 E : *Comparaison des classements de la France, Hong-Kong, Irlande et Singapour dans les sous-catégories de l'IMD*

<sup>285</sup> Voir Annexe 2 F : *Comparaison des classements de la France, Canada, Allemagne, Russie, Suède et Etats-Unis dans les sous-catégories de l'IMD*

redevables. Afin de faire respecter une égalité devant les charges publiques, le Conseil Constitutionnel a pris en compte la capacité contributive du contribuable dès 1981<sup>286</sup>.

Plus tard, une extension de ce principe a émergé de la jurisprudence du Conseil Constitutionnel : le principe d'égalité corrélative<sup>287</sup>. Du fait de l'appartenance à l'Union européenne, les États doivent accorder le même traitement favorable aux situations nationales que celui appliqué aux situations européennes. Le régime interne est ainsi aligné sur le régime européen. Récemment, le Conseil Constitutionnel a précisé les limites de ce principe<sup>288</sup>. Le juge suggère sa mise en œuvre en deux temps. D'abord, une violation du droit de l'UE par une loi nationale doit être constatée lorsqu'elle s'applique à des situations intra-européennes. Il convient de démontrer qu'un traitement favorable pourrait être accordé à ceux qui se trouvent dans le champ du droit de l'Union européenne pour mettre fin à cette violation<sup>289</sup>. La seconde étape consiste à étendre les régimes européens au-delà de leur champ initial chaque fois que cette non-extension aurait pour conséquence de traiter différemment des personnes qui se trouvent dans des situations identiques<sup>290</sup>.

Par conséquent, le principe d'égalité devant les charges publiques et le principe d'égalité corrélative assurent donc une égalité devant les charges publiques entre les contribuables. Cette égalité est assurée en tenant compte des circonstances non seulement au niveau interne mais également au niveau européen.

193. Néanmoins, alors que les contribuables sont et doivent être égaux devant les charges publiques, la concurrence fiscale étatique peut être préjudiciable notamment quant aux inégalités qu'elle génère. Afin de veiller à une égalité, le processus de redistribution existe en effet pour atténuer les inégalités en matière fiscale.

---

<sup>286</sup> Cons. const., 30 déc. 1981, n° 81-133 DC, JO 31 déc. 1981 p. 3609, ECLI:FR:CC:1981:81.133.DC

<sup>287</sup> Cons. const., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding SA, JO 5 févr. 2016 texte n°76, ECLI:FR:CC:2016:2015.520.QPC

<sup>288</sup> Cons. const., 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, Calogero G, JurisData n° 2019-019885, JO 16 nov. 2019 texte n°82, ECLI:FR:CC:2019:2019.813.QPC ; Cons. const., 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, Marc S et a., JurisData n° 2020-004726, JO 3 avr. 2020 texte n°33, ECLI:FR:CC:2020:2019.832.QPC. NAYBERG Louis et VERGNET Nicolas, *Achèvera-t-on le requiem du contentieux des discriminations à rebours ?*, Revue de droit fiscal, n°20, 14 mai 2020, comm. 240

<sup>289</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Les limites du principe constitutionnel d'égalité corrélative*, Revue de droit fiscal, n°20, 14 mai 2020, act. 163, p. 1, §2

<sup>290</sup> Ibid., p. 1, §2

194. Une disparité toutefois est observée entre les contribuables les plus mobiles - entreprises et grandes fortunes - et les autres. Son développement s'accompagne en effet d'un déplacement du poids de l'imposition sur les contribuables les moins mobiles. Le transfert de charges entre contribuables est constaté : les contribuables les plus mobiles échappent à l'imposition et, afin de maintenir un niveau constant de services publics, l'Etat compense la perte des recettes tirées du capital (bases fiscales mobiles) par l'augmentation des recettes tirées du travail (bases fiscales immobilières)<sup>291</sup>. Les bases fiscales immobilières supportent ainsi une hausse d'imposition. Si la concurrence fiscale étatique bénéficie donc principalement aux agents économiques mobiles, les bases immobilières n'ont d'autres choix que de subir le mouvement.

195. Dès lors, la concurrence fiscale tend à créer une inégalité devant les charges publiques entre les contribuables et à rendre les systèmes fiscaux moins redistributifs<sup>292</sup>. Les dépenses publiques seraient axées sur les besoins des bases mobiles que l'on souhaite attirer sur le territoire au détriment des bases moins mobiles qui ont le plus besoin de la redistribution de l'impôt. Une telle observation pourrait remettre en question la consécration de l'impôt comme instrument fondamental de l'Etat-Providence<sup>293</sup>.

## 2. L'existence d'un moyen de réponse peu important aux yeux de l'Etat

196. Afin de rétorquer contre cette injustice, les contribuables délaissés peuvent faire usage de leur droit de vote (a) mais ce pouvoir électoral s'avère en fait inefficace (b).

### a) La possibilité d'exercice du mécontentement par le pouvoir électoral

---

<sup>291</sup> MARINI Philippe, *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport Sénat n°483, 1998, p. 8

<sup>292</sup> LE CACHEUX Jacques, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne*, Idées économiques et sociales, vol 154, n°4, 2008, p. 28

<sup>293</sup> ZOHRY Sara, *Faut-il réellement craindre la concurrence fiscale ?*, lors de la conférence *Les prélèvements obligatoires et le rôle de l'Etat*, 6 mai 2008

197. Chaque citoyen dispose d'un droit de vote qui se définit comme la manifestation de volonté, individuelle ou globale, à l'occasion d'une élection ou prise de décision<sup>294</sup>. Ce pouvoir électoral apparaissant comme un outil d'expression de son opinion, celui-ci permet à une base immobile de compenser sa difficulté de se déplacer géographiquement et de se faire entendre lors de la prise de décision.

198. D'ailleurs, de manière plus spécifique en ce qui concerne l'impôt, le pouvoir du roi d'imposer ses sujets était légitimé par la promotion du consentement à l'impôt<sup>295</sup> dès l'époque médiévale<sup>296</sup>. Plus tard, John Locke a appuyé cette théorie du consentement à l'impôt en considérant qu'une autorité ne peut pas être légitime s'il n'y a pas de consentement populaire<sup>297</sup>. Un siècle après, l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789 dispose que « tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ». C'est la consécration du principe du consentement du citoyen à l'impôt. Celui-ci permet à chaque contribuable français de contrôler indirectement les finances de l'État. Il constitue « l'élément central du budget de l'État, dont le vote est un pilier essentiel de la démocratie représentative »<sup>298</sup>.

199. Ainsi, l'Etat est donc tiraillé par la pression exercée par les bases mobiles - en raison de leur mobilité - d'une part, et par les bases immobiles - en raison de leur droit de vote - d'autre part<sup>299</sup>.

---

<sup>294</sup> Vote, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/vote/82548> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>295</sup> Le consentement à l'impôt est un principe selon lequel l'impôt ne peut être valablement prélevé si son redevable n'a pas manifesté son accord.

<sup>296</sup> SCORDIA Lydwine, *Le roi doit vivre du sien. La théorie de l'impôt en France (XIII-XVe siècles)*, Paris, Institut d'études augustiniennes, Collection des Études Augustiniennes, Série Moyen Âge et Temps Modernes, n°40, 2005

<sup>297</sup> LOCKE John, *Traité du gouvernement civil. Essai sur l'origine véritable, l'étendue et la fin du Gouvernement Civil*, 1690

<sup>298</sup> ROCCHI Jean-Michel, *Les paradis fiscaux : Analyses et controverses*, Editions Arnaud Franel, 2018

<sup>299</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 111

200. En revanche, les pays démocratiques permettant à leurs citoyens de voter sur les impôts et les dépenses publiques sont minoritaires dans le monde<sup>300</sup>.

#### b) La défaillance du contreponds démocratique

201. Le philosophe anglais Austin distingue deux types d'énoncés : les énoncés constatifs et les énoncés performatifs<sup>301</sup>. Les énoncés constatifs sont les énoncés qui décrivent le monde tandis que les énoncés performatifs ne décrivent pas une réalité préexistante, mais participent à l'exécution d'un acte juridique en créant la réalité<sup>302</sup>. Par exemple, une promesse consiste en un énoncé performatif car il s'agit d'un acte par lequel une personne s'engage à faire quelque chose qu'il vient d'énoncer et qui n'existait pas avant son énonciation. Un énoncé sera performatif s'il lui correspond une procédure conventionnellement définie pour se réaliser véritablement<sup>303</sup>.

202. La définition et la compréhension du sens d'un énoncé performatif est important car le consentement à l'impôt n'a malheureusement pas d'efficacité performative immédiate et demeure une fiction nécessaire à la légitimation politique de l'impôt<sup>304</sup>. Il est fragile et le cri de mécontentement poussé par le pouvoir électoral s'avère être moins efficace que la pression exercée par la mobilité des capitaux<sup>305</sup>. Cet avantage au profit des bases mobiles semble perdurer avec le temps et une évolution ne semble pas inscrite au programme des moeurs politiques.

---

<sup>300</sup> GARESSUS Emmanuel, *La concurrence fiscale est déjà fortement réprimée en Suisse*, Institut libéral, 16 avr. 2008

<sup>301</sup> AUSTIN John Langshaw dans *De la subjectivité dans le langage*, Emile Benveniste, Problèmes de linguistique générale, Tome 1, Gallimard, TEL, Paris, 1966

<sup>302</sup> AMBROISE Bruno, *Performativité de l'économie ou pouvoir symbolique ?*, Revue Française de Socio-Économie, vol. hors-série, n° 2, 2015, p. 22

<sup>303</sup> AMBROISE Bruno, *Les conditions de la performativité et l'efficacité des actes de parole – réponse à J. Butler. Les conditions de la performativité et l'efficacité des actes de parole*, Poitiers, 2008, p. 8 et 9

<sup>304</sup> DELALANDE Nicolas, *Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860 - années 1930)*, Revue d'histoire moderne & contemporaine, vol 56, n° 2, 2009, p.136

<sup>305</sup> DIDIER Philippe, *La notion de concurrence fiscale*, Archives de philosophie du droit, n°46, Mai 2002, p. 111

203. La négligence du corps électoral à l'égard des bases immobilières peut susciter divers comportements. Il est dès lors à craindre que l'évasion fiscale en soit la nouvelle échappatoire.

## **B) Une bataille critique pour les Etats**

204. Face à la concurrence fiscale étatique, les Etats n'ont pas d'autres choix que de travailler sur leur attractivité pour attirer les agents économiques (1). Ce jeu non-coopératif ouvre une porte à l'évasion fiscale (2).

### 1. Le facteur d'une atteinte à la souveraineté

205. Pour attirer des investisseurs, les Etats doivent déployer tous les moyens possibles. L'importance de créer des pôles de compétitivité (a) et de changer la conception de l'Etat se font ressentir (b). Leur souveraineté est ainsi mise à l'épreuve.

#### a) Le travail contraint sur l'attractivité territoriale par la création nécessaire de pôles de compétitivité

206. Compte tenu qu'une pression est exercée sur les Etats, ces derniers n'ont pas d'autres choix que de baisser leurs impôts pour renforcer leur attractivité et rester dans la compétition. Une convergence des régimes fiscaux des Etats tend effectivement vers des taux d'imposition plus faibles.

207. Hormis le taux d'imposition, l'octroi de crédits d'impôt est une alternative afin d'encourager l'innovation et attirer les investisseurs grâce à cette démarche. D'ailleurs, la France octroie divers crédits d'impôt, tels que le « crédit d'impôt recherche » (CIR), le « crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi » (CICE) ou encore le « crédit d'impôt innovation » (CII).

Le CIR consiste en une réduction d'impôt en soutien aux activités de recherche et de développement des entreprises<sup>306</sup>. Le taux de ce crédit d'impôt recherche est de 30% pour les dépenses de recherche jusqu'à un montant de 100 millions d'euros, puis de 5% au-delà. Son

---

<sup>306</sup> CGI, art. 244 quater B

coût pour l'Etat français représente environ 6,2 milliards d'euros en 2019<sup>307</sup>. Les lois de finances pour 2020<sup>308</sup> et 2021<sup>309</sup> sont intervenues dans la modification de son champ d'application. La loi de finances pour 2020 a en effet durci les règles pour les dépenses de sous-traitance en cascade et a diminué le montant de prise en charge des dépenses du personnel. Par la suite, la loi de finances pour 2021 a mis fin au doublement des dépenses des sous-traitances exposées auprès d'organismes publics.

Le CICE désigne un avantage fiscal ouvert à certaines entreprises afin de leur redonner une impulsion dans l'investissement de nouveaux marchés, l'innovation et le recrutement<sup>310</sup>. Mis en place en 2013, ce dispositif fiscal consistait en un crédit d'impôt de 4% sur les salaires versés en 2013 à 6% pour ceux versés entre 2014 et 2016, à 7% pour 2017, puis à 6% pour 2018<sup>311</sup>. Depuis le 1er janvier 2019, le CICE a été transformé en un allègement de cotisations sociales pérennes et à effet immédiat.

Enfin, le CII est une mesure fiscale réservée aux PME dans le cadre de leurs dépenses relatives à un produit nouveau<sup>312</sup>. Extension du CIR, son taux est de 20% des dépenses et est plafonné à 400.000€ par an. Ces différentes mesures ont largement contribué à l'attractivité de la France<sup>313</sup> et les effets sur l'investissement sont au rendez-vous dans l'hexagone<sup>314</sup>.

208. En tout état de cause, la création de pôles de compétitivité devient une nécessité pour les Etats afin d'accroître l'attraction exercée sur les investisseurs. Ce terme provient de l'anglais « cluster » qui désigne une grappe ou un groupe. Cette notion a été abordée pour la première fois en 1890 par l'économiste Alfred Marshall, fondateur de l'école néoclassique. Il s'agit plus précisément d'une « concentration géographique d'entreprises liées entre elles, de fournisseurs

---

<sup>307</sup> Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi de finances pour 2019, n°147 (2018-2019) de Philippe ADNOT et Jean-François RAPIN, Rapport général déposé le 22 nov. 2018, p. 17*

<sup>308</sup> Loi n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 de finances pour 2020 (JO n°302 du 29 déc. 2019)

<sup>309</sup> Loi n° 2020-1721 du 29 déc. 2020 de finances pour 2021 (JO n°315 du 30 déc. 2020)

<sup>310</sup> CGI, art. 244 quater C

<sup>311</sup> NABOULET Antoine, BAÏZ Adam et TABARLY Guilhem, *Évaluation du Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi - Synthèse des travaux d'approfondissement*, France Stratégie, Sept. 2020, p. 9

<sup>312</sup> CGI, art. 244 quater B

<sup>313</sup> *De plus en plus attractive, la France doit veiller à préserver ses atouts*, Le Monde, 22 janv. 2020 ; DE CALIGNON Guillaume, *Le CICE a créé un peu plus de 100.000 emplois en cinq ans*, Les Echos, 16 sept. 2020

<sup>314</sup> SOULA Claude, *La France, nouvelle star des investisseurs*, L'Obs, 13 janv. 2020

spécialisés, de prestataires de services, de firmes d'industries connexes et d'institutions associées (universités, agences de normalisation ou organisations professionnelles, par exemple) dans un domaine particulier, qui s'affrontent et coopèrent »<sup>315</sup>. Ainsi, des entreprises de toutes tailles, des acteurs de la recherche et des établissements de formation seront regroupés de manière interconnectée. Dans le cadre de la concurrence fiscale étatique, le pôle de compétitivité allie compétition et coopération : il permet aux Etats de renforcer la coopération entre les acteurs d'un même territoire par l'aboutissement d'un projet collectif et d'obtenir un avantage dans la compétition en mobilisant les facteurs clés de la compétitivité.

209. Le cluster industriel, ou pôle de compétitivité, le plus célèbre est la Silicon Valley (« vallée du silicium ») situé en Californie<sup>316</sup>. Il regroupe des universités<sup>317</sup>, des entreprises technologiques<sup>318</sup> et des fonds de capital-risque. Si la Silicon Valley était un territoire indépendant, elle constituerait la douzième puissance économique mondiale ce qui démontre son importance à l'échelle mondiale. Elle est un véritable, atout pour les Etats-Unis en termes de compétitivité et d'attractivité fiscale. Ce cluster inspire les différentes régions du globe et est aujourd'hui concurrencée. Bangalore, capitale de l'innovation en Inde, est régulièrement présentée comme la déclinaison indienne de la Silicon Valley<sup>319</sup>. Ce pôle est incontournable en matière de recherche et développement technologique et accueille de nombreuses entreprises technologiques internationales. D'autres clusters sont également bien connus tels que la « Sillicon Saxony » en Allemagne, « Dubai Internet City » aux Emirats Arabes Unis, « Sillicon Glen » en Ecosse ou encore « Multimedia Super Corridor » en Malaisie<sup>320</sup>.

210. En France, Sophia Antipolis s'inscrit en tant que référence mondiale en matière de technopoles et des parcs scientifiques. Initié en 1969, ce pôle est axé principalement sur le

---

<sup>315</sup> Définition de Michael Porter, théoricien et professeur à la Harvard Business School : « Geographic concentrations of interconnected companies, specialised suppliers, service providers, firms in related industries, and associated institutions (for example, universities, standards agencies, and trade associations) in particular fields that compete but also co-operate »

<sup>316</sup> POIROT Jacques et GERARDIN Hubert, *L'attractivité des territoires : un concept multidimensionnel*, Mondes en développement, vol 149, n° 1, 2010, p. 38

<sup>317</sup> Stanford, Berkeley, Santa Clara entre autres

<sup>318</sup> Google, Apple, Facebook, Netflix, LinkedIn, Twitter, eBay, Yahoo! entre autres

<sup>319</sup> BASANT Rakesh, *Bangalore Cluster : evolution, growth and challenges*, Indian Institute of Management, 2006, p. 2

<sup>320</sup> POIROT Jacques et GERARDIN Hubert, *L'attractivité des territoires : un concept multidimensionnel*, Mondes en développement, vol 149, n° 1, 2010, p. 38

secteur des technologies de l'information et les domaines de la santé, la chimie, les sciences de la vie et de l'environnement constituent les spécialités connexes<sup>321</sup>. Ce pôle dédié à l'innovation rassemble des instituts de normalisation internationale<sup>322</sup>, d'autres pôles de compétitivité<sup>323</sup>, de grandes écoles<sup>324</sup> et des instituts de recherche<sup>325</sup>. Sophia Antipolis se retrouve à la tête du classement en matière de technopole européenne et son expertise rassemble 2230 entreprises qui côtoient 4000 chercheurs et 5000 étudiants<sup>326</sup>.

211. Cette dynamique prometteuse est fortement encouragée du fait de l'émergence de collaborations inhabituelles entre acteurs et de la poursuite de l'expansion des pôles de compétitivité. D'ailleurs, François Drouin, président-directeur général d'OSEO<sup>327</sup>, affirme qu'un certain nombre de projets n'auraient pas existé sans le dispositif des pôles de compétitivité. L'exemple concret de Prim'Vision illustre l'impact positif du dispositif des pôles de compétitivité. Cette société a développé une plateforme de publicité sur mobile en 2006 et une réflexion sur la possibilité de son implantation s'est installée. Celle-ci était axée sur la recherche de l'environnement le plus propice à l'innovation et aux partenariats technologiques. Grâce au pôle de compétitivité SCS mettant en place l'écosystème d'innovation dans la région Provence-Alpes-Côte d'Azur, la société Prim'Vision a pu s'établir dans le sud de la France après avoir adhéré au pôle en 2007. Depuis, le pôle l'a soutenu dans un projet avec des acteurs industriels, des universités de la région ou encore avec un opérateur italien<sup>328</sup>.

212. Par ailleurs, il est important de souligner que la réussite du dispositif des pôles de compétitivité s'articule autour de la visibilité mondiale et du rayonnement international. La

---

<sup>321</sup> Données du site de la fondation Sophia Antipolis, 2020, accessible sur <https://www.sophia-antipolis.fr/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>322</sup> W3C, ETSI

<sup>323</sup> Solutions Communicantes Sécurisées (SCS), Pégase entre autres

<sup>324</sup> Institut Eurecom, Polytech'Nice entre autres

<sup>325</sup> INRIA, CNRS, INRA

<sup>326</sup> Données du site de la fondation Sophia Antipolis, 2020, accessible sur <https://www.sophia-antipolis.fr/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>327</sup> Entreprise privée avec délégation de service public

<sup>328</sup> Sénat, *Les pôles de compétitivité : bilan et perspectives d'une politique industrielle et d'aménagement du territoire*, Rapport d'information n° 40 (2009-2010) de Michel HOUEL et Marc DAUNIS, fait au nom de la commission de l'économie, déposé le 14 oct. 2009, accessible sur <https://www.senat.fr/> [consulté le 16 mars 2021]

version française du cluster est connue à l'étranger. Les interlocuteurs étrangers saluent d'ailleurs l'effort des collectivités pour soutenir les pôles établis au sein de leur territoire : « la politique française des pôles de compétitivité est globalement perçue de manière très positive par les partenaires européens, qui pointent en particulier la mobilisation importante de financement public pour soutenir les projets innovants »<sup>329</sup>. Pour M. Günter Verheugen, ancien commissaire européen chargé de l'industrie et des entreprises, les pôles français « sont un brillant exemple de ces clusters de classe mondiale dont l'Europe a besoin »<sup>330</sup>. Afin d'accroître la visibilité des pôles au plan international, ceux-ci ont notamment développé des partenariats avec des clusters étrangers, comme celui liant France Clusters et Algeria Clusters en 2019 par exemple.

213. Le rassemblement des acteurs, au sein d'un même pôle de compétitivité, est un puissant facteur d'attractivité et entraîne souvent l'adhésion d'entreprises extérieures à leur périmètre géographique initial<sup>331</sup>. L'attraction du territoire en est ainsi renforcée et la création de pôles de compétitivité devient nécessaire pour les Etats dans le cadre de la concurrence fiscale étatique.

#### b) L'amélioration primordiale de l'attractivité territoriale par la mise à l'honneur de la dimension durable

214. L'heure de la protection environnementale a sonné et un modèle de villes durables fait son apparition en Europe depuis quelques années. L'élaboration de stratégies de développement durable au niveau local accroît les capacités humaines et aurait donc un effet positif sur l'attractivité d'un territoire<sup>332</sup>. L'application de ce modèle à grande échelle rendrait ainsi un Etat plus attractif.

215. Le concept de développement durable en milieu urbain a été modélisé dans le contexte européen. Quatre textes résument les principes fondamentaux de la ville durable européenne<sup>333</sup>

---

<sup>329</sup> APEC, *Analyse de clusters dans trois pays européens : Allemagne, Autriche, Italie*, 2008

<sup>330</sup> BARBAUX Aurélie, *Pôles de compétitivité. L'impérieux défi européen*, L'Usine Nouvelle, n° 3124, 20 nov. 2008, p. 20

<sup>331</sup> L'Observatoire partenarial lyonnais en économie, n°6, 2008

<sup>332</sup> POIROT Jacques et GERARDIN Hubert, *L'attractivité des territoires : un concept multidimensionnel*, Mondes en développement, vol 149, n° 1, 2010, p. 33

<sup>333</sup> Ibid., p. 33

: la Communication de la Commission européenne<sup>334</sup>, le Rapport du groupe d'experts chargé de conseiller la Commission<sup>335</sup>, la Charte d'Aalborg<sup>336</sup> et les Engagements d'Aalborg<sup>337</sup>. Le principe est tel que l'espace est repensé pour être en parfaite adéquation avec les enjeux planétaires actuels. La limite en consommation d'énergie et en pollution en est le principal pilier. Cela touche le système en lui-même et guide la politique d'un territoire. Par exemple, les constructions se doivent d'être durables, tout comme le système de transport durable, de collecte des déchets ou encore la gestion de l'eau. A l'heure actuelle, l'application du modèle est indispensable compte tenu de la place de l'environnement dans les débats publics.

A titre d'exemple, la ville américaine de San Francisco est reconnue pour être l'une des villes les plus écologiques du monde. On parle d'une capitale du zéro déchet<sup>338</sup>. Reykjavik, en Islande, est également un exemple à suivre en matière de développement durable. Cette île est l'eldorado de l'énergie durable. La production d'énergie renouvelable en effet couvre 100 % de ses besoins en électricité<sup>339</sup>. Curitiba, au Brésil, mérite également d'être citée notamment pour son surnom au Brésil « The greenest city » de l'anglais « la ville la plus verte »<sup>340</sup>. Oslo, en Norvège, a pris inspiration sur ces innovations et a été élue capitale verte européenne pour l'année 2019<sup>341</sup>. En France, Paris a été sacrée troisième ville durable à l'échelle mondiale en 2018<sup>342</sup>.

216. Ces politiques d'aménagement et de développement urbains constituent les principes du développement durable et s'avèrent être un outil précieux dans l'attractivité des territoires par leur effet d'accroissement sur les capacités humaines selon l'économiste Amartya Sen. Selon

---

<sup>334</sup> Commission européenne, *Vers une stratégie thématique pour l'environnement urbain*, COM(2004) 60 final, 11 févr. 2004

<sup>335</sup> Commission européenne, *Villes durables européennes*, Rapport élaboré par le groupe d'experts sur l'environnement urbain, Publié par la Commission européenne - DG XI Environnement, sécurité nucléaire et protection civile, Bruxelles, Mars 1996

<sup>336</sup> La Charte a été signée le 27 mai 1994 lors de la première conférence européenne sur les villes durables. Par l'adhésion à cette charte, une ville s'engage à suivre les orientations et principes de développement durable.

<sup>337</sup> Les Engagements adoptés le 11 juin 2004 lors de la conférence Aalborg + 10 sont au nombre de dix et contraignent les signataires à placer ses thématiques en priorité.

<sup>338</sup> MOUTOT Anaïs, *San Francisco, ville pionnière du zéro déchet*, Les Echos, 31 oct. 2016

<sup>339</sup> OLIVEIRA Jacques, *Reykjavik, ville verte et écologique*, Paris Global Forum, 1er févr. 2019

<sup>340</sup> Curitiba, *la ville la plus « verte » du Brésil*, France TV Info, 21 févr. 2018

<sup>341</sup> HIVERT Anne-Françoise, *Oslo, nouvelle capitale verte de l'Europe*, Le Monde, 6 juin 2017

<sup>342</sup> Paris, *3ème ville durable à l'échelle mondiale*, Les Echos, 26 sept. 2018

lui, le modèle de ville durable agit positivement sur les deux libertés réelles des individus qui sont la liberté d'être et la liberté d'agir<sup>343</sup>.

D'abord, concernant la liberté d'être, il affirme que le facteur de durabilité a une incidence positive sur la santé des citoyens et sur leur cadre de vie<sup>344</sup>. La ville durable est respectueuse de la vie de ses habitants. Cet élément constitue, à ce titre, une force pour le territoire en terme d'attractivité.

Ensuite, la liberté d'agir d'un individu, quant à elle, est susceptible d'être influencée à son tour par la durabilité d'une ville. Amartya Sen considère que les équipements et systèmes mis en place et à la disposition des citoyens leur offre une mobilité privilégiée. Cette possibilité permet d'accéder aisément à l'éducation, au marché du travail et aux loisirs<sup>345</sup>. Ce trait constitue donc un autre atout pour rendre un territoire attractif.

217. Aujourd'hui, tant les défis environnementaux qui nous attendent sont considérables, il est donc temps pour les Etats de réagir. Ils voient leur souveraineté atteinte par les combats de société actuels et doivent changer la conception de leur territoire pour attirer le plus de contribuables possibles.

## 2. Une incitation à l'évitement de l'impôt

218. La concurrence fiscale étatique favoriserait les comportements d'évasion et de fraude fiscale (b). Ces deux notions distinctes sont d'ailleurs à distinguer de d'autres termes pourtant proches (a).

### a) La typologie des stratégies d'évitement de l'impôt

---

<sup>343</sup> SEN Amartya, *Well-being, Agency and Freedom : The Dewey Lectures 1984*, Journal of Philosophy, Vol. 82, n°4, p. 201

<sup>344</sup> POIROT Jacques et GERARDIN Hubert, *L'attractivité des territoires : un concept multidimensionnel*, Mondes en développement, vol 149, n° 1, 2010, p. 35 et 36

<sup>345</sup> Ibid., p. 36

219. Afin d'éviter l'impôt, différentes stratégies de la part des contribuables ont été observées : l'évasion fiscale, l'optimisation fiscale et la fraude fiscale.

220. Traditionnellement, ces différents concepts peuvent être classés en deux catégories : la catégorie de la légalité (incluant l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale) et la catégorie de l'illégalité (dans laquelle figure la fraude fiscale).

Toutefois, l'idée d'une fraude légale était initialement avancée par la doctrine. Maurice Cozian estimait, en effet, que « l'appel de la liberté étant irrésistible, n'encourt aucune sanction le prisonnier qui s'évade à la faveur d'une porte ou d'une fenêtre ouverte »<sup>346</sup>. Les différents concepts ont de ce fait été appréciés selon la « théorie des trois zones » étayée par le Professeur Charles Robbez-Masson. Se dessinent une zone illégale, une zone légale et une zone extra-légale. Maurice Cozian les différencie en ce sens que « Les fraudeurs sont des habitués de la première zone, celle de l'illégalité ; pour se soustraire à l'impôt, ils n'hésitent pas à emprunter les sens interdits fiscaux ; s'ils sont condamnés, il n'y a pas à pleurer sur leur sort. La zone légale est celle du confort puisque le législateur propose aux contribuables le choix entre plusieurs voies inégalement taxées. [...] Pour que l'on puisse parler d'évasion proprement dit, il faut pénétrer dans la zone extra-légale, là où la loi n'a tracé aucun interdit, ni davantage indiqué les voies que les contribuables sont autorisés à emprunter. C'est le domaine du non-légiféré. Le contribuable se prend en charge lui-même »<sup>347</sup>.

221. Par conséquent, l'idée d'optimisation est accueillie et la liberté de choisir la voie la moins imposée est indirectement consacrée.

222. D'abord concernant l'optimisation fiscale, il convient de souligner que le paiement de l'impôt est une honorable obligation comme le prévoit l'article 101 de la Constitution française de 1793. Pourtant, l'ingénierie face à l'impôt est une problématique qui réapparaît au coeur des débats depuis des dizaines d'années. Dans le contexte de la politique fiscale actuelle, les sociétés subissent la charge de l'impôt, raison pour laquelle les recours aux systèmes d'optimisation se multiplient dans le but de réduire autant que possible les impositions leur

---

<sup>346</sup> Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales*, n°673 (2011-2012) de Eric BOCQUET, Rapport déposé le 17 juill. 2012

<sup>347</sup> COZIAN Maurice, Préface de la thèse de doctorat de Charles ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Faculté de l'Université de Grenoble, LGDJ, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, Tome 29, 1990, p. 7 et 8

incombant. Certains partisans, tels que l'économiste Jean-Charles Simon, considèrent même que « *l'optimisation légale n'est pas de l'évasion, c'est même une exigence pour une entreprise* ».

L'ingénierie fiscale, bien que populairement critiquée, est légale. Elle se définit comme une optimisation par la mise en œuvre d'un montage adapté aux besoins de l'entreprise en prenant en compte de multiples facteurs qu'ils soient fiscaux, économiques, politiques ou juridiques. L'ingénierie fiscale englobe donc le champ de l'optimisation fiscale.

223. Ensuite, ce terme est à distinguer de la fraude fiscale. La fraude fiscale est définie à l'article 1741 du Code Général des Impôts comme la violation délibérée de la loi fiscale qui dispose « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse ». Celle-ci repose à cet effet sur la violation de la lettre du texte de loi et est sanctionnée par 5 ans d'emprisonnement et 500.000 euros d'amende au titre d'un délit, peine portée à 7 ans d'emprisonnement et 2 millions d'euros d'amende en cas de fraude en bande organisée. D'ailleurs, Carlos Ghosn, PDG du groupe automobile Renault, a été arrêté le 19 novembre 2018 sur le motif de la fraude fiscale pour dissimulation de revenus<sup>348</sup>. Selon un rapport du syndicat Solidaires-Finances publiques, la fraude fiscale représenterait entre 80 et 100 milliards d'euros en France en 2018<sup>349</sup>.

A titre d'exemple de fraude fiscale, la « une » médiatique occupée par les Paradise Papers a récemment été alimentée par le groupe français Dassault Aviation<sup>350</sup>. Un système de fraude à la TVA a été élaboré à l'aide de deux sociétés : l'une basée à l'île de Man et l'autre aux îles Vierges britanniques. La politique fiscale de l'île de Man permet le remboursement de la TVA lorsque l'appareil est utilisé à une fin commerciale. Les cabinets Appleby et Ernst & Young ont imaginé un système par lequel le client pourrait toutefois profiter de ce bénéfice dans le cadre de son activité personnelle en mettant en place une société-écran qui servirait à brouiller les

---

<sup>348</sup> Renault-Nissan : Carlos Ghosn soupçonné de fraude fiscale au Japon, France TV Info, 19 nov. 2018

<sup>349</sup> BARILARI André, *La fraude fiscale : les mots et les chiffres, Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes*, Gestion & Finances Publiques, n° 3, 2018, p. 54

<sup>350</sup> Paradise Papers: Dassault au coeur d'un système de fraude à la TVA, L'express, 7 nov. 2017

pistes et dissimuler une location à soi-même. Ce schéma a ainsi été suivi par l'avionneur d'affaires afin d'éviter à ses clients le paiement des 20% de cette imposition indirecte à l'Etat français ou à un autre Etat membre de l'Union Européenne. Dans ce cadre, la soustraction volontaire et frauduleuse à la TVA est dès lors constitutive d'une fraude fiscale dont le montant s'élèverait à 18,5 millions d'euros<sup>351</sup>.

224. Enfin, l'évasion fiscale désigne la zone grise marquant le croisement entre la notion d'optimisation fiscale et celle de fraude fiscale. Celle-ci consiste en l'utilisation habile des possibilités offertes par le législateur mais reste abstraite entre le caractère licite et illicite. Pour savoir si l'évasion fiscale est légale ou illégale, il convient de se référer aux travaux du Conseil des prélèvements obligatoires. Dans un rapport, l'évasion fiscale est définie comme « l'ensemble des comportements du contribuables qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion rentre alors dans la catégorie de l'optimisation. A l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales, ou dissimule la portée véritable des opérations, l'évasion fiscale s'apparentera à la fraude »<sup>352</sup>. Ce basculement de légalité à illégalité est d'ailleurs rappelé par la jurisprudence du Conseil d'Etat : « rien ne s'oppose à ce que les contribuables choisissent, pour réaliser une opération, les voies les moins onéreuses sur le plan fiscal pourvu que ces voies soient légales et ne tendent pas, sous l'apparence d'actes réguliers, à dissimuler des profits »<sup>353</sup>. La qualification de l'évasion fiscale et la sanction applicable dépendront donc de la situation des moyens utilisés par le contribuable<sup>354</sup>.

En octobre 2018, les médias ont dévoilé une évasion fiscale conséquente s'élevant à 55 milliards d'euros dont 18 milliards échapperaient à l'Etat français : l'affaire « CumEx » relative à l'impôt sur les dividendes<sup>355</sup>. L'évasion fiscale la plus connue est celle pratiquée par les

---

<sup>351</sup> « *Paradise Papers* » : *Dassault, les jets privés et la fraude à la TVA*, L'Obs, 7 nov. 2017

<sup>352</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Mars 2007, p. 3

<sup>353</sup> CE, 7e et 8e ss-sect., 16 avr. 1969, n° 68662, Publié au recueil Lebon

<sup>354</sup> Voir B, 1, a du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 2 : *La diversité des sanctions applicables à la déloyauté en matière fiscale*

<sup>355</sup> *Le casse du siècle : l'énorme fraude fiscale à 55 milliards d'euros des «CumEx»*, La Tribune, 18 oct. 2018

« GAFA », acronyme désignant Google, Apple, Facebook et Amazon, les « géants du numérique » dont les différentes stratégies seront développées ultérieurement<sup>356</sup>.

#### b) Des stratégies encourageant l'adoption d'un comportement déloyal par le contribuable

225. Les affaires précédemment citées concernent des montages fiscaux s'articulant autour du phénomène de concurrence fiscale étatique puisque la fiscalité de chacun des Etats a une influence sur l'optimisation pratiquée. Les différents faits exposés sont des illustrations de multiples montages imaginés dans le but d'éviter le paiement de diverses impositions. Ainsi, la concurrence fiscale étatique participe à la désorganisation de la normativité fiscale<sup>357</sup>.

226. En offrant des dispositifs fiscaux attractifs, les pays se livrent une concurrence fiscale rude et sans relâche pour attirer les bases fiscales. Ces incitations favorisent la défiscalisation légale des contribuables<sup>358</sup>. C'est dans ce contexte que les personnes physiques, comme les personnes morales, doivent jongler entre loyauté et ingénierie sans franchir le cap de l'illégalité. La concurrence fiscale étatique irrigue ainsi les mécanismes d'ingénierie fiscale et donne de ce fait l'opportunité aux contribuables de minimiser leur charge fiscale en pratiquant l'évasion fiscale.

227. Toutefois, si ces derniers profitent légalement de la concurrence fiscale étatique, nombreux sont dans l'illégalité et adoptent des comportements de fraude fiscale du fait de la facilité d'accès procurée par le système à l'échelle internationale.

228. Par conséquent, la concurrence fiscale étatique peut faire naître, chez certains contribuables, l'idée d'adopter un comportement déloyal, légal ou illégal, dans le but d'éluder l'impôt.

---

<sup>356</sup> Voir §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *L'unanimité fiscale des Etats, un blocage à toute évolution*

<sup>357</sup> LEROY Marc, *Déviante fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique*, Socio-logos, n°6, 2011, §66

<sup>358</sup> Ibid., §24

## **Conclusion du Chapitre 1**

229. **En conclusion de ce chapitre**, la concurrence fiscale étatique est une notion économique tant par sa définition que par sa finalité ou son objet. La doctrine économique, précurseur en la matière, s'est emparée de ce concept dès la fin du XXème siècle pour en dégager un sens et une opportunité. Le terme de « concurrence fiscale » apparaît pour la première fois dans un Code de conduite du Conseil ECOFIN et dans un rapport de l'OCDE. Les juristes, quant à eux, ne reconnaissent pas ce terme et rejettent formellement toute idée de concurrence fiscale entre Etats.

230. La concurrence fiscale étatique est définie comme une compétition entre Etats engendrant une baisse incontrôlée des impôts. Face à la facilité de mobilité des agents économiques, les systèmes fiscaux réagissent pour attirer les investisseurs et se servent de l'impôt comme instrument d'attractivité. Ce phénomène est donc un produit issu de la mondialisation. Sans échange interétatique et sans déplacement des matières imposables, aucune pression fiscale ne serait exercée sur les Etats. Ces derniers ne déploieraient ainsi pas nécessairement de moyens pour proposer une fiscalité attractive.

231. L'aspect politique est également présent à travers la concurrence fiscale étatique. Ce phénomène met la fiscalité internationale à l'épreuve du fait des différentes failles existant au sein du système juridique. Afin d'empêcher l'usage abusif des conventions fiscales, un instrument multilatéral a été élaboré. Mené sous l'égide de l'OCDE et du G20, le projet BEPS prévoit un article relatif à la création d'une Convention multilatérale pour contrer les pratiques de « treaty shopping ». Signé par une multitude d'Etats, cet instrument prévoit des mesures standards obligatoires dans le cadre des relations entre Etats et actualise un réseau fiscal mondial. Bien que quelques points nécessitent une amélioration, la Convention multilatérale est un outil prometteur dans la lutte contre la planification fiscale agressive.

232. Aujourd'hui, la concurrence fiscale constitue une nécessité au sein du système interétatique malgré les diverses critiques portées à son égard. Elle est indispensable au regard de la croissance économique qu'elle procure ainsi que pour la discipline qu'elle instaure au sein des différents systèmes juridiques et fiscaux. De ce fait, non seulement l'Etat se voit dynamisé par l'apport de fonds, de connaissances ou encore d'innovations pour le développement de son économie, mais les pays d'apparence moins attractive du fait de leur localisation, ont la possibilité de sortir de l'ombre en proposant des offres intéressantes pour les investisseurs. De plus, la concurrence fiscale étatique est un moyen de gérer au mieux les recettes publiques, et notamment les recettes fiscales, dans le sens où l'imposition doit rester raisonnable sous peine de baisse d'attractivité d'un Etat en faveur des autres Etats. A contrario, l'investisseur sera dans son bon droit de partir.

233. Ce phénomène de concurrence fiscale étatique est, en revanche, accusé d'être à l'origine de disparités entre les contribuables qui les divisent davantage. Une disparité est effectivement observée entre les contribuables les plus mobiles - entreprises et grandes fortunes - et les autres. Seules certaines bases fiscales étant mobiles, le contribuable immobile doit ainsi subir la charge

de l'impôt à lui seul et ne dispose que de peu de moyens pour se révolter. La justice fiscale est donc mise à mal par la concurrence fiscale étatique. Un jeu non-coopératif se met en place, ce qui facilite les pratiques d'évasion et de fraude fiscale.

234. Il convient désormais de rechercher si des critères juridiques peuvent appuyer l'économie dans l'appréciation de la concurrence fiscale étatique.

## **Chapitre 2 : La recherche de critères juridiques au service de l'économie dans l'appréciation de la concurrence fiscale étatique**

235. Afin d'identifier la concurrence fiscale étatique, certains critères doivent être définis. Compte tenu de la nature et de la justification économique de ce phénomène, les critères plus traditionnels pour identifier la concurrence fiscale étatique sont, de fait, les critères économiques. Les juristes sortent toutefois de l'ombre et viennent accompagner et soutenir l'économie dans cette épreuve en s'appuyant sur de nouveaux indicateurs. La fiscalité est un paramètre à forte influence sur les investisseurs et le lieu de leur établissement. L'évaluation de

la charge fiscale définit, en effet, la stratégie de nombreux contribuables. La politique fiscale des différents Etats est étudiée avant toute décision. Entre taux d'imposition plus ou moins importants selon les systèmes étatiques et avantages octroyés par certains d'entre eux, le critère juridique relatif à la fiscalité s'affirme ainsi comme un élément incontournable dans l'identification de la concurrence fiscale étatique.

236. Le droit s'invite donc à la table de la concurrence fiscale étatique aux fins de son identification (Section 2) compte tenu de l'essoufflement des critères économiques (Section 1).

### **Section 1 : La compétitivité discutée des critères économiques**

237. Certains critères économiques s'affirment comme les caractéristiques classiques de ce phénomène de concurrence fiscale étatique (§1) tandis que d'autres sont sur le point de le devenir (§2).

#### **§1 - Caractéristiques d'identification reconnues**

238. La concurrence fiscale étatique est observée traditionnellement par la présence de deux marqueurs qui le définissent : la mobilité des agents économiques (A) engendrant une réaction des Etats face à la pression fiscale à laquelle ils sont confrontés (B).

#### **A) Un comportement mobile des agents économiques**

239. La facilité de migration des contribuables est un des éléments qui caractérisent la concurrence fiscale étatique (1). Cette faculté ne concerne toutefois pas tous les agents économiques (2).

##### **1. Un élément caractéristique de la concurrence fiscale étatique**

240. Ainsi qu'il a pu être démontré, le vote avec les pieds est le moyen pour le contribuable de migrer selon ses envies. En agissant ainsi, l'agent économique met en compétition les

systèmes entre eux. Ce nomadisme fiscal est typique de la concurrence fiscale étatique et en constitue la première partie de sa définition selon le Conseil des impôts<sup>359</sup>. L'accroissement de la mobilité des bases fiscales progresse au fil des années notamment grâce à la libre circulation des personnes (a) et des capitaux (b).

#### a) La libre circulation des personnes

241. La libre circulation des personnes est un pilier important de la concurrence fiscale étatique dans le sens où il facilite la mobilité des individus.

Au sein de l'Union européenne, l'espace Schengen a vu le jour en 1997 et permet la libre circulation entre les 26 Etats membres<sup>360</sup>. Ces Etats ont éliminé le passeport et les contrôles d'immigration à leurs frontières communes.

En Afrique, le protocole au Traité instituant la Communauté économique africaine relatif à la libre circulation des personnes, au droit de séjour et au droit d'établissement a été adopté en 2018<sup>361</sup>. Seulement un Etat - le Rwanda - l'a ratifié ce qui retarde la date d'entrée en vigueur du Traité. Le protocole doit en effet être ratifié par 15 Etats membres de l'Union Africaine pour entrer en vigueur. Cette initiative reste toutefois encourageante et marque une véritable avancée dans la liberté de mouvement en Afrique.

Concernant l'Amérique du Sud, les Etats membres du MERCOSUR<sup>362</sup> (Marché commun du Sud<sup>363</sup>) permettent la libre circulation de leurs ressortissants depuis 1991 avec le Traité d'Asunción.

Au sein de l'Amérique du Nord, l'ALENA (Accord de Libre-Echange Nord-Américain<sup>364</sup>), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1994, facilitait la liberté de circulation pour

---

<sup>359</sup> Conseil des impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22ème rapport au Président de la République, Septembre 2004, p. 13

<sup>360</sup> La liste des Etats membres de la zone Schengen est la suivante : Autriche, Belgique, République Tchèque, Danemark, Estonie, Finlande, France, Allemagne, Grèce, Hongrie, Islande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Norvège, Pologne, Portugal, Slovaquie, Slovénie, Espagne, Suède, Suisse et Liechtenstein

<sup>361</sup> Le protocole a été adopté lors de la 30ème session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat de l'Union Africaine à Addis-Abeba (Ethiopie), le 29 janvier 2018

<sup>362</sup> La liste des Etats membres du MERCOSUR est la suivante : Argentine, Brésil, Paraguay et Uruguay (Etats fondateurs) et Chili, Colombie, Equateur et Pérou (Etats associés).

<sup>363</sup> Vient de l'espagnol « Mercado Común del Sur » et du portugais « Mercado Comum do Sul »

<sup>364</sup> Vient de l'anglais « North American Free Trade Agreement »

certaines professions au sein de ses trois États membres<sup>365</sup>. Cet accord a récemment été substitué par l'ACEUM (Accord Canada-États-Unis-Mexique<sup>366</sup>) en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2020. En tout état de cause, la libre de circulation pour certains professionnels, prévue autrefois par l'ALENA, est préservée par l'ACEUM.

Dans les Caraïbes<sup>367</sup>, le CARICOM (Communauté caraïbienne<sup>368</sup>) prévoit la liberté de circulation pour certaines catégories de travailleurs qualifiés au sein de ces 15 États membres<sup>369</sup>.

Enfin, en Asie, l'ANASE (Association des Nations de l'Asie du Sud-Est) regroupe dix États membres<sup>370</sup> et a adopté une déclaration des droits humains le 18 novembre 2012. Ce texte favorise la liberté de mouvement et la construction de l'intégration asiatique.

242. Ces différentes illustrations démontrent l'investissement mondial dans une libre circulation des personnes. Si certains estiment qu'un monde sans frontières demeure une utopie, d'autres soutiennent que la planète est un patrimoine commun et promeuvent le « Passeport de Citoyenneté Universelle »<sup>371</sup>.

#### b) La libre circulation des capitaux

243. La libre circulation des capitaux semble intéresser les institutions financières ainsi que les entreprises et constitue une aide à la mobilité des agents économiques personnes morales. Le fait que le CAC 40 vote avec ses pieds<sup>372</sup> démontre que cette liberté facilite grandement la mobilité des agents économiques et s'affirme comme un élément caractéristique de la concurrence fiscale étatique.

---

<sup>365</sup> La liste des États membres de l'ALENA est la suivante : Canada, États-Unis, Mexique

<sup>366</sup> Vient de l'anglais « United States - Mexico - Canada Agreement »

<sup>367</sup> Le continent américain se divise en trois grands sous-continentes : l'Amérique du Sud, l'Amérique du Nord et l'Amérique du Centre. Les Caraïbes sont une région de l'Amérique du Centre.

<sup>368</sup> Vient de l'anglais « Caribbean Community », du néerlandais « Caribische Gemeenschap » et de l'espagnol « Comunidad del Caribe »

<sup>369</sup> Antigua-et-Barbuda, Bahamas, Barbade, Belize, Dominique, Grenade, Guyana, Haïti, Jamaïque, Montserrat, Saint-Christophe-et-Niévès, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Suriname, Trinité-et-Tobago

<sup>370</sup> La liste des États membres de l'ANASE est la suivante : Brunei, Birmanie, Cambodge, Indonésie, Laos, Malaisie, Philippines, Singapour, Thaïlande et Viêt Nam

<sup>371</sup> Argument du mouvement Utopia (mouvement politique de réflexion, d'action et de diffusion d'idées qui appelle au dépassement du système capitaliste)

<sup>372</sup> FONTANET Xavier, *Quand le CAC 40 vote avec ses pieds*, Les Echos, 2 juin 2016

244. La libre circulation des capitaux est instituée dans plusieurs zones, chacune au sein d'un même continent.

Dans tous les Etats membres de l'Union européenne, la libre circulation des capitaux est une des libertés fondamentales garanties par le marché unique<sup>373</sup>. C'est le Traité de Maastricht et la directive du 24 juin 1988 qui ont œuvré dans le sens d'une reconnaissance par la CJUE, d'un effet direct à la libre circulation des capitaux. Aujourd'hui, les articles 63 à 66 du TFUE interdisent toutes restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les pays tiers. Ces dispositions sont d'ailleurs confirmées par la jurisprudence<sup>374</sup>.

En Afrique, un projet est en cours de création sur l'ensemble du continent. Il s'agit de la zone de libre-échange continentale africaine (ZLECA) qui regroupe le Marché commun de l'Afrique orientale et australe (COMESA), la Communauté d'Afrique de l'Est (CAE), la Communauté de développement d'Afrique australe (SADC), la Communauté économique des États de l'Afrique centrale (CEEAC), la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO), l'Union du Maghreb arabe et la Communauté des États sahélo-sahariens. Cet accord de libre-échange est signé le 7 juillet 2019 à Niamey, au Niger. 54 États africains sont signataires de l'accord et 29 l'ont ratifié<sup>375</sup>. Il offre la libre circulation des capitaux au sein d'un marché continental unique.

En Amérique du Sud, Amérique du Nord et dans les Caraïbes<sup>376</sup>, la libre circulation des capitaux est assurée respectivement par le MERCOSUR, l'ALENA et le CARICOM, accords évoqués précédemment.

Enfin, en Asie, la Communauté économique de l'ANASE est certes perçue comme une coquille vide mais prévoit également la mise en place d'une libéralisation de la circulation des capitaux dans ses objectifs<sup>377</sup>.

---

<sup>373</sup> Le marché unique, ou marché intérieur, a été créé en 1993. Il garantit plusieurs libertés dont la libre circulation des capitaux entre les 27 pays membres de l'Union européenne et les autres pays membres de l'espace Schengen

<sup>374</sup> CJCE, 14 oct. 1999, Sandoz GmbH c. Finanzlandesdirektion für Wien et autres, aff. C-439/97, Rec., p. I-7041

<sup>375</sup> Données au 8 oct. 2019, accessibles sur <https://au.int/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>376</sup> Le continent américain se divise en trois grands sous-continents : l'Amérique du Sud, l'Amérique du Nord et l'Amérique du Centre. Les Caraïbes sont une région de l'Amérique du Centre.

<sup>377</sup> DE GRANDI Michel, *L'Asean installe son ébauche de marché commun*, Les Echos, 3 janv. 2016

245. Ces différentes ententes s'affirment comme un facteur d'accroissement de la mobilité des bases fiscales en terme de capital.

## 2. Une sélection dans la facilité de mobilité des contribuables

246. Tous les contribuables ne peuvent pas se déplacer aisément. Deux types d'acteurs économiques se distinguent : les personnes physiques (a) et les personnes morales (b).

### a) Les personnes physiques, laissés-pour-compte dans le jeu de la mobilité

247. Les personnes physiques tirent leur richesse de leur travail et sont donc imposées au titre de celui-ci. De plus en plus de résidents français optent pour l'expatriation fiscale afin d'échapper à la pression fiscale et privilégient des Etats plus attractifs. Au titre de l'impôt sur le revenu, 18.838 cas d'exil fiscal hors de France ont été reportés chez les contribuables personnes physiques entre 2012 et 2016<sup>378</sup>. En 2016, 4.662 contribuables déclarant plus de 100.000€ de revenus ont quitté la France<sup>379</sup>. Des chiffres plus récents ont toutefois montré une tendance à la baisse des expatriations fiscales<sup>380</sup>.

248. Certains départs ont d'ailleurs suscité la polémique à ce sujet. Si certains sportifs et artistes ont trouvé refuge dans les montagnes helvètes pour son régime avantageux du forfait fiscal<sup>381</sup>, quelques autres fortunes ont été séduites par d'autres pays offrant des privilèges tels que la Belgique (rentiers et retraités) ou le Royaume-Uni (chefs d'entreprises) par exemple. D'ailleurs, on trouve 20 des 100 premières fortunes françaises parmi les milliers d'expatriés fiscaux en Belgique<sup>382</sup>.

---

<sup>378</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *Ce que l'exil fiscal coûte aux finances publique*, Les Echos, 6 févr. 2019

<sup>379</sup> Ibid.

<sup>380</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *Exil fiscal : léger tassement des départs à l'étranger*, Les Echos, 13 nov. 2019

<sup>381</sup> Le calcul de cet impôt forfaitaire se base sur les dépenses et du train de vie supposés et non sur les revenus ou la fortune

<sup>382</sup> PIQUARD Patrice, *Fiscalité belge : enfer des travailleurs et paradis des rentiers*, The Good Life, 30 déc. 2019

249. Il convient néanmoins de souligner que les personnes physiques sont considérées comme peu mobiles puisque pour modifier leur Etat de taxation, elles doivent nécessairement changer de domicile. Le nombre d'émigrés fiscaux reste donc rare en pratique. Le poids de l'émigration des personnes physiques restant marginal par rapport aux migrations de personnes morales, la mobilité des personnes physiques importe donc peu.

#### b) Les personnes morales, détentrices d'une véritable influence dans leurs déplacements

250. Les personnes morales quant à elles, sont imposées sur leurs investissements financiers dont la rentabilité peut être lourdement affectée en cas de choix non-stratégique de l'Etat d'imposition. Elles ont davantage d'influence sur les Etats dans le sens où elles ont plus de poids. En revanche, seule une entreprise aux revenus suffisamment importants s'y intéressera car son intérêt financier en dépendra. Une telle entreprise a donc les atouts pour exercer une pression fiscale à la baisse sur les Etats lors son choix d'établissement géographique et ses différentes stratégies en localisant sa production ou une partie de ses bénéfices à l'étranger par exemple. Les bases taxables d'une entreprise (capitales et bénéfices) sont considérées comme les bases fiscales les plus mobiles<sup>383</sup>.

251. D'ailleurs, les entreprises du CAC40 se laissent volontiers courtiser par les Etats : elles profitent de la concurrence fiscale à laquelle se livrent les Etats pour réduire leur imposition. Ces multinationales localisent un eldorado fiscal et y établissent donc leurs revenus. Par exemple, en 2016, l'entreprise française LVMH a choisi d'établir 234 de ses filiales dans des Etats lui procurant une fiscalité avantageuse<sup>384</sup>. Sa taxation est ainsi plus basse. D'autres entreprises françaises suivent ce comportement et les chiffres ne cessent d'augmenter. 29 groupes du CAC40 ayant leur siège en France détiennent plus de 166 filiales établies au Luxembourg<sup>385</sup>. Enfin, plus récemment, 537 sociétés établies au Luxembourg, place financière fiscalement avantageuse, ont été identifiées comme étant des filiales de groupes français,

---

<sup>383</sup> Conseil des impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22ème rapport au Président de la République, Septembre 2004, p. 14

<sup>384</sup> LE BARS Thomas, *Les entreprises du CAC 40 qui raffolent le plus des paradis fiscaux*, Capital, 14 mai 2018

<sup>385</sup> DAMGE Mathilde, MICHEL Anne, VAUDANO Maxime et BARUCH Jérémie, *OpenLux : les discrètes filiales luxembourgeoises des fleurons du CAC40*, Le Monde, 11 févr. 2021

comme notamment LVMH, Hermès, Chanel, Galileo, Kering ou encore Dassault entre autres<sup>386</sup>.

## **B) L'exercice d'une pression fiscale sur les Etats**

252. Face à la facilité de mobilité des bases fiscales, les Etats veulent inciter les bases fiscales à s'implanter sur leur propre territoire. Ils réagissent et mettent en œuvre des stratégies d'attractivité (1) ce qui nuit aux pays en développement (2).

### **1. Une réactivité indispensable des Etats pour capter l'agent économique**

253. Pour conserver les investisseurs et en attirer des nouveaux, les Etats doivent réagir (a) en offrant des avantages (b).

#### **a) La nécessité d'agir pour les Etats**

254. Les départs à l'étranger sont dûs à un sentiment de maltraitance du contribuable exilé de la part de son pays et rares sont ceux qui reviennent. Dans le cadre de la France, ce phénomène de fuite lui est véritablement préjudiciable. L'expatriation fiscale « équivaut à une perte colossale pour l'Etat » selon l'économiste Christian Saint-Étienne<sup>387</sup>. En 2004, la perte directe pour la France due à l'expatriation fiscale était évaluée à 83,3 millions d'euros sur six ans à cause de l'expatriation fiscale<sup>388</sup>. En 2017, la même perte fiscale annuelle est estimée à 150 millions d'euros pour les caisses de l'État, ce qui est significatif<sup>389</sup>. Pourtant, nombreuses sont les solutions fiscales basées sur l'expatriation. Le slogan d'une campagne de publicité pour une banque allemande « Restez chauvin pour tout, mais pas pour votre argent » a marqué les

---

<sup>386</sup> DAMGE Mathilde, MICHEL Anne, VAUDANO Maxime, BARUCH Jérémie et FERRER Maxime, *OpenLux : le Luxembourg, un aimant pour les grandes fortunes françaises*, Le Monde, 10 févr. 2021

<sup>387</sup> SAINT-ETIENNE Christian, *L'enjeu fiscal de la présidentielle*, Le Monde, 11 janv. 2007

<sup>388</sup> Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l'impôt de solidarité sur la fortune*, n°351 (2003-2004) de Philippe Marini, Annexe au procès-verbal de la séance du 16 juin 2004, p.26

<sup>389</sup> Coe-Rexecode, *Les conséquences économiques des expatriations dues aux écarts de fiscalité entre la France et les autres pays*, Document de travail n°63, Juill. 2017, p. 57

esprits et montre son espoir d'attirer des contribuables français en dénonçant la pression fiscale y étant exercée.

255. La pression fiscale est donc à son apogée en France et il convient de l'endiguer face à l'exode des contribuables.

#### b) L'offre d'avantages aux contribuables

256. Face à la pression fiscale s'abattant sur certains Etats, une réaction de leur part est, certes, attendue mais ceux-ci ont le devoir d'utiliser la bonne stratégie. Pour ce faire, proposer des avantages semble être opportun pour attirer ou garder leurs contribuables. Il existe maintes stratégies (fiscales ou non) dont le détail fera l'objet d'un développement ultérieur<sup>390</sup>.

257. En outre, afin de limiter les départs de France, un système de bouclier fiscal avait été mis en place en 2006 dans le but de plafonner l'imposition globale du contribuable. Cette mesure visait en effet à éviter l'expatriation fiscale des français vers des pays plus accommodants. Ce dispositif a toutefois été supprimé en 2011 par François Fillon pour le sacrifice qu'il infligeait aux finances publiques. D'après un rapport annexé au projet de loi de finances pour 2013, le coût du bouclier fiscal entre 2007 et 2013 s'est élevé à 3,62 milliards d'euros<sup>391</sup>.

#### 2. La situation particulière des pays en développement

258. Dans le cadre de la concurrence fiscale étatique, les pays en développement sont lésés (a) ce qui fait naître une responsabilité étatique à leur égard (b).

##### a) La nuisance de la concurrence fiscale étatique pour les pays en développement

259. En se livrant une concurrence fiscale entre eux, certains Etats en ressortent vainqueurs au détriment des autres. La concurrence fiscale étatique constitue en effet une menace pour les

---

<sup>390</sup> Pour les avantages économiques, voir §2 de la Section 1 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *Les critères en devenir de la concurrence fiscale* ; Pour les avantages fiscaux, voir Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *L'appui de critères juridiques, complémentaires de l'insuffisance des critères neutres*

<sup>391</sup> Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, de l'économie de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2013 (n° 235)*, n°251 (2012-2013) de Christian Eckert, Annexe n°41, 10 oct. 2012, p.18

pays en développement car ces derniers sont tributaires de l'impôt et la baisse de l'imposition aurait de lourdes conséquences sur leurs finances publiques et, plus largement, sur leur système.

260. L'OMC distingue, au sein de ses Etats membres, les « pays développés » et les autres. Parmi cette seconde catégorie, les « pays les moins avancés »<sup>392</sup> - dont la liste est établie à partir de critères tels qu'un nombre faible d'habitants, un revenu national bas, un faible niveau de l'indice de développement humain et une vulnérabilité économique<sup>393</sup> - se différencient des « pays en développement » - dont le terme succède à celui de « pays en voie de développement », « pays du tiers monde », ou encore à « pays sous-développés ». L'appellation n'est pas définie de manière précise selon l'OMC<sup>394</sup>. Quelques éléments méritent néanmoins d'être relevés afin d'identifier un pays en développement. Cette dernière catégorie de pays intéresse la concurrence fiscale étatique car ce sont les pays en développement qui sont les grands perdants dans cette bataille entre les Etats. Il conviendrait, de ce fait, de les identifier à partir de faisceaux d'indices puisque sa définition peut varier d'un organisme à un autre. Une méthode de classification, bien que vague, pourrait donc être avancée selon laquelle tous les pays ne faisant pas partie des autres catégories de pays pourraient appartenir à celle des pays en développement.

261. Ainsi, la concurrence fiscale étatique ne profite pas à tous les Etats. Ce phénomène nuit aux « pays en développement », catégorie se positionnant entre « pays développés » et « pays les moins avancés ».

#### b) La naissance d'une responsabilité étatique

262. Face à la remise en cause de la prospérité économique des pays en développement, un devoir d'assistance naît à la charge des Etats gagnants. Thomas Pogge, philosophe, légitime

---

<sup>392</sup> Les pays les moins avancés sont listés sur le site de l'OMC. La liste est la suivante : Afghanistan, Angola, Bangladesh, Bénin, Burkina Faso, Burundi, Cambodge, Djibouti, Gambie, Guinée,, Guinée-Bissau Haïti, Iles Salomon, Lesotho, Libéria, Madagascar, Malawi, Mali, Mauritanie, Mozambique, Myanmar, Népal, Niger, Ouganda, République centrafricaine, République démocratique du Congo, République démocratique populaire Lao, Rwanda, Sénégal, Sierra Leone, Tanzanie, Tchad, Togo, Yémen, Vanuatu et Zambie

<sup>393</sup> DUBOZ Marie-Line et HOUSER Matthieu, *L'absence d'une définition précise de la notion de pays en développement à l'OMC : un handicap pour son fonctionnement*, Mondes en développement, vol 163, n°3, 2013, p.115

<sup>394</sup> Ibid., p.115

cette obligation en considérant que « les pays industriels ont contribué, et contribuent encore, à la situation défavorable des pays en développement »<sup>395</sup>. Ce devoir d'assistance se justifie effectivement par le fait que les cartes sont entre les mains des pays développés car ce sont eux qui ont établi les règles initiales<sup>396</sup>.

263. Ils ont donc l'obligation morale de s'impliquer dans l'amélioration de la situation, ce qui semble être le cas pour un grand nombre. L'investissement des Etats a été tel que la conférence internationale sur le financement du développement organisée par les Nations unies à Monterrey en 2002 s'est clôturée par ces quelques mots : « Pour renforcer le rôle utile que le système économique mondial joue dans la promotion du développement, nous préconisons les mesures suivantes : [...] accorder une attention particulière aux besoins des pays en développement et en transition »<sup>397</sup>.

264. En conclusion, si une mobilité des agents économiques et un mouvement de réaction des Etats sont observés, une concurrence fiscale étatique peut être qualifiée. Ces critères restent néanmoins classiques et le phénomène de concurrence fiscale est parfois complexe à détecter. Afin de l'identifier, d'autres critères ont été étudiés afin de caractériser plus aisément la concurrence fiscale étatique à l'aide de facteurs plus communs et plus actuels.

## **§2 - Les critères en devenir de la concurrence fiscale**

265. Les critères d'identification de la concurrence fiscale étatique évoluent dans l'ère du temps. Actuellement, les Etats misent leur attraction sur la connaissance et l'innovation ainsi que sur le bien-être collectif (A). Ce dernier critère complète les autres indicateurs et son interprétation oppose deux conceptions d'Etats (B).

### **A) Une nouvelle économie fondée sur le bien-être collectif**

---

<sup>395</sup> POGGE Thomas, *World Poverty and Human Rights : Cosmopolitan Responsibilities and Reforms*, Londres, Polity Press, 2002

<sup>396</sup> DIETSCH Peter et CLAVEAU François, *Concurrence fiscale et responsabilité étatique*, Éthique publique, volume 10, n° 1, 2008, §23

<sup>397</sup> Nations unies, *Rapport de la conférence internationale sur le financement du développement*, Monterrey (Mexique), 2002, § 64, p. 16 et 17

266. La concurrence fiscale étatique peut être identifiée au regard d'un nouvel aspect économique (1) qu'elle apporte mais également au regard du bien-être collectif qu'elle procure (2).

### 1. Les indicateurs économiques de la connaissance et de l'innovation

267. A l'heure actuelle, les critères de compétitivité économique relatifs à la connaissance et à l'innovation (a) sont en vogue pour identifier la concurrence fiscale étatique (b).

#### a) L'économie de la connaissance et de l'innovation

268. « Nous vivons actuellement dans une société du savoir [...] et l'innovation n'est autre que la création et la mise en application de nouvelles connaissances pour les rendre productives »<sup>398</sup>. L'économie fondée sur la connaissance se repère au niveau de certains secteurs d'activité tels que le domaines scientifique et technologique. Elle est désignée notamment par l'accès au marché, le coût et la qualification de la main-d'oeuvre, la qualité des infrastructures ou encore la stabilité des institutions. Cette économie fondée sur la connaissance et l'innovation est née de la fusion entre, d'une part, l'augmentation des ressources consacrées à la production et à la transmission des connaissances (éducation, formation, recherche et développement, information et coordination économique) et, d'autre part, l'avènement des nouvelles technologies de l'information et de la communication<sup>399</sup>.

269. La concurrence fiscale étatique peut être identifiée notamment au regard de cet indicateur. Plus un Etat sera riche de connaissances et d'innovations, plus il est susceptible d'être attractif.

#### b) Une ouverture progressive à une nouvelle économie

270. Le basculement vers une économie fondée sur la connaissance et l'innovation se fait de manière progressive et certains Etats se démarquent par l'avance non négligeable qu'ils ont sur

---

<sup>398</sup> DRUCKER Peter, *Au-delà du capitalisme - La métamorphose de cette fin de siècle : La métamorphose de cette fin de siècle (Stratégies et management)*, 1993

<sup>399</sup> FORAY Dominique, *L'économie de la connaissance*, Editions La Découverte, Repère, Paris, 2009, p. 5 et 6

d'autres depuis quelques années. Par exemple, les États-Unis et la Suède connaissent un développement rapide qui s'appuie sur une très forte croissance de la nouvelle économie contrairement à l'Allemagne, l'Italie ou la France où la croissance est très faible<sup>400</sup>.

Face à un constat de retard et un écart important qui se creuse, l'Union européenne se fixe un objectif lors de la réunion du Conseil européen en mars 2000 à Lisbonne. Son but était de devenir d'ici 2010, « l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale »<sup>401</sup>. Cette stratégie est dite « stratégie de Lisbonne » et va être examinée chaque année. Lors du Conseil européen de Barcelone en 2002, un examen de la bonne progression des objectifs est effectué. Il est déclaré qu'il y a « des réalisations importantes, mais aussi des domaines où l'on a progressé trop lentement. [...] L'objectif est maintenant de simplifier et de consolider cette stratégie, de manière à assurer une mise en oeuvre plus efficace des décisions qui ont été prises par le passé et de celles qui l'ont été aujourd'hui »<sup>402</sup>. En novembre 2004, Wim KOK, ancien premier Ministre néerlandais, fait le point et considère que cette stratégie a échoué<sup>403</sup>. Lors du Conseil européen de Bruxelles en mars 2005, l'objectif initial est abandonné et les orientations de la stratégie sont redéfinies. Toutefois, les objectifs souffrent de nombreuses faiblesses (nombre trop important d'objectifs, inefficacité de la méthode employée et manque de moyens financiers), si bien que l'échec est manifestement constaté en 2010<sup>404</sup>. Un tel constat était prévisible du fait de la divergence des priorités, du manque d'une volonté politique claire et d'un investissement financier de l'Union européenne trente fois moins important que les États-Unis<sup>405</sup>.

271. Pour avancer en apprenant de ses erreurs, une nouvelle stratégie est approuvée en 2010 lors du Conseil européen. Ce nouveau plan stratégique est élaboré sur la base d'objectifs plus

---

<sup>400</sup> SAINT-ETIENNE Christian et LE CACHEUX Jacques, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Conseil d'analyse économique, La Documentation Française, 2005, p. 39 à 41

<sup>401</sup> Conseil européen, *Conclusions de la présidence*, Lisbonne, 23 et 24 mars 2000, §5

<sup>402</sup> Conseil européen, *Conclusions de la présidence*, Barcelone, 15 et 16 mars 2002, §4

<sup>403</sup> KOK Wim, *Relever le défi. La stratégie de Lisbonne pour la croissance et l'emploi*, Bruxelles, OPOCE, nov. 2004, <http://www.eurosfairer.prd.fr/>

<sup>404</sup> ALLEMANT Frédéric, *La Stratégie de Lisbonne*, dans *L'Union économique et monétaire : origine, fonctionnement et futur*, CVCE, Dossier thématique, 2013

<sup>405</sup> GAILLARD Marion, *De la stratégie de Lisbonne à la stratégie Europe 2020*, Vie Publique, 11 nov. 2018

réalistes et vise une « croissance intelligente, durable et inclusive »<sup>406</sup>. On parle de la « stratégie Europe 2020 ». Cinq objectifs y sont énoncés : un taux d'emploi de 75 % de la population âgée de 20 à 64 ans, un investissement dans la recherche et le développement de 3 % du PIB de l'Union européenne, la lutte contre le changement climatique (réduction de 20 % des émissions de gaz à effet de serre par rapport à 1990, utilisation des sources d'énergie renouvelable à hauteur de 20 % et augmentation de 20 % de l'efficacité énergétique), l'amélioration du niveau d'éducation (abaissement du taux de sortie précoce du système scolaire à moins de 10 % et un taux de diplômation de l'enseignement supérieur au moins de 40 % pour la population âgée de 30 à 34 ans) et le renforcement de la lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale (réduction d'au moins 20 millions le nombre de personnes touchées par la pauvreté ou l'exclusion sociale)<sup>407</sup>.

272. Une décennie plus tard, un bilan peut être dressé. En 2019, la France a progressé dans les objectifs sans pour autant les atteindre mais reste très en retard par rapport à ses voisins en matière d'énergies renouvelables<sup>408</sup>. Plus largement, l'ensemble de l'Union européenne progresse également mais les objectifs ne sont pas tous remplis<sup>409</sup>. De tels efforts ne restent néanmoins pas en vain car l'amélioration de la situation sur le vieux continent ne peut que renforcer son attractivité par rapport aux Etats-Unis.

## 2. Le bien-être collectif

273. Le bien-être collectif constitue le second volet d'identification actuelle de la concurrence fiscale étatique (a) et se distingue des critères économiques et d'innovation. Si les deux premiers constituent un fruit de l'activité de l'Etat et sont aptes à faire l'objet d'un marché, tel n'est pas le cas du bien-être collectif qui est une notion abstraite (b).

### a) Le sens du terme « bien-être collectif »

---

<sup>406</sup> Conseil européen, *Conclusions*, Bruxelles, 17 juin 2010, §1

<sup>407</sup> Ibid., Annexe 1, p.11 et 12

<sup>408</sup> Eurostat, *Smarter, greener, more inclusive? Indicators to support the Europe 2020 strategy — 2019 edition*, p. 89, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/10155585/KS-04-19-559-EN-N.pdf/b8528d01-4f4f-9c1e-4cd4-86c2328559de>

<sup>409</sup> Données extraites du site de la Commission européenne, accessibles sur : <https://ec.europa.eu/> [consulté le 16 mars 2021]

274. Le bien-être collectif peut être perçu comme un indicateur de bonheur car il reflète les aspects de la qualité de vie au sein d'un territoire donné. Certaines commodités contribuent fortement à ce bien-être collectif telles que l'eau potable, les égouts, les loisirs, les espaces verts, les bibliothèques, l'assurance sociale, les régimes de retraite, l'éducation, l'accès aux soins, la solidité des institutions démocratiques ou encore l'efficacité et la stabilité des services gouvernementaux par exemple<sup>410</sup>. Certains auteurs considèrent d'ailleurs qu'il est à l'origine de nombreux bienfaits dans un Etat : la productivité, la créativité et la coopération en sortent plus efficaces<sup>411</sup>.

275. Malgré les réticences et oppositions, le Professeur Ed Diener affirmait que le bonheur était mesurable<sup>412</sup>. Ce paradigme a pris tout son sens au regard de la mise en place d'indices dans certains systèmes étatiques. Le bien-être collectif peut être mesuré grâce à certains indicateurs, dont celui de l'« indice du bonheur national brut » (BNB) par exemple. Cet indice a été instauré par le roi du Bhoutan et permet de mesurer le bien-être d'une population. Pour le Premier ministre bhoutanais Tshering Tobgay, « cet indice est une vision pionnière qui cible l'augmentation du bonheur et le bien-être de notre peuple ». Il repose initialement sur quatre piliers : un développement économique et social, durable et équitable, la préservation et la promotion des traditions culturelles bhoutanaises, la sauvegarde de l'environnement et une bonne gouvernance<sup>413</sup>. Aujourd'hui, il prend en compte 72 facteurs<sup>414</sup>. Cet indicateur est avant tout une manière de vivre et a même été intégré à la Constitution locale : « L'État doit s'efforcer de promouvoir les conditions pour la poursuite du bonheur national brut. Il doit [...] assurer une bonne qualité de vie pour le peuple du Bhoutan dans un pays progressiste et prospère attaché à la paix et l'amitié dans le monde. »<sup>415</sup>.

---

<sup>410</sup> BRUNSON Liesette, *Le bonheur collectif : une approche-population au bien-être subjectif est-elle possible?*, Revue québécoise de psychologie, vol 38, n°1, 2017, p. 228

<sup>411</sup> Ibid., p. 227

<sup>412</sup> SOVET Laurent, *Bien-être subjectif et indécision vocationnelle: une comparaison interculturelle*, Thèse de Doctorat, CNAM, Paris, 19 nov. 2014, p. 15

<sup>413</sup> Données extraites du site du Bhoutan, accessibles sur <http://www.bhoutan.org/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>414</sup> *Au Bhoutan, le bonheur national brut remplace le PIB*, Le Parisien, 10 sept. 2011

<sup>415</sup> La Constitution du Bhoutan a été adoptée le 18 juillet 2008

276. Cet outil a été testé dans quelques villes comme Seattle ou Sao Polo mais aucun Etat ne mesure son BNB à ce jour<sup>416</sup>. En revanche, il trouve une application concrète par sa reprise sous diverses formes notamment par l'OCDE et les Nations Unies<sup>417</sup>.

En 2011, l'OCDE a créé le « bonheur intérieur brut » (BIB) associant onze thématiques<sup>418</sup> : logement, revenus, emploi, santé, sécurité, éducation, environnement, vie en communauté/lien social, la gouvernance, sentiment de satisfaction personnelle/bien-être, équilibre entre la vie professionnelle et la vie de famille. En 2016, les pays de l'OCDE ont été évalués selon ces critères. La Norvège avait été élue « pays du bonheur » tandis que la France pointait à la 18ème place<sup>419</sup>.

De plus, l'ONU établit chaque année un rapport du bonheur sur des critères similaires : le « World Happiness Report » de l'anglais « Rapport sur le bonheur mondial ». En 2020, la Finlande est élue pays le plus heureux du monde. La France, quant à elle, est classée 20ème<sup>420</sup>.

277. Par ailleurs, l'institut Gallup est en charge de surveiller la qualité de la vie et le bien-être dans les différents pays de la planète<sup>421</sup>, ce qui démontre l'importance grandissante du bien-être dans un Etat.

#### b) La nuance dans l'aptitude à faire l'objet d'un marché

278. Les critères économiques et d'innovation restent terre à terre et ne sont pas considérés comme des indicateurs fiables pour mesurer la qualité de la vie. Ils sont en effet inexploitable car la qualité de vie est totalement déconnectée de l'activité économique<sup>422</sup>.

279. La différence entre ces facteurs réside ainsi dans le fait que les indicateurs économiques et d'innovation sont le fruit de l'activité de l'Etat, tandis que le bien-être collectif désigne un

---

<sup>416</sup> LESAFFRE Clément, *Le Bonheur national brut : ce qu'il faut savoir sur une idée pas si « bisounours »*, Europe 1, 11 avr. 2018

<sup>417</sup> MATEUS Christine, *À quand un ministre du Bonheur en France ?*, Le Parisien, 18 juin 2019

<sup>418</sup> Voir Annexe 3 : *Indicateurs du « bonheur intérieur brut » (BIB) de l'OCDE*

<sup>419</sup> TOULON Alexis, *Le BIB : préférer le bonheur à la richesse*, L'Obs, 27 mai 2011

<sup>420</sup> *World Happiness Report 2021*, 20 mars 2021, accessible sur <https://happiness-report.s3.amazonaws.com/> [consulté le 21 mars 2021]

<sup>421</sup> BRUNSON Liesette, *Le bonheur collectif : une approche-population au bien-être subjectif est-elle possible?*, Revue québécoise de psychologie, vol 38, n°1, 2017, p. 230

<sup>422</sup> Ibid., p. 228

concept plus abstrait et ne peut pas faire l'objet d'un marché car il est et restera propre à l'identité de chaque Etat.

Néanmoins, le champ d'application du PIB s'élargit au fil du temps. Son calcul inclut désormais certains indicateurs révélateurs du bien-être collectif<sup>423</sup>.

## **B) Le bien-être collectif à l'origine d'une compétition entre deux conceptions d'Etats**

280. Deux écoles de pensées concernant les modèles de concurrence fiscale s'affrontent. La conception d'un Etat bienveillant prônant l'amélioration du bien-être de leurs citoyens est initialement défendue (1). Néanmoins, la modélisation de l'Etat léviathan, en vertu de laquelle la maximisation des recettes fiscales est recherchée, s'affirme au fil du temps (2).

### 1. L'Etat bienveillant, la quête du bien-être de ses résidents

281. Le modèle de Tiébout, fondé sur la mobilité des individus (a), se voit dépassé par l'hypothèse de la mobilité du capital (b) qui a une capacité migratoire plus importante.

#### a) L'hypothèse de parfaite mobilité des individus dans le modèle de Tiébout

282. Le modèle de Tiébout s'affirme comme la première littérature moderne sur la concurrence fiscale. Dégagé dans son article fondateur en 1956, ce modèle à l'échelle américaine présente un système dans lequel les gouvernements locaux entrent en concurrence pour attirer de nouveaux résidents sur leur territoire. Les acteurs mobiles choisissent leur lieu d'établissement en comparant les différents avantages fiscaux proposés par les Etats ainsi que les prestations de services publics qu'ils peuvent offrir. Ce « vote avec les pieds » est à l'origine de la pression à la baisse de l'impôt et révèle l'importance du bien-être collectif. Cette théorie servira de base aux courants de pensées et modèles ultérieurs établis à une échelle mondiale.

#### b) L'hypothèse de parfaite mobilité du capital par Zodrow et Mieszkowski, Bucovetsky et Wilson

---

<sup>423</sup> VITTORI Jean-Marc, *Mensonges et vérités du PIB: est-il encore la bonne mesure ?*, Les Echos, 8 oct. 2020

283. Le modèle de Tiébout est repris quelques années plus tard notamment par Zodrow et Mieszkowski en 1986<sup>424</sup> puis par Bucovetsky et Wilson en 1991<sup>425</sup>. Ces travaux tiennent compte des effets de la globalisation et substituent l'hypothèse de parfaite mobilité du capital à celle de parfaite mobilité des individus<sup>426</sup>.

284. D'une part, Zodrow et Mieszkowski imaginent une taxe sur le capital mobile pour financer le secteur public. Ils expliquent que le taux d'imposition du travail est fixe et identique dans toutes les juridictions. En revanche, le capital est mobile et son taux d'imposition diffère selon les Etats. Si un Etat augmente les taxes sur le capital, il devra faire face à la réduction de son stock de capital au profit des autres juridictions<sup>427</sup>. Si le gouvernement accroît son taux d'imposition pour fournir davantage de biens publics, une délocalisation du capital sera évidemment notable<sup>428</sup>. Cela constitue une externalité fiscale. Dans de telles circonstances, les Etats ne s'aventureraient pas à augmenter la taxe sur le capital mais, en contrepartie, leurs biens publics ne seraient donc pas améliorés. Ainsi, la coordination des taux d'imposition du capital serait la solution pour pallier l'externalité fiscale et augmenter le bien-être des citoyens<sup>429</sup>.

285. D'autre part, Bucovetsky et Wilson ont poursuivi cette analyse et soumettent l'idée de deux taxes en plus d'une taxe sur le capital prélevée à la source : une taxe sur le travail et une taxe sur le capital prélevée selon le lieu de résidence<sup>430</sup>. Concernant la taxe sur le travail, celle-ci serait problématique car l'imposition des salaires risquerait d'engendrer une réduction de l'offre de travail. L'offre de services publics s'en trouverait donc inévitablement réduite. Les

---

<sup>424</sup> ZODROW George et MIESZKOWSKI Peter, *Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods*, *Journal of Urban Economics*, vol 19, n°3, 1986, p. 356 à 370

<sup>425</sup> BUCOVETSKY Sam et WILSON John, *Tax Competition with Two Tax Instruments*, *Regional Science and Urban Economics*, vol 21, n°3, 1991, p. 333 à 350

<sup>426</sup> ZOHRY Sara, *Faut-il réellement craindre la concurrence fiscale ?*, lors de la conférence *Les prélèvements obligatoires et le rôle de l'Etat*, 6 mai 2008

<sup>427</sup> RASPILLER Sébastien, *Une analyse économique de la concurrence fiscale*, *Revue française d'économie*, vol 20, n°3, 2006, p. 57

<sup>428</sup> BILLARD Catherine, *Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale: une modélisation en économie géographique*, Thèse de Doctorat, Economies et finances, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2006, p. 33

<sup>429</sup> AVI-YONAH Reuven, *Globalization, Tax Competition and the fiscal Crisis of the Welfare State*, *Harvard Law Review* 113, n° 7, 2000, p.1612

<sup>430</sup> BUCOVETSKY Sam et WILSON John, *Tax Competition with Two Tax Instruments*, *Regional Science and Urban Economics*, vol 21, issue 3, 1991

capitiaux sortiront du pays imposant et les salaires et l'offre de main-d'œuvre augmenteront dans d'autres pays. Le même type d'externalité positive qu'une taxe sur le capital serait donc observé<sup>431</sup>, ce qui est loin de s'approcher du bilan souhaité. Concernant la taxe sur le capital prélevée selon le lieu de résidence, les auteurs démontrent que les Etats seraient en mesure de s'écarter des effets engendrés par les mouvements de capitaux et ainsi éviter toute externalité fiscale<sup>432</sup>. Pour Bucovetsky et Wilson, cet impôt basé sur la résidence entraînerait une fourniture efficace des biens publics<sup>433</sup>. Son absence est clairement préjudiciable.

286. En conclusion, ces trois analyses considèrent les gouvernements comme des despotes bienveillants. De tels modèles reposent sur le fait que les élus sont bienveillants et cherchent à améliorer le bien-être de leurs concitoyens sans se préoccuper du montant de la dépense publique. Dans ces modèles, la concurrence fiscale fait pression sur les Etats pour une imposition à la baisse. Or des taux d'impôt trop faibles n'assurent pas une offre de biens publics locaux efficace. Une quantité sous-optimale de biens publics engendre une inefficacité économique<sup>434</sup>. La concurrence fiscale est donc ici néfaste<sup>435</sup>.

## 2. L'Etat Léviathan, d'un abus vers un compromis dans la maximisation des recettes fiscales

287. L'approche en terme de Léviathan est à l'opposé de l'Etat bienveillant : l'objectif de l'Etat Léviathan tend à maximiser les rentes prélevées sur les recettes fiscales (a). L'Etat Léviathan est donc assoupli et un juste équilibre est trouvé entre l'Etat bienveillant et l'Etat Léviathan : le Léviathan modéré (b).

### a) Le Léviathan : la recherche excessive du profit

---

<sup>431</sup> Ibid.

<sup>432</sup> RASPILLER Sébastien, *Une analyse économique de la concurrence fiscale*, Revue française d'économie, vol 20, n°3, 2006, p. 60

<sup>433</sup> BUCOVETSKY Sam et WILSON John, *op.cit.*, p. 350

<sup>434</sup> CASSETTE Aurélie, JAYET Hubert et PATY Sonia, *Concurrence fiscale et élu Léviathan*, Économie publique, n°18-19, 2006/1-2, p. 4

<sup>435</sup> AVI-YONAH Reuven, *Globalization, Tax Competition and the fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review 113, n° 7, 2000, p. 1612

288. Le modèle de l'Etat Léviathan se traduit par une certaine propension à « maximiser le surplus fiscal, c'est à dire à maximiser le revenu fiscal net des recettes redistribuées obligatoirement aux électeurs sous la forme d'un bien collectif »<sup>436</sup>. Ce comportement prédateur peut être régulé par le mécanisme du système électoral « Political Voice ».

289. Brennan et Buchanan<sup>437</sup> jugent la concurrence fiscale bénéfique dans ce cas car celle-ci permet d'exercer une pression à la baisse sur les taux d'imposition<sup>438</sup>. En limitant les possibilités de dépense inefficente des revenus de l'Etat, la concurrence fiscale discipline l'Etat Léviathan.

290. Les travaux de Mintz et Tulkens<sup>439</sup> puis les recherches de Kanbur et Keen<sup>440</sup> montrent l'influence de la taille des Etats dans les comportements stratégiques. Le pays le plus petit aura tendance à pratiquer un taux strictement inférieur à celui du plus grand pays. Ainsi, la concurrence fiscale aura un effet positif pour le petit pays et toute harmonisation fiscale lui nuira.

291. La seule harmonisation ou coopération possible dans le cadre d'un Etat Léviathan consiste en un taux harmonisé élevé. Cette étude restant peu conclusive, la conciliation de deux gouvernements semble être une bonne opportunité.

#### b) La conciliation de deux modèles de concurrence fiscale par la consécration du Léviathan modéré

---

<sup>436</sup> BILLARD Catherine, *Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale: une modélisation en économie géographique*, Thèse de Doctorat, Economies et finances, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2006, p. 43

<sup>437</sup> BRENNAN Geoffrey et BUCHANAN James, *The Power to Tax : Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, 1980

<sup>438</sup> RASPILLER Sébastien, *Une analyse économique de la concurrence fiscale*, Revue française d'économie, vol 20, n°3, 2006, p. 61

<sup>439</sup> MINTZ Jack et TULKENS Henry, *Commodity tax competition between member states of a federation : equilibrium and efficiency*, Journal of Public Economics, 1986, vol 29, n°2, p. 133 à 172

<sup>440</sup> KANBUR Ravi et KEEN Michael, *Jeux Sans Frontières : Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size*, American Economic Review, 1993, vol 83, n°4, p. 877 à 892

292. Edwards et Keen<sup>441</sup> atténuent le modèle Léviathan tout en s'inspirant du modèle bienveillant. Ces deux auteurs articulent les deux types de gouvernement et consacrent le Léviathan modéré. Ce modèle d'Etat portera une attention toute particulière au bien-être de sa population tout en gardant un oeil sur sa dépense des recettes fiscales<sup>442</sup>.

293. Cette modélisation, également connue sous le nom de Léviathan éclairé, combine le montant de dépenses discrétionnaires que les Etats s'octroient et l'utilité d'un citoyen représentatif<sup>443</sup>.

294. En conclusion, l'État bienveillant s'oppose à l'Etat Léviathan.

Le bien-être des citoyens sera privilégié par l'Etat bienveillant qui minimise les dépenses publiques improductives ou inefficaces. Dans un tel cas, la concurrence fiscale est néfaste car la mobilité du capital entraîne une production sous-optimale de biens publics. Cela provoque en effet une inefficacité économique.

D'un autre côté, l'Etat Léviathan abuse des dépenses publiques. La concurrence fiscale perçue par un modèle de l'Etat Léviathan est alors défendue pour ses vertus en terme de dépense publique : la concurrence fiscale est ici utile car elle limite les possibilités de dépense inefficace des revenus de l'Etat. Un combiné fait son apparition : le Léviathan modéré.

295. En tout état de cause, les critères économiques de la concurrence fiscale étatique, reconnus ou en devenir, semblent incomplets et imprécis. Le droit doit intervenir pour identifier cette concurrence afin de pallier les carences constatées.

## **Section 2 : L'appui de critères juridiques, complémentaires de l'insuffisance des critères neutres**

296. Pour identifier la concurrence fiscale étatique, des instruments juridiques soutiennent l'économie à travers les critères du taux d'imposition (§1) et des niches fiscales (§2).

---

<sup>441</sup> EDWARDS Jeremy et KEEN Michael, *Tax competition and Leviathan*, European Economic Review, 1996, vol 40, n°1, p. 113 à 134

<sup>442</sup> Ibid., p. 62

<sup>443</sup> MADIES Thierry, PATY Sonia et ROCABOY Yvan, *Les stratégies fiscales des collectivités locales - De la théorie à la réalité*, Revue de l'OFCE, n°94, 2005, p. 294

## **§1 - Le taux d'imposition**

297. Le taux d'imposition est un indicateur de présence de la concurrence fiscale étatique. L'impôt devient un véritable objet de compétitivité notamment concernant les impôts sur le bénéfice et les revenus (A) tout comme les impôts sur la production (B).

### **A) Les impôts sur le bénéfice et les revenus**

298. La différence d'imposition entre les Etats marque un élément influent dans la prise de décision du contribuable par rapport au choix de son lieu d'établissement. L'importance de ce facteur varie selon qu'il s'agisse de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (1) ou de l'impôt sur le revenu d'une personne physique (2).

#### **1. L'impôt sur le bénéfice des sociétés, principal vecteur de la concurrence fiscale étatique**

299. De nombreux paramètres jouent dans les décisions d'implantation des sociétés. L'impôt sur les sociétés (IS) est traditionnellement le principal impôt frappant les entreprises et son taux constitue, de ce fait, un élément déterminant de leur localisation. La concurrence fiscale étatique joue un rôle important car elle a pour effet de diminuer le taux d'IS au profit des contribuables. C'est une véritable « course vers le bas » tant au sein de l'Union européenne (a) qu'au niveau planétaire (b).

##### **a) L'impôt sur les sociétés au sein de la zone UE**

300. Cette compétition entre les Etats qui s'efforcent de proposer une fiscalité avantageuse constitue un « dumping fiscal » et devient de plus en plus récurrente au sein de l'Union européenne. La création du marché unique et l'élargissement de l'Union européenne en 2004 ont, respectivement, beaucoup contribué à la mobilité des bases d'imposition et à la baisse des taux d'imposition dans l'Union européenne. Dans la majorité des nouveaux États membres de l'époque, le taux d'imposition de l'IS était déjà moins élevé que les Etats déjà membres, excepté

en Irlande et en Autriche : le taux moyen d'IS dans l'Union européenne de l'époque était de 29% en 2006 contre 20% pour les nouveaux membres<sup>444</sup>.

301. Depuis des années, la course au moins-disant fiscal ne fait que s'accroître. Les données de la Commission européenne<sup>445</sup> montrent la tendance à la baisse de l'IS. A sa lecture, les 28 Etats membres de l'Union européenne ont réduit en moyenne leur IS de 35% en 1995 à 21,4% en 2020, soit 13,6 points en moins. Le Portugal, Malte et la France sont les trois seuls pays à pratiquer un IS au-dessus de 30%. De leur côté, la Bulgarie et la Hongrie ont le taux d'IS le plus attractif à hauteur de 10,0 et 10,8%. L'Irlande attire également de nombreuses entreprises. Dublin défend sa fiscalité paradisiaque avec son taux de 12,5% et reste une destination attractive pour les investissements malgré les scandales médiatiques mettant en cause son modèle et la firme à la pomme.

302. De son côté, la France est en retrait et compte néanmoins rester dans la compétition. L'IS français est en phase de décroissance : s'il était de 33,1/3% jusqu'à peu, la France abaisse progressivement son taux d'IS. La loi de finances pour 2018<sup>446</sup> disposait que la baisse de l'IS, codifiée à l'article 219 du code général des impôts, se ferait par différents paliers : 33,1/3% pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018, 31% pour 2019, 28% pour 2020, 26,5% pour 2021 et 25% pour 2022. La trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés a toutefois été modifiée à deux reprises pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires de plus de 250 millions d'euros. Dans un premier temps, la loi du 24 juillet 2019<sup>447</sup> a soumis ces entreprises au taux de 33,1/3% pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 alors que ce taux devait être initialement abaissé à 31%. Dans un second temps, la loi de finances pour 2020<sup>448</sup> a soumis ces entreprises au taux de 31% pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020 alors que ce taux devait être initialement abaissé à 28%.

---

<sup>444</sup> OCDE, *Concurrence fiscale : comment rester compétitif?*, dans *Études économiques de l'OCDE*, vol 17, n°17, 2007, p. 155

<sup>445</sup> Données du site de la Commission européenne, Févr. 2020, accessible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr) [consulté le 16 mars 2021]

<sup>446</sup> Loi n° 2017-1837 du 30 déc. 2017 de finances pour 2018, art. 84, 1, F, 2° : JO n°305 du 31 déc. 2017

<sup>447</sup> Loi n° 2019-759 du 24 juill. 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, art. 4 : JO n°171 du 25 juill. 2019

<sup>448</sup> Loi n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 39 : JO n°302 du 29 déc. 2019

303. Actuellement, les taux de l'IS font l'objet de distorsions et des discussions sur une assiette commune pour l'impôt des sociétés sont en cours. Deux propositions de directive ont été publiées par la Commission européenne le 25 octobre 2016<sup>449</sup> dans un but d'harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. D'une part, l'Assiette Commune pour l'Impôt sur les Sociétés (ACIS) et, d'autre part, l'Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS). Leur but est respectivement de standardiser le calcul de l'assiette de l'IS dans tous les pays européens, et de prévoir les mécanismes de consolidation des résultats réalisés par un même groupe dans différents Etats ainsi que les clés de répartition de l'imposition des groupes entre les Etats membres. L'initiative est ambitieuse et mérite d'être étudiée plus en détail ce qui fera l'objet d'un développement ultérieur<sup>450</sup>.

304. En conclusion, la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne s'est donc intensifiée au fil des années notamment par l'achèvement du marché unique en 1993 qui permet aux entreprises de diversifier leurs implantations et de multiplier les établissements dans les différents États membres<sup>451</sup>. Elles profitent des différences de taux d'imposition de l'IS pour faire leur choix de lieu d'établissement. Cette tendance générale à la baisse des taux d'imposition des entreprises et les différences de taux d'IS selon les Etats demeurent ainsi un marqueur de la concurrence fiscale étatique<sup>452</sup>.

#### b) L'impôt sur les sociétés dans le monde

305. La mise en place d'une politique fiscale incitative se développe aux quatre coins du monde, soit pour attirer des activités économiques génératrices d'emplois et de richesses, soit

---

<sup>449</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), 25 oct. 2016 ; Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS)*, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), 25 oct. 2016

<sup>450</sup> Voir §2 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *Le projet cohérent et opportun de l'ACCIS*

<sup>451</sup> LE CACHEUX Jacques, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne*, Idées économiques et sociales, vol 154, n°4, 2008, p. 25

<sup>452</sup> ZUIJDENDORP Bert, *Quel avenir pour l'impôt sur les sociétés ?*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 19 mars 2020, act. 192, p. 1

pour éviter que des entreprises, ne quittent le territoire concerné pour un système fiscal plus avantageux<sup>453</sup>.

306. La deuxième édition des statistiques de l'impôt sur les sociétés réalisées par l'OCDE<sup>454</sup> indiquent qu'entre 2000 et 2020, le taux normal de l'IS a diminué dans 88 juridictions, est resté stable dans 15 Etats et a augmenté dans 6 autres pays<sup>455</sup>. 9 Etats<sup>456</sup> ont abaissé leur taux de l'IS d'au moins 20 points<sup>457</sup>.

307. Au sein de la zone OCDE, le rapport de cette organisation internationale sur la réforme fiscale en 2019, publié le 5 septembre 2019, constate l'ampleur du phénomène de dumping fiscal par la poursuite d'une tendance à la diminution des taux des impôts sur les sociétés au sein des pays membres de l'OCDE. Le taux moyen de l'IS dans la zone OCDE est passé de 50 % au début des années 80 à 32,5 % en 2000 puis à 23,5 % en 2019<sup>458</sup>.

308. Aux Etats-Unis, suite à l'annonce de la réforme fiscale du Président, Donald Trump, le taux de l'impôt fédéral sur les sociétés est passé de 35 % à 21 % dès 2018, ce qui a fortement renforcé l'attractivité américaine et donc alimenté la concurrence fiscale.

309. Lors du Global Business Forum à New York en septembre 2018, Theresa May, ancienne Première ministre britannique, s'était engagée à réduire l'IS du Royaume-Uni à 17% d'ici 2020, contre 19% à l'époque<sup>459</sup>. George Osborne, politique britannique, s'en réjouissait et a fait remarquer que « le Royaume-Uni est passé de l'un des régimes fiscaux pour les entreprises les moins compétitifs au monde à l'un des plus compétitifs »<sup>460</sup>. En revanche, il semble que le souhait du gouvernement n'ait pas encore été exaucé car le système fiscal britannique taxe toujours les entreprises à un taux de 19% en 2020.

---

<sup>453</sup> OLIVA Éric, *Compétitivité et impôt. Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !*, Pouvoirs, vol. 151, n° 4, 2014, p. 111

<sup>454</sup> OCDE, *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, Deuxième édition, 8 juill. 2020, p. 10

<sup>455</sup> Il s'agit de Andorre, le Chili, Hong Kong, l'Inde, les Maldives et Oman

<sup>456</sup> Il s'agit de Aruba, Barbados, la Bosnie Herzégovine, l'Allemagne, la Bulgarie, Guernesey, Jersey, l'Île-de-Man et le Paraguay

<sup>457</sup> Voir Annexe 4 : *Taux légaux de l'impôt sur les sociétés en 2020*

<sup>458</sup> OCDE, *Tax Policy Reforms 2019, OECD and Selected Partner Economies*, Paris, 2019, p. 57

<sup>459</sup> DEWITTE Dominique, *May : « Le Royaume-Uni aura l'impôt sur les sociétés le plus faible du G20 après le Brexit »*, Express Business, 27 sept. 2018

<sup>460</sup> ALBERT Eric, *Le Royaume-Uni déterra la hache de guerre fiscale*, Le Monde, 17 mars 2016

310. Par ailleurs et plus largement, les modèles fiscaux indien et chinois s'affirment comme deux géants asiatiques à l'origine de distorsions de concurrence fiscale.

D'une part, l'Inde n'était que très peu ouverte aux capitaux étrangers au début du XXI<sup>ème</sup> siècle et le chiffre en milliards de dollars d'investissements étrangers par an en Inde était vingt fois inférieur à celui de la Chine<sup>461</sup>. Le gouvernement indien a franchi un pas décisif dans son histoire en 2001 lors de l'annonce de l'ouverture totale de plusieurs secteurs industriels et de services aux investissements étrangers<sup>462</sup>. Afin de stimuler la compétitivité fiscale de l'Inde, le gouvernement assouplit les restrictions aux investissements étrangers en 2016 dans quatre secteurs clés : le commerce, l'aviation civile, la défense et les médias. A l'époque, le Premier ministre, Narendra Modi ambitionnait que cette nouvelle politique fiscale ferait de l'Inde « l'économie la plus ouverte aux IDE du monde »<sup>463</sup>. L'ouverture des capitaux dans les principaux secteurs stratégiques, baptisée « Make in India », a été stratégique puisqu'un accroissement du flux de capitaux étrangers à destination de l'Inde a été remarqué après cette mesure<sup>464</sup>. Ce défi vertigineux n'est cependant que partiellement rempli car l'Inde est le huitième pays attirant des investissements étrangers en 2018<sup>465</sup>. Par la suite, l'Inde continue alors les réformes nécessaires à son développement et évolue dans un climat fiscal de plus en plus attractif en abaissant son taux d'IS de 30% à 22% pour les multinationales et par l'imposition des entreprises manufacturières créées à partir du 1er octobre 2019 à hauteur de 15 %<sup>466</sup>. Cette mesure annoncée en 2019 est effective à partir de l'année fiscale 2020-2021, soit depuis le 1er avril 2020. Ce nouveau régime s'applique aux sociétés seulement si elles répondent à certaines conditions. Les nouvelles sociétés manufacturières ont en effet pour obligation de ne pratiquer aucune activité autre que la fabrication, la production et la recherche ou la distribution de produits qui sont fabriqués ou qui sont produits<sup>467</sup>. En 2019, l'Inde comptait

---

<sup>461</sup> MADAN Satya, *L'Inde ouvre les portes de ses entreprises aux capitaux étrangers*, Les Echos, 21 mai 2001

<sup>462</sup> Ibid.

<sup>463</sup> *L'Inde va assouplir l'encadrement des investissements étrangers*, Les Echos, 20 juin 2016

<sup>464</sup> *Élections en Inde: le bilan économique en demi-teinte de Modi*, Capital, 7 avr. 2019

<sup>465</sup> Nations unies, *Rapport sur l'investissement dans le monde*, 2019, p. 3

<sup>466</sup> DIETERICH Carole, *Inde : forte baisse de l'impôt sur les sociétés pour redynamiser la croissance*, Les Echos, 20 sept. 2019

<sup>467</sup> KPMG, *Inde – Forte baisse des taux d'imposition des sociétés*, 1er oct. 2019

50 milliards de dollars entrants d'investissement direct étranger<sup>468</sup>. Si les groupes étrangers étaient autrefois frileux à l'idée d'investir en Inde, cette vision est aujourd'hui totalement dépassée. D'ailleurs, en 2020, la multinationale Facebook a informé de son investissement de 5,7 milliards de dollars dans l'opérateur mobile indien Jio Platforms<sup>469</sup>. La remontée de l'Inde au sein du classement des Etats les plus attractifs en terme d'investissements étrangers est spectaculaire et la redynamisation du pays est en plein essor. L'Inde est aujourd'hui le nouvel impératif des investisseurs européens<sup>470</sup>.

D'autre part, la Chine s'est donnée les moyens de conforter son attractivité en 2017. Suite à l'adoption de l'ambitieuse réforme fiscale par le Congrès américain évoquée ci-dessus, le taux d'imposition des bénéfices des sociétés était alors plus faible aux Etats-Unis (21%) qu'en Chine (25%)<sup>471</sup>. Cette réforme américaine incite le rapatriement de certaines activités des entreprises américaines aux Etats-Unis. Afin de contrer cette mesure et renouveler son attractivité, l'empire du Milieu a donc pris la décision d'exonérer temporairement les entreprises étrangères d'un impôt sur les bénéfices. Une condition doit être néanmoins remplie afin de profiter de cette exemption fiscale : l'entreprise doit investir les bénéfices dans des secteurs précis désignés par Pékin. Ces secteurs précis concernent notamment l'industrie manufacturière, les services, la construction, l'équipement, la recherche et le développement. Cette nouvelle politique a pris effet de manière rétroactive le 1er janvier 2017 avec une circulaire du 21 décembre 2017 mais malgré les efforts du gouvernement chinois, celui-ci a toutefois subi les conséquences de l'assouplissement américain puisque les investissements européens en Chine avaient chuté de 23% au premier semestre 2017<sup>472</sup>. La Chine gagne néanmoins du terrain et parvient finalement à ses fins à force de volonté acharnée d'ouverture de son territoire aux investisseurs étrangers. Le rapport sur l'investissement dans le monde<sup>473</sup>, publié par l'Organisation des Nations Unies pour le commerce et le développement, constate la hausse des investissements étrangers en Chine. En 2018, les flux mondiaux d'investissement

---

<sup>468</sup> *BNP Trade Solutions - Inde,*

[http://m.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/implanter/inde/investir?accepter\\_cookies=oui](http://m.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/implanter/inde/investir?accepter_cookies=oui)

<sup>469</sup> *Facebook va investir 5,7 milliards de dollars dans l'indien Jio Platforms*, BFM Business, 23 avr. 2020

<sup>470</sup> *PARSONS Nick, Pourquoi l'Inde est-elle le nouvel impératif des investisseurs européens ?*, Les Echos, 11 sept. 2018

<sup>471</sup> *AMALVY Rémi, La Chine assouplit sa fiscalité pour attirer de nouveaux investissements étrangers*, La Croix, 29 déc. 2017

<sup>472</sup> *Chine : une fiscalité plus attractive pour les entreprises étrangères*, La Tribune, 29 déc. 2017

<sup>473</sup> *Nations unies, Rapport sur l'investissement dans le monde*, 2019

étranger direct à destination de la Chine étaient en hausse de 4%<sup>474</sup>. La Chine est classée deuxième pays attirant des investissements étrangers après les États-Unis<sup>475</sup>. Bien que les efforts payent, des critiques persistent concernant le manque d'ouverture de la Chine à l'égard des entreprises étrangères<sup>476</sup>. Afin de prouver son engagement en faveur d'un environnement plus favorable aux investissements étrangers, l'Assemblée nationale Populaire de Chine adopte la nouvelle loi sur l'investissement étranger le 15 mars 2019<sup>477</sup>. En vigueur depuis le 1er janvier 2020, cette nouvelle loi assouplit l'investissement étranger en Chine en levant notamment une restriction majeure dans le secteur financier. Bien que les investisseurs étrangers restent exclus de nombreux secteurs d'activité tels que la santé, l'enseignement supérieur, le conseil légal sur les lois chinoises ou l'audiovisuel par exemple, cette liste se réduit peu à peu. Ces restrictions sont citées dans le « catalogue de la liste négative sur les investissements étrangers en Chine » communément appelé « liste négative ». En 2019, le pays comptait environ 961.000 entreprises à capitaux étrangers selon un rapport publié par le ministère du Commerce et les médias confirment encore actuellement que « l'appétit des investisseurs étrangers pour les actifs en Chine reste solide »<sup>478</sup>.

311. Les politiques fiscales indienne et chinoise sont en pleine évolution et leur stratégie de conquête du monde est ambitieuse. Ces deux États bouleversent la concurrence fiscale étatique et s'affirment comme de véritables concurrents dans cette compétition.

312. En moyenne, les taux de l'IS reculent depuis les deux dernières décennies. Une véritable convergence des systèmes fiscaux abaisse en effet le taux d'imposition de l'IS. Toutefois, de fortes disparités subsistent entre les pays et ces différences de fiscalité propre aux entreprises constituent l'un des déterminants dans leur décision d'implantation. Le taux d'imposition de l'IS se révèle ainsi comme un critère de la concurrence fiscale étatique, à la différence d'autres impôts.

---

<sup>474</sup> Ibid., p. 11

<sup>475</sup> Ibid., p. 2

<sup>476</sup> LEMAITRE Frédéric, *Les entreprises européennes déplorent le manque de réformes en Chine*, Le Monde, 18 sept. 2018

<sup>477</sup> GUILLEMOLES Alain, *La Chine fait des concessions aux investisseurs étrangers*, La Croix, 17 mars 2019

<sup>478</sup> SCHAEFFER Frédéric, *L'appétit des investisseurs étrangers pour la Chine reste solide*, Les Echos, 22 juin 2020

## 2. Le rôle secondaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la concurrence fiscale étatique

313. L'impôt sur le revenu (IR) des personnes physiques est un impôt direct qui porte sur les revenus des individus. Par revenu est entendu tout revenu du travail, revenu mobilier ou encore revenu foncier par exemple. La base imposable au titre de l'IR est déterminée par la législation fiscale de chaque Etat. Bien que le taux de cet impôt à l'égard des personnes physiques soit plus ou moins intéressant selon les Etats (a), la part de responsabilité de l'IR dans la concurrence fiscale étatique reste marginale car le poids de la migration des personnes physiques est moins important que celui de la délocalisation des entreprises (b).

### a) Une pression fiscale différente selon les Etats dans le cadre de l'impôt sur le revenu

314. Des réformes fiscales significatives ont été menées par la majorité des Etats au fil des années concernant l'IR. En 2019, les disparités sont fortes. Un classement précis ne peut être effectué qu'en fonction de la situation matrimoniale et le revenu. Plusieurs cas types peuvent être cités et donc différer dans leur imposition selon les pays. Traditionnellement, plusieurs hypothèses sont recensées : un contribuable célibataire sans enfant (A1), un contribuable célibataire avec deux enfants (A2), un couple marié sans enfants (B1), un couple marié avec 2 enfants (B2).

315. A titre d'exemple, dans l'hypothèse d'un ouvrier célibataire sans enfant (cas A2), un classement de pays peut être établi. Dans son cas, les pays scandinaves sont les Etats où la pression fiscale résultant de l'impôt sur le revenu est particulièrement forte avec des taux moyens avoisinant les 30 %. Viennent ensuite la Belgique (taux moyens de 25%), l'Irlande et l'Allemagne (taux proches de 20%), l'Italie et le Royaume-Uni (taux moyens de 15 %), l'Espagne (taux entre 10% et 15%). Enfin, les Etats où la pression fiscale est faible sont le Luxembourg, l'Autriche, la France, le Portugal, les Pays-Bas et la Grèce (taux généralement inférieurs à 10%)<sup>479</sup>.

---

<sup>479</sup> MARINI Philippe, *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport Sénat n°483, 1998, p. 9

L'étendue des tranches des barèmes de l'IR diffère selon les Etats. Le tableau<sup>480</sup> montre que le Danemark, la Suède, la Belgique et l'Espagne ont une imposition particulièrement forte. Au Royaume-Uni, le taux de 40% est atteint dès 43.000 £ (environ 53.000 €) tandis qu'en France, le taux de 30% est maintenu jusqu'à 72.617 €<sup>481</sup>.

316. Une étude de 2012 décèle deux différences principales entre les pays anglo-saxons et les pays à tradition sociale-démocrate<sup>482</sup>. Les premiers ont peu de tranches d'imposition et le taux devient fixe très rapidement. Les deuxièmes proposent un nombre de tranches plus important et l'impôt sur le revenu est très progressif. Si le régime fiscal français est très favorable aux revenus des classes populaires et moyennes, le système américain est nettement plus avantageux pour les très hauts revenus<sup>483</sup>.

317. Une esquisse d'une classification générale mondiale peut néanmoins être dessinée. Les pays dits les plus attractifs fiscalement pour les revenus des personnes physiques sont Malte, Antigua-et-Barbuda, le Royaume-Uni, Andorre, le Portugal, l'Ile Maurice, les Bahamas, Monaco, la Bulgarie et les Emirats Arabes Unis<sup>484</sup>. Certains de ces Etats proposent, entre autres, un taux d'imposition des revenus des personnes physiques très faible tandis que d'autres vont plus loin en prévoyant une exemption d'impôts. Malte et le Royaume-Uni prévoient la non-imposition des revenus internationaux, les Bahamas et Monaco offrent la neutralité fiscale, Antigua-et-Barbuda fait la promotion de l'absence totale de taxes sur les personnes physiques, Andorre, la Bulgarie et Maurice offrent respectivement un taux d'imposition d'IR de 10%, 10% et 15 % et enfin, le Portugal et les Emirats Arabes Unis exemptent le contribuable expatrié d'impôt sur le revenu<sup>485</sup>.

---

<sup>480</sup> Voir Annexe 5 : *Etendue des tranches des barèmes de l'IR entre la France, l'Allemagne, l'Italie, les Pays-Bas, la Suède, le Danemark, la Belgique, le Royaume-Uni, l'Espagne et le Luxembourg en 2019*

<sup>481</sup> NOUEL Bertrand, *Les barèmes d'imposition sur le revenu en Europe*, iFrap, 28 févr. 2019

<sup>482</sup> *L'impôt sur le revenu assomme-t-il les contribuables français ? Pas vraiment...*, 365 Mots, 14 oct. 2012

<sup>483</sup> *L'impôt sur le revenu assomme-t-il les contribuables français ?*, 365 Mots, 14 oct 2012

<sup>484</sup> *Expatriation : quels sont les pays fiscalement les plus attractifs ?*, Les Echos, 29 avr. 2016

<sup>485</sup> Ibid.

318. Pour aller plus loin et sortir du cadre de l'impôt sur le revenu, il convient de noter que jusqu'en 2018, la France était dotée de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)<sup>486</sup>. L'ISF a été supprimé et l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) le remplace depuis. L'imposition du patrimoine a été abolie pour les personnes physiques par quelques-uns de ses voisins à savoir l'Allemagne, l'Autriche, la Finlande, l'Italie, le Luxembourg et le Danemark<sup>487</sup>. En revanche, l'existence de cet impôt ou d'un équivalent persiste notamment au Japon, en Espagne, aux Pays-Bas, en Norvège, en Suisse et au Liechtenstein, Etats dont la réputation d'attractivité fiscale n'est pas reconnue. Il s'ajoute à l'impôt sur le revenu ce qui peut fortement alourdir la note pour un contribuable à hauts revenus.

#### b) Le rôle peu important de l'impôt sur le revenu dans la concurrence fiscale étatique

319. Les expatriations sont au cœur du débat fiscal, or la concurrence fiscale étatique n'affecte pratiquement que les bases fiscales mobiles. Ainsi, seule une minorité de contribuables personnes physiques seront concernés par la possible expatriation suite à une pression fiscale trop forte afin de réduire leur imposition au titre de l'IR. Les flux de départs représentent en effet 1/800ème de la population active et seulement une petite partie d'entre eux se délocalise pour un motif lié à l'IR<sup>488</sup>.

320. Une expatriation pour une personne physique implique une coupure des relations personnelles ce qui est chose impossible pour les individus investis dans la vie culturelle, sociale et politique locale<sup>489</sup>. Ce sacrifice tempère donc les migrations de contribuables et explique aussi l'ampleur encore limitée d'expatriations. L'ancrage local est très fort comme le montre une enquête<sup>490</sup> effectuée sur 600 dirigeants de petite ou moyenne entreprise (PME)<sup>491</sup>

---

<sup>486</sup> L'ISF concernait les personnes physiques détenant un patrimoine net taxable strictement supérieur à 1,3 millions d'euros. Son assiette étaient constituée par l'ensemble des biens, droits, et valeurs du foyer fiscal.

<sup>487</sup> HAYAT Gazzane, *La France est-elle le dernier pays d'Europe à appliquer l'ISF ?*, Le Figaro, 23 août 2016

<sup>488</sup> Conseil des impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22ème rapport au Président de la République, Septembre 2004, p. 141

<sup>489</sup> Ibid., p. 135

<sup>490</sup> DUCHENEAUT Bertrand, *Les dirigeants de PME : enquête, chiffres, analyses pour mieux les connaître*, Editions Maxima, 1996

<sup>491</sup> Une PME est une entreprise dont la taille ne dépasse pas certaines limites. La taille est définie à partir du nombre d'employés, du chiffre d'affaires ou du bilan. Les définitions de ces limites diffèrent

en France : sept individus sur dix interrogés déclarent ne pas vouloir quitter leur province d'origine. A l'échelle internationale, la conclusion est donc similaire.

321. L'impact de la concurrence fiscale internationale sur la localisation des contribuables les plus fortunés est donc faible et l'IR des personnes physiques ne peut donc pas être considéré comme un élément indiquant la présence d'une concurrence fiscale étatique. Seul un impôt touchant les sociétés est susceptible de faire pencher la balance en faveur d'une délocalisation et être considéré, à ce titre, comme un facteur d'identification de la concurrence fiscale étatique. Sont concernés notamment l'impôt sur le bénéfice des sociétés mais également l'impôt sur la production des sociétés.

## **B) Les impôts sur la production**

322. Les impôts sur la production « affectent directement les décisions des entreprises en termes de choix des modes de production et de prix et peuvent donc pénaliser leur productivité et leur compétitivité »<sup>492</sup>. Composé de plusieurs contributions (1), l'impôt sur la production pèse lourdement sur les entreprises (2), ce qui pourrait influencer le contribuable dans sa décision de lieu d'établissement et donc alimenter et identifier la concurrence fiscale étatique.

### **1. Un impôt regroupant une multitude de taxes**

323. L'impôt sur la production englobe un grand nombre de taxes dont la contribution sociale de solidarité des sociétés (a) et la contribution économique territoriale (b) qui sont considérées comme les contributions les plus nocives.

#### **a) La contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S)**

324. La C3S est une contribution assise sur le chiffre d'affaires (CA) hors taxes réalisé par une société instaurée par la loi de finances de 1992 en France. Jusqu'en 2014, les entreprises

---

selon les pays. En France, une entreprise est considérée comme une PME si le nombre de salariés est compris entre 10 et 250 et si le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas les 50 millions d'euros ou si le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

<sup>492</sup> MARTIN Philippe Martin et TRANNOY Alain, *Les impôts sur (ou contre) la production*, Notes du conseil d'analyse économique, n° 53, Juin 2019, p. 1

dont le CA annuel hors taxes ne dépassait pas 760 000 euros en étaient exonérées. Une réforme a ensuite été initiée dans le cadre du pacte de responsabilité et de solidarité et le seuil au-dessus duquel les entreprises étaient redevables de la C3S s'est élevé à 3,25 millions d'euros en 2015, puis 19 millions d'euros en 2016. Ce seuil de 19 millions d'euros est toujours d'actualité à ce jour.

325. La C3S pèse sur le chiffre d'affaires d'une entreprise. Le taux global (C3S et sa contribution additionnelle) est fixé nationalement à 0,16 % du CA après abattement de 19 millions d'euros.

En 2019, plus de 21 000 entreprises étaient concernées et le produit total recouvré s'est élevé à environ 3,9 milliards d'euros<sup>493</sup>.

#### b) La contribution économique territoriale (CET)

326. La CET est composée de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et la cotisation foncière des entreprises (CFE)<sup>494</sup>. Elle remplace la taxe professionnelle suite à sa suppression en 2010. La somme de la CFE et de la CVAE (la CET) est plafonnée à 3 % de la valeur ajoutée au niveau de l'entreprise.

327. La CVAE est prévue aux articles 1586 ter et suivants du Code général des impôts. Elle est due par les entreprises dont le CA est supérieur à 500 000 euros. Son assiette est la différence entre les produits<sup>495</sup> et les charges<sup>496</sup>. Son taux, fixé au niveau national, est progressif et varie

---

<sup>493</sup> Données extraites du site de l'URSSAF, accessibles sur <https://www.urssaf.fr/portail/c3s> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>494</sup> CGI, art. 1447-0

<sup>495</sup> Les produits à retenir pour le calcul de la base d'imposition à la CVAE comprennent : le chiffre d'affaires, la production stockée (compte 713), la production immobilisée (comptes 721 et 722), les subventions d'exploitation (comptes 74 et 7715), les autres produits de gestion courante (comptes 752 à 758, sauf le compte 755), les transferts de charges refacturées et les transferts de charges déductibles de la valeur ajoutée (comptes 791 à 797) et les rentrées sur créances amorties se rapportant au résultat d'exploitation.

<sup>496</sup> Les charges imputables sur les produits retenus pour calculer le montant de la valeur ajoutée taxable à la CVAE sont : les achats de marchandises, de matières premières et d'approvisionnement, la variation de stocks, les prestations et frais payés, les services extérieurs et les autres charges externes (comptes 61 et 62), les autres charges de gestion courante (comptes 651 à 68, sauf le compte 655), les moins-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles attachées à une activité normale et courante, les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, les contributions indirectes et la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, et la fraction des dotations aux

de 0% à 0,75% et s'applique à la valeur ajoutée déterminée à partir du chiffre d'affaires. 17,7 milliards d'euros de recettes ont été perçus en 2018 au titre de la CVAE<sup>497</sup>.

328. La CFE est prévue par les articles 1447 et suivants du Code général des impôts. Elle est due par les entreprises qui exercent de manière habituelle une activité professionnelle non salariée à partir de la valeur locative des locaux professionnels. Elle est basée en effet uniquement sur les biens soumis à la taxe foncière et cette base d'imposition est soumise à un taux d'imposition voté par les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale. La CFE a rapporté 8 milliards d'euros en 2018<sup>498</sup>.

## 2. Le poids excessif des impôts sur la production

329. Ces impôts de production sont nocifs pour la France (a), raison pour laquelle leur suppression partielle est en cours de discussion (b).

### a) Des conséquences nuisibles pour la compétitivité des entreprises françaises

330. Les impôts de production pénalisent l'industrie française. Ils affectent en effet les choix d'investissement d'une entreprise en baissant la rentabilité, ce qui handicape sa productivité et sa compétitivité<sup>499</sup>. Le Conseil des Prélèvements obligatoires reconnaît que « cet ensemble hétéroclite de taxes assises sur les salaires, la valeur ajoutée, le chiffre d'affaires ou le foncier affecte la compétitivité des entreprises, tout en limitant l'assiette de l'IS »<sup>500</sup>.

331. Dans une étude réalisée en 2019, le Conseil d'analyse économique compare la France à ses voisins européens en terme d'imposition sur la production à l'aide de la rubrique D29 de la comptabilité nationale nommée « Autres impôts sur la production » regroupant tous les impôts

---

amortissements pour dépréciation afférents aux immobilisations corporelles mis à disposition dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail, ou encore d'une convention de location de plus de 6 mois.

<sup>497</sup> Données extraites du site de l'INSEE, accessibles sur <https://www.insee.fr/fr/statistiques/4277812?sommaire=4318291> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>498</sup> Ibid.

<sup>499</sup> COIN Raphaël, *Coronavirus : après le tsunami sanitaire, devons-nous nous préparer à un tsunami fiscal ?*, Revue de Droit Fiscal, n°20, 14 mai 2020, ét. 164, p. 4, §10

<sup>500</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, Sept. 2020, p. 41

supportés par les entreprises du fait de leurs activités de production<sup>501</sup>. Le bilan est sans appel et le Conseil constate l'importance de ses impôts sur la production. La différence est en effet spectaculaire<sup>502</sup> : les impôts de production représentent 3,6 % de la valeur ajoutée des entreprises en France contre 0,5% en Allemagne<sup>503</sup>. En raisonnant en terme de PIB, les impôts de production représentent 2% du PIB en France contre 1,6% au Royaume-Uni et 1,4% en Belgique par exemple. Il s'agit du plus haut niveau en Europe sans compter la Grèce (2,6% du PIB)<sup>504</sup>.

Dans un ensemble plus global, un rapport du Conseil des Prélèvements obligatoires de 2020 met en évidence l'importance des impôts de production pour la France par rapport à la totalité des autres Etats membres : en 2018, la part des impôts de production représente 9,9% de l'ensemble des prélèvements obligatoires en France, contre 6 % dans l'Union européenne composée de 28 Etats membres<sup>505</sup>.

332. Le Pacte productif 2025, mesure annoncée par le président de la République le 25 avril 2019, prévoit la baisse des impôts de production parmi ses objectifs. Bien que ce poids lourd soit aujourd'hui pris en compte dans la conscience gouvernementale, aucune décision n'est toutefois prise. L'ancien Premier ministre français, Edouard Philippe, avait d'ailleurs souligné en 2019 que « les impôts de production pèsent sur les coûts de production de l'industrie française mais qu'on s'y attaquera seulement quand on aura retrouvé des marges de manœuvre budgétaire »<sup>506</sup>. Le ministre de l'Economie et des Finances, Bruno Le Maire, milite pleinement également pour baisser ces impôts car ils s'appliquent « avant que les entreprises n'aient fait le moindre euro de bénéfice »<sup>507</sup>. La Commission européenne soutient cette initiative et encourage

---

<sup>501</sup> MARTIN Philippe Martin et TRANNOY Alain, *Les impôts sur (ou contre) la production*, Notes du conseil d'analyse économique, n° 53, juin 2019, p.3 et 4

<sup>502</sup> Voir Annexe 6 : *Comparaison des montants d'impôts de production (hors masse salariale) entre l'Allemagne, la Suède, l'Autriche, les Pays-Bas, l'Espagne, l'Italie, la Belgique, le Royaume-Uni, la France et la Grèce en 2016*

<sup>503</sup> MARTIN Philippe Martin et TRANNOY Alain, *Les impôts sur (ou contre) la production*, Notes du conseil d'analyse économique, n° 53, juin 2019, p.4

<sup>504</sup> Ibid., p. 4

<sup>505</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, Sept. 2020, p. 10

<sup>506</sup> HONORE Renaud et BELLAN Marie, *Ces dossiers qui compliquent les relations entre l'exécutif et le patronat*, Les Echos, 11 févr. 2019

<sup>507</sup> *Pour Bruno Le Maire, les impôts sur la production sont «stupides et inefficaces»*, BFM, 20 juill. 2020

l'Etat français à diminuer les impôts de production<sup>508</sup>. Elle s'interroge néanmoins sur l'intégration de cette mesure pérenne au sein de mesures de relance, par nature temporaires<sup>509</sup>.

333. Certains auteurs ont émis des propositions<sup>510</sup>. Actuellement, les charges de personnel sont exclues de l'équation. Ainsi, une éventuelle augmentation de la masse salariale n'a aucun impact sur la CVAE. L'idée de modifier le calcul de la CVAE en faisant intervenir cette charge a été émise. Le fait de diminuer la valeur ajoutée de la variation des charges de personnel ferait baisser l'imposition des entreprises qui versent des salaires plus importants. Une deuxième suggestion a été soulevée pour ne pas handicaper les entreprises déjà très pénalisées par la crise. Cette dernière solution serait le plafonnement des impôts de production à la valeur ajoutée.

334. Une réforme était donc très attendue mais restait en suspens jusqu'à présent, faute de possibilités budgétaires suffisantes.

#### b) La mise en oeuvre du Pacte productif pour un regain de compétitivité

335. Philippe Martin, co-auteur de l'étude du conseil d'analyse économique citée précédemment, déclare qu'« en France, les impôts sur la production sont nombreux et élevés. Les plus nuisibles, dont la C3S et la CVAE, sont à supprimer, d'urgence pour la première, sans trop tarder pour la seconde ». La C3S agit à chaque étape de production ce qui la rend particulièrement nocive. Un effet de cascade est en effet créé et est à l'origine d'une augmentation des prix des biens. La CVAE a un taux progressif en fonction du chiffre d'affaires et présente ainsi les mêmes inconvénients que la C3S.

336. La suppression totale de la C3S prévue pour 2017 avait été initiée mais celle-ci a été abandonnée en cours de route. La suppression n'est ainsi aujourd'hui que partielle.

---

<sup>508</sup> Commission européenne, *Document de travail des services de la commission - Rapport 2020 pour la France*, Semestre européen 2020: évaluation des progrès concernant les réformes structurelles, la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques, et résultats des bilans approfondis au titre du règlement (UE) n° 1176/2011, COM(2020) 150 final, Bruxelles, 26 févr. 2020, p. 84

<sup>509</sup> Commission européenne, *Staff working document - Analysis of the 2021 Draft Budgetary Plan of France*, COM(2020) 8508 final, Bruxelles, 18 nov. 2020, p. 13 et 14

<sup>510</sup> COIN Raphaël, *Coronavirus : après le tsunami sanitaire, devons-nous nous préparer à un tsunami fiscal ?*, Revue de Droit Fiscal, n°20, 14 mai 2020, ét. 164, p. 4, p. 4, §10

337. Une réforme de la fiscalité de production est en cours dans le cadre du pacte productif. Deux pistes sont actuellement privilégiées par le gouvernement : la suppression de la dernière tranche de C3S et le don de plus d'autonomie de gestion aux régions concernant la CVAE.

338. La mise en oeuvre d'une trajectoire de baisse s'effectuera entre 2021 et 2025. Le 15 juillet 2020, le gouvernement a annoncé une baisse de 20 milliards d'euros des impôts de production. Cette baisse massive s'opèrera en deux temps : 10 milliards d'euros en 2021 et 10 milliards d'euros en 2022. Cette réforme pluri-annuelle est très critiquée par le patronat mais son montant s'avère nettement supérieur à ce qu'il espérait.

339. Pour conclure, les impôts sur la production à la charge des entreprises desservent la compétitivité française car leurs poids excessifs sont un facteur dissuasif dans le choix du lieu d'établissement d'un contribuable au détriment de la France. Le taux et l'assiette varient selon les pays ce qui pénalise donc plus ou moins le contribuable selon sa situation géographique. Longtemps reléguée au deuxième plan derrière l'IS, l'impôt de production constitue alors un autre élément juridique d'identification de la concurrence fiscale étatique.

340. Par ailleurs, des allègements fiscaux, dont l'objectif est d'influer sur le comportement des individus, existent dans différents Etats. Ceux-ci sont considérés comme d'autres facteurs juridiques d'identification de la concurrence fiscale étatique.

## **§2 - Les niches fiscales**

341. Les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier les contribuables pour diminuer le montant de leur impôt sous certaines conditions sont nommées « niches fiscales ». Appelées également dérogations fiscales ou dépenses fiscales, leur profusion laisse entrevoir une concurrence fiscale étatique. Ce type de dérogation peut se manifester à travers les aides d'Etat, les rescrits fiscaux (A) et les patent boxes (B).

### **A) Les aides d'Etat et rulings**

342. Les aides d'Etat constituent l'élément principal des niches fiscales (1) et son champ s'élargit pour englober les rescrits fiscaux<sup>511</sup> (2).

---

<sup>511</sup> Traduit de l'anglais « tax rulings »

## 1. La qualification de mesures fiscales comme aides d'Etat

343. Une aide d'Etat est définie par différents critères (a), l'un d'entre eux faisant l'objet d'une controverse (b).

### a) La détermination par le juge du sens de la notion d'aide d'Etat

344. Le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ne définit pas la notion d'aide d'Etat. La qualification de celle-ci se fait traditionnellement à l'aide de critères extraits du Traité par la CJUE dans son arrêt Altmark du 24 juillet 2003 : « il y a lieu d'examiner les différents éléments de la notion d'aide étatique figurant à l'article 92, paragraphe 1, du traité »<sup>512</sup>. L'article 107§1 du TFUE<sup>513</sup> (ex-article 87 du traité de Rome) dispose : « Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Quatre critères cumulatifs ont été dégagés : il doit s'agir d'un avantage accordé au moyen de ressources d'État (i) de façon sélective à certaines entreprises ou certains secteurs (ii) et qui est susceptible de distordre la concurrence (iii) et d'affecter les échanges entre les États membres (iv). Etant cumulatives, toutes les conditions visées doivent être remplies comme l'affirme une jurisprudence constante<sup>514</sup> et la Commission européenne<sup>515</sup>.

345. La première condition est une aide publique. Celle-ci désigne les ressources octroyées soit directement par l'État, soit indirectement via des organismes liés à l'État comme les

---

<sup>512</sup> CJCE, 24 juill. 2003, Altmark Trans GmbH, aff. C-2080/00, Rec., p. I-7747

<sup>513</sup> Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dans sa version consolidée par le Traité de Lisbonne du 13 déc. 2007, art. 107 : JO n° C 326 du 26 oct. 2012

<sup>514</sup> CJCE, 21 mars 1990, Belgique c/ Commission, dit «Tubemeuse», aff. C-142/87, Rec. p. I-959, point 25 / CJCE, 14 sept. 1994, Espagne c/Commission, aff. C-278/92 à C-280/92, Rec. p. I-4103, point 20 / CJCE, 16 mai 2002, France c/ Commission, aff. C-482/99, Rec. p. I-4397, point 68

<sup>515</sup> Commission des communautés européennes, *Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises* : JOCE, C 384, 10 déc. 1998

établissements publics<sup>516</sup> ou par des collectivités territoriales<sup>517</sup>. Dans ce second cas, la mesure incriminée doit, d'une part, être le résultat d'un comportement imputable à l'État et, d'autre part, être octroyée au moyen de ressources d'État<sup>518</sup>. Pour apprécier le critère d'imputabilité, le juge utilise un faisceau d'indices tels que le statut juridique de l'entreprise, son intégration dans les structures de l'administration publique, l'intensité de la tutelle exercée par les autorités publiques, la nature de ses activités et leurs conditions d'exercice sur le marché ainsi que la probabilité de l'implication des autorités publiques dans l'adoption d'une mesure par exemple<sup>519</sup>. Par ailleurs, pour juger du financement octroyé au moyen de ressources d'État, le juge vérifie si les ressources sont sous « contrôle public » : « même si les sommes correspondant à une mesure d'aide d'État sont des ressources financières d'entreprises publiques et ne sont pas de façon permanente en possession du Trésor public, le fait qu'elles restent constamment sous contrôle public, et donc à la disposition des autorités nationales compétentes, suffit pour qu'elles soient qualifiées de ressources d'État »<sup>520</sup>, ce que confirme la CJUE<sup>521</sup>.

346. La deuxième condition est un avantage sélectif. Cette deuxième condition cache deux sous-conditions : un avantage et une sélectivité.

Concernant l'avantage, cette sous-condition repose sur deux notions : l'existence d'un avantage et l'absence de contrepartie à cet avantage<sup>522</sup>. Comme l'a précisé la Commission européenne en 2016, un avantage, tel que mentionné dans l'article 107§1 du TFUE, est « un avantage économique qu'une entreprise n'aurait pas pu obtenir dans les conditions normales du marché [...] Seul l'effet de la mesure sur l'entreprise est pertinent, et non la raison ni l'objectif de l'intervention de l'État »<sup>523</sup>. Il peut revêtir plusieurs formes. A titre d'illustration, la Commission européenne considère que les « subventions, exonérations d'impôts et de taxes, exonérations de taxes parafiscales, bonifications de taux d'intérêt, garanties de prêts consenties

---

<sup>516</sup> CJCE, 11 juill. 1996, SFEI c/ La Poste, aff. C-39/94, Rec., p. I-3547

<sup>517</sup> CJCE, 14 oct. 1987, Allemagne c/ Commission, aff. C-248/84, Rec., p. I-4013

<sup>518</sup> CJCE, 16 mai 2002, République française c/ Commission, aff. C-482/99, Rec., p. I-4397

<sup>519</sup> Ministère de l'Économie et des Finances, *Vade-mecum des aides d'Etat*, 10ème édition, 2020, p. 19

<sup>520</sup> TPICE, 12 déc. 1996, Air France c/ Commission, aff. T-358/94, Rec., p. I-2109

<sup>521</sup> CJCE, 16 mai 2002, République française c/ Commission, aff. C-482/99, Rec., p. I-4397

<sup>522</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Editions Bruylant, 2016, p. 244

<sup>523</sup> Commission des communautés européennes, *Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107§1 du TFUE*, publiée au Journal officiel n° C/2016/2946, 19 juillet 2016

dans des conditions particulièrement favorables, cessions de bâtiments ou de terrain à titre gratuit ou à des conditions particulièrement favorables, fournitures de biens ou de services à des conditions préférentielles, couvertures de pertes d'exploitation ou toute autre mesure d'effet équivalent » constituent des avantages<sup>524</sup>. Les crédits et réductions d'impôt sont également des avantages<sup>525</sup>. Par exemple, en France, des crédits d'impôts sont accordés dans le cadre de la recherche (CIR), de la transition énergétique (CITE), de frais d'emploi d'un salarié à domicile. Des réductions d'impôts peuvent s'observer, quant à elles, dans le cas d'un don à des organismes d'intérêt général ou encore pour des frais de scolarité des enfants par exemple. Le crédit d'impôt et la réduction d'impôt viennent tous deux diminuer le montant de l'impôt dû. La différence entre ces deux notions s'observe lorsque le montant de l'avantage est supérieur à l'impôt. Dans un tel cas, le surplus est remboursé par la Direction Générale des Finances Publiques s'il s'agit d'un crédit d'impôt. En revanche, en présence d'une réduction d'impôt, l'impôt sera ramené à zéro mais aucune somme ne sera remboursée au contribuable. L'avantage peut être positif ou négatif<sup>526</sup>. Par mesure positive, il convient d'entendre l'octroi d'avantages financiers directs à une ou plusieurs entreprises ou productions, toute prime destinée à encourager une production<sup>527</sup> ou encore la fourniture d'une assistance logistique et commerciale par une entreprise publique à ses filiales de droit privé exerçant une activité soumise à la concurrence lorsque la rémunération reçue en échange de ces services est inférieure à celle qui aurait été perçue dans le cadre de conditions normales d'économie de marché<sup>528</sup>. L'absence de contrepartie à cet avantage doit également être vérifiée car il constitue le deuxième critère conditionnel de la condition de l'avantage sélectif. « Aucune disposition du TFUE n'interdit à un Etat d'accorder un régime fiscal favorable à certaines entreprises s'il existe une contrepartie équitable à cet avantage, voire de leur attribuer le produit d'un impôt. En revanche, dès lors qu'il existe un déséquilibre financier entre l'avantage fiscal et les charges qu'il permet de financer, la mesure étatique est susceptible d'être qualifiée d'aide d'Etat »<sup>529</sup>.

---

<sup>524</sup> Réponse à une question écrite, JOCE C 125, 17 août 1963

<sup>525</sup> Ministère de l'Économie et des Finances, *Vade-mecum des aides d'Etat*, 10ème édition, 2020, p. 228

<sup>526</sup> CJCE, 15 mars 1994, C-387/92, Banco de Crédito Industrial SA, devenue Banco Exterior de España SA c/ Ayuntamiento de Valencia, Rec., p. I-877, §13-14 et CJUE, 8 sept. 2011, Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Paint Graphos Soc. coop., aff. C-78/08, Rec., p. I-7611, § 45-46

<sup>527</sup> Commission des communautés européennes, Décision n° 85/592 du 31 juillet 1985, JOCE L 373, 31 déc. 1985, p. 1

<sup>528</sup> CJCE, 11 juill. 1996, SFEI c/ La Poste, aff. C-39/94, Rec., p. I-3547

<sup>529</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 244

Concernant la sélectivité, cette sous-condition sera étudiée ultérieurement en raison des discordances à son sujet<sup>530</sup>.

347. La troisième condition fait référence à une aide affectant la concurrence. L'existence d'une distorsion de concurrence est constatée lorsqu'une aide favorise une ou plusieurs entreprises dans un secteur ouvert à la concurrence.

348. La quatrième et dernière condition exige une aide affectant les échanges intra-UE. Il doit s'agir d'une aide renforçant la position d'une entreprise par rapport à ses concurrents sur le marché national ou mondial. Une présomption d'affectation des échanges a d'ailleurs été avancée dans les conclusions de l'avocat-général COSMAS<sup>531</sup>, position suivie par la CJUE<sup>532</sup>. La condition de l'affectation des échanges est remplie dès lors que l'aide renforce la position d'une entreprise, par rapport à celle d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intra-Union européenne<sup>533</sup>.

349. Une fois ces quatre conditions vérifiées, une aide pourra être qualifiée d'aide d'Etat.

#### b) L'appréciation confuse du caractère sélectif de la mesure

350. Comme vu précédemment, la deuxième condition pour qualifier une mesure d'aide d'Etat consiste à identifier un avantage sélectif. Afin d'apprécier si une mesure est sélective, il convient de déterminer un régime fiscal de référence dans un premier temps puis d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale au regard du régime fiscal commun dans un deuxième temps. Ces deux étapes reprennent le raisonnement qu'a eu la CJUE dans l'arrêt *Paint Graphos*<sup>534</sup> : « la qualification d'une mesure fiscale nationale de sélective suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalable du régime

---

<sup>530</sup> Voir §2, A, 1, b de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *L'appréciation confuse du caractère sélectif de la mesure*

<sup>531</sup> Conclusions de l'avocat-général COSMAS sous CJCE, 24 oct. 1996, *Allemagne c/ Commission*, aff. C-329/93 et C-62/95 et C-63/95, Rec., p. I-5177-5180

<sup>532</sup> CJCE, 21 juill. 2005, *Xunta de Galicia*, aff. C-71/04, Rec., p. I-7419, §44

<sup>533</sup> CJCE, 17 sept. 1980, *Philip Morris*, aff. 730/79, Rec. p. I-2671 et CJUE, 14 janv. 2015, *Eventech / Parking Adjudicator*, aff. C-518/13 P, ECLI:EU:C:2015:9

<sup>534</sup> CJUE, 8 sept. 2011, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Paint Graphos Soc. coop.*, aff. C-78/08, Rec., p. I-7611

fiscal commun ou normal applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou normal qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système commun. De la sorte, le juge rappelle à la fois la nécessité d'identifier un régime de référence afin d'apprécier des avantages fiscaux et leur sélectivité, mais il précise également le critère d'identification dudit régime : il doit s'agir du régime commun ou normal ».

351. Premièrement, la détermination d'un régime fiscal de référence a une grande importance pour la comparabilité des situations. Un travail de comparaison va être en effet effectué afin d'apprécier le caractère sélectif d'une mesure. L'établissement d'un régime de référence est donc indispensable car il constitue un référent, ce qui s'inscrit dans le raisonnement du juge européen : « la détermination du cadre de référence revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite normale »<sup>535</sup>. Il est important de souligner que le référent est propre à chaque Etat.

352. Deuxièmement, une fois que le cadre d'un régime de référence est défini, il convient d'observer si des entreprises ou productions se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable ont des traitements fiscaux différents<sup>536</sup>. Le critère de sélectivité est donc observé au regard du principe d'égalité. Différentes typologies de la sélectivité ont été établies. Certaines reposent sur les bénéficiaires d'une aide (sélectivité sectorielle, sélectivité *ad hoc*, sélectivité horizontale), tandis que d'autres sont fondées sur les méthodes d'attribution de l'aide (sélectivité administrative, sélectivité temporelle) ou sur les effets de la mesure visée (sélectivité directe ou de facto)<sup>537</sup>. A titre d'illustration, une sélectivité est constatée si des mesures ne s'appliquent pas à tous les opérateurs économiques mais bénéficient uniquement

---

<sup>535</sup> CJCE, 6 sept. 2006, Portugal c/ Commission, aff. C-88/03, Rec. p. I-7115

<sup>536</sup> CJCE, 8 nov. 2001, Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH, aff. C-143/99, Rec. p. I-8365

<sup>537</sup> PEIFFERT Olivier, *À la recherche d'une exigence de concurrence fiscale « loyale » en droit de l'Union européenne*, Civitas Europa, n°29, Févr. 2012, p. 128

aux entreprises exerçant certains types d'activités déterminés<sup>538</sup> ou d'une certaine taille par exemple.

353. L'appréhension du critère de sélectivité est toutefois source de réflexions divergentes. L'appréciation de la sélectivité était objective jusqu'à ce que le juge prenne en compte l'intention du législateur ce qui a apporté un regard subjectif dans l'analyse de la sélectivité. Initialement, l'appréciation de la sélectivité était effectivement opérée de manière objective par le juge, c'est à dire indépendamment de l'objectif poursuivi par la mesure. Tel fut le cas dans les arrêts *Forum 187*<sup>539</sup>, *Presidente del Consiglio*<sup>540</sup> et *Paint Graphos*. L'analyse de la sélectivité stricto sensu a révélé le caractère sélectif de l'avantage fiscal visé dans chacune des jurisprudences citées.

354. Suite à l'affaire *Government of Gibraltar* en 2011<sup>541</sup>, la Cour abandonne sa jurisprudence traditionnelle pour se tourner vers une appréciation subjective de la sélectivité : l'intention du législateur à travers l'objectif poursuivi par la mesure est désormais prise en compte. Dans cet arrêt, le juge considère les règles de l'Etat membre visé déterminant l'imposition sur les sociétés comme le régime de référence. Dans la deuxième étape du raisonnement, c'est à dire dans l'appréciation de la sélectivité, la Cour juge que la situation des sociétés offshore est certes comparable à celle de toutes les sociétés établies à Gibraltar mais le régime fiscal des sociétés du gouvernement de Gibraltar consiste à privilégier les sociétés offshores par rapport aux autres. Ici, l'objectif poursuivi ici - privilégier les sociétés offshores - est pris en compte dans le raisonnement du juge et confirme le critère sélectif dans ce cas. L'abandon de la jurisprudence antérieure était donc à l'époque un facteur d'accroissement du nombre d'aides qualifiées comme aides d'Etat puisqu'il augmente le nombre d'hypothèses de sélectivité en tenant compte de l'intention du législateur.

---

<sup>538</sup> CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide*, aff. C-393/04 et C-41/05, Rec. p. I-5293 et CJUE, 30 juin 2016, *Royaume de Belgique c/ Commission*, aff. C-270/15 P, EU:C:2016:489

<sup>539</sup> CJCE, 22 juin 2006, *Belgique & Forum 187 ASBL c/ Commission*, aff. C-182/03 et C-217/03, Rec. p. I-5479

<sup>540</sup> CJCE, 17 nov. 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri c/ Regione Sardegna*, aff. C-169/08, Rec. p. I-10821

<sup>541</sup> CJUE, 15 nov. 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09, Rec. p. I-11113

355. En 2015, des discordances quant à l'appréciation de ce critère renvoient le jour dans la jurisprudence et la doctrine. Un arrêt du 4 juin 2015<sup>542</sup> concerne un accord passé entre la Hongrie et la compagnie pétrolière et gazière MOL en vertu duquel l'entreprise hongroise MOL bénéficie d'une exonération des redevances minières relatives à l'extraction des hydrocarbures. La CJUE rejette l'idée d'une sélectivité dans l'avantage alloué à la compagnie pétrolière et instaure une grille en trois étapes afin de faciliter l'analyse de la sélectivité. Pour déclarer la présence d'une sélectivité, trois conditions doivent être réunies : la mesure fiscale introduit des différenciations entre des opérateurs de l'économie de marché qui sont dans une situation juridique et factuelle comparable, la mesure fiscale déroge ainsi au droit fiscal commun au regard des objectifs soutenus par l'État membre concerné et la différenciation ne supporte aucune justification du fait de la nature ou de l'économie générale de l'aide d'État<sup>543</sup>. La recherche de la justification de la dérogation par la nature ou l'économie générale du système de référence constitue le troisième axe de l'analyse. Si la dérogation en cause est justifiée, elle ne sera pas considérée comme sélective mais comme générale et échappera à la qualification d'aide d'État comme ce fut le cas, par exemple, pour une exonération fiscale, d'apparence sélective, mais justifiée par l'économie du système de référence<sup>544</sup>. Il en est de même pour les taxes progressives sur le chiffre d'affaires des services numériques<sup>545</sup> qui sont justifiées par la nécessité de ne pas restreindre l'accès au marché et de ne pas perturber les conditions de la concurrence<sup>546</sup>.

---

<sup>542</sup> CJUE, 4 juin 2015, Commission européenne c/ MOL Magyar Olaj - és Gázipari Nyrt, aff. C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362

<sup>543</sup> LOPEZ Sandra et MOROZ Marine, *Les Aides d'Etat sous Forme Fiscale : une Répression en Marche au sein de la Commission Européenne*, Revue OFIS, 2018, p. 4

<sup>544</sup> CJUE, 19 déc. 2018, Finanzamt B, aff. C-374/17 P, ECLI:EU:C:2018:1024

<sup>545</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Faute de sélectivité, des taxes progressives sur le chiffre d'affaires sont compatibles avec le droit européen des aides d'État*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 25 mars 2021, act. 169

<sup>546</sup> CJUE, gr. ch., 16 mars 2021, Commission européenne c/ République de Pologne, aff. C-562/19 P, ECLI:EU:C:2021:201 ; CJUE, gr. ch., 16 mars 2021, Commission européenne c/ Hongrie, aff. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2021:202

356. L'efficacité de ce test de sélectivité en trois étapes est discutée. L'ajout d'une quatrième étape relative à l'identification d'une catégorie d'entreprises privilégiées présentant des caractéristiques propres est suggérée. La CJUE rejette néanmoins toute modification<sup>547</sup>.

## 2. L'élargissement du périmètre des aides d'Etat aux rulings

357. L'étendue de la définition des aides d'État en matière fiscale permet d'englober les rescrits fiscaux (a). Si la Commission européenne adopte une stratégie fortement répressive des tax rulings, sa méthodologie est souvent contrée par le Tribunal de l'Union européenne (b).

### a) Le rescrit fiscal ou tax ruling, une pratique au coeur de l'actualité

358. Le rescrit fiscal, de l'anglais « tax ruling », est une « lettre d'intention émise par les autorités fiscales afin d'éclairer une entreprise sur la manière dont l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable sera calculé ou sur l'application de dispositions fiscales particulières »<sup>548</sup>. En d'autres termes, il s'agit d'un acte juridique par lequel l'administration fiscale fait connaître de manière anticipée à une entreprise sa décision relative aux modalités de son imposition.

359. Une politique d'enquête sur les pratiques de rulings fiscaux est initiée en 2013 puis développée en 2014 sous l'impulsion de Jean-Claude Juncker, Président de la Commission européenne de 2014 à 2019. Le scandale des Luxleaks en a été le facteur déclencheur en éclatant quatre jours après sa nomination. Il s'agit du scandale financier révélant des tax rulings conclus entre des cabinets d'audit et l'administration fiscale luxembourgeoise. Ces accords fiscaux avantageux ont été négociés pour le compte de nombreuses multinationales, telles que Apple, Amazon, Pepsi, BNP Paribas et Axa<sup>549</sup>. La révélation publique de ces documents, provoquée par Antoine Deltour et Raphaël Halet, deux lanceurs d'alerte, et le journaliste français Edouard Perrin, a ainsi mis à nu les dérogations au régime fiscal de droit commun dont ces entreprises bénéficiaient.

---

<sup>547</sup> CJUE, 21 déc. 2016, Commission européenne c/ World Duty Free Group, Autogrill España, aff. C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 et CJUE, 21 déc. 2016, Commission européenne c/ Hansestadt Lübeck, aff. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971

<sup>548</sup> Commission européenne, *La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État*, Communiqué de presse, Bruxelles, 21 oct. 2015

<sup>549</sup> *Tout comprendre aux LuxLeaks*, Le Parisien, 5 nov. 2017

b) La remise en cause par le Tribunal de l'Union européenne de la méthodologie répressive de la Commission européenne

360. La répression, par la Commission, des aides d'État illégales sous forme de rescrits fiscaux s'accroît au fil du temps. Le pouvoir d'enquête sur les rulings fiscaux est prévue par l'article 108 du TFUE<sup>550</sup> en vertu duquel « la Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États ». Si cette enquête visait initialement six États membres, son champ d'application s'est élargi à tous les États membres suite à cette fuite massive d'informations sur les rulings fiscaux<sup>551</sup>. Ces pratiques sont passées au crible par la Commission européenne qui analyse les rescrits fiscaux en vérifiant trois éléments : la conformité des prix de transfert à la réalité économique, la conformité des méthodes de répartition des bénéfices à la réalité économique et l'application de la législation nationale. Le règlement européen du 22 juillet 2013<sup>552</sup> offre à la Commission un outil d'aide à l'enquête : si les informations fournies par l'État membre faisant l'objet de l'enquête ne suffisent pas, la Commission a la possibilité de demander à un autre État membre de lui fournir directement les renseignements qui lui sont nécessaires dans son travail d'analyse. Ces outils d'aide à l'enquête s'avèrent fructueux puisque les premières décisions sont rendues à la fin de l'année 2015 et constituent les prémices de la stratégie répressive.

361. Par une décision du 21 octobre 2015, les rescrits fiscaux accordés respectivement à Fiat Finance & Trade (FFT) par le Luxembourg et à Starbucks par les Pays-Bas sont déclarés illégaux par la Commission. En l'espèce, la méthode de détermination des prix de transfert adoptée par les deux entreprises permettait non seulement de fausser la répartition des bénéfices ce qui provoquait une diminution de leur charge fiscale mais aussi de leur offrir un avantage

---

<sup>550</sup> Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dans sa version consolidée par le Traité de Lisbonne du 13 déc. 2007, art. 108 : JO n° C 326 du 26 oct. 2012

<sup>551</sup> Commission européenne, *Aides d'État: la Commission étend à l'ensemble des États membres la collecte de renseignements sur les pratiques en matière de rulings fiscaux*, Communiqué de presse, Bruxelles, 17 déc. 2014

<sup>552</sup> Règlement (UE) n° 734/2013 du Conseil du 22 juill. 2013 modifiant le règlement (CE) n° 659/1999 portant modalité d'application de l'article 93 du Traité CE, publié au Journal officiel n° L 204/15 du 31 juill. 2013

économique déloyal par rapport aux autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire<sup>553</sup>.

Dans ces deux affaires, une approximation relativement faible de la base de capital de la société a été effectuée et l'estimation faite de la rémunération du capital est également très inférieure aux niveaux observés sur le marché. Le ruling fiscal mis en place réduit artificiellement le montant de l'impôt payé par Fiat Finance and Trade et Starbucks car ces entreprises n'ont payé des impôts que sur une faible part de son capital comptable réel et à un très faible niveau de rémunération.

Madame Margrethe Vestager, commissaire chargée de la politique de concurrence et vice-présidente exécutive de la Commission européenne, rappelle que si « les rulings fiscaux sont légaux en soi [...], ils enfreignent les règles de l'Union européenne s'ils réduisent artificiellement la charge fiscale d'une entreprise »<sup>554</sup>. Le Luxembourg et les Pays-Bas ont été contraints de récupérer l'impôt dû non payé respectivement par Fiat et par Starbucks représentant un montant de 20 à 30 millions d'euros pour chaque entreprise<sup>555</sup>.

362. Les deux firmes et les deux Etats concernés ont déposé un recours contre cette décision et le tribunal de l'Union européenne s'est prononcé en septembre 2019. La justice européenne de première instance confirme la décision de la Commission concernant l'affaire Fiat Finance and Trade : « Le Tribunal constate que la méthodologie entérinée par la décision anticipative en cause a minimisé la rémunération de FFT, sur la base de laquelle l'impôt dû par celle-ci est déterminé. C'est donc à bon droit que la Commission a considéré que la décision anticipative en cause conférait un avantage à FFT au motif qu'elle entraînait une diminution de la charge fiscale de FFT par rapport à celle dont elle aurait dû s'acquitter en application du droit fiscal luxembourgeois »<sup>556</sup>. Elle annule, en revanche, la décision de l'exécutif européen à l'encontre de Starbucks et des Pays-Bas<sup>557</sup>. Un avantage doit être démontré pour qualifier une aide d'Etat, or le juge européen n'a pas été en mesure de démontrer l'existence d'un tel avantage en faveur

---

<sup>553</sup> Commission européenne, *La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État*, Communiqué de presse, Bruxelles, 21 oct. 2015

<sup>554</sup> Ibid.

<sup>555</sup> Ibid.

<sup>556</sup> Trib. UE, 24 sept. 2019, Luxembourg c/ Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission, aff. T-755/15 et T-759/15 P, CLI:EU:T:2019:670

<sup>557</sup> Trib. UE, 24 sept. 2019, Pays Bas c/ Commission et Starbucks Manufacturing Emeac/ Commission, aff. T-760/15 et T-636/16 P, ECLI:EU:T:2019:669

de Starbucks. Seule l'entreprise Starbucks obtient donc gain de cause. L'entreprise Fiat, tenue de verser la somme due au Grand-Duché, a saisi la CJUE en décembre 2019.

363. Par ailleurs, une décision du 22 juillet 2015 de la Commission européenne à l'égard de la société EDF et de la France s'est inscrite dans la même lignée et a sommé la société EDF de rembourser 1,37 milliard d'euros à la France. Par le *ruling* litigieux, « EDF a bénéficié d'une franchise d'impôt individuelle et non justifiée, qui l'a avantagée au détriment de ses concurrents, en infraction aux règles de l'Union sur les aides d'État »<sup>558</sup>. Le Tribunal de l'Union européenne a confirmé la décision de la Commission européenne le 16 janvier 2018<sup>559</sup>.

364. Le 11 janvier 2016, le même raisonnement est appliqué à un régime fiscal belge. En droit belge, les sociétés sont imposées sur la base du bénéfice réellement enregistré généré par les activités qu'elles exercent en Belgique. Un régime, s'appuyant sur des *rulings*, permet à des sociétés de déduire de leur base imposable des bénéfices dits « excédentaires ». Ce mécanisme se fonde sur l'hypothèse que les bénéfices excédentaires résultent principalement de l'appartenance à un groupe multinational. Ce régime de faveur est donc dérogatoire : il bénéficie aux multinationales et ne s'applique pas aux sociétés autonomes, c'est à dire les sociétés ne faisant pas partie d'un groupe multinational mais étant uniquement présentes en Belgique. La Commission a estimé sur ces faits que l'avantage accordé aux multinationales était illégal : « la Belgique a accordé à certaines multinationales des avantages fiscaux substantiels, en violation des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État. Cette pratique fausse la concurrence fondée sur les mérites en ne traitant pas les plus petits concurrents de la même manière que les multinationales »<sup>560</sup>. Les multinationales bénéficiaires de ce régime avantageux ont pu réduire leur bénéfice imposable de plus de 50 %, voire de 90 % dans certains cas. Le montant total à rembourser à la Belgique s'élevait à la somme de 700 millions d'euros. Toutefois, le Tribunal de l'Union annule la décision de la Commission

---

<sup>558</sup> Commission européenne, *Aides d'État : La Commission enjoint à la France de récupérer une aide incompatible de 1,37 milliards d'euros auprès d'EDF*, Communiqué de presse, Bruxelles, 22 juill. 2015

<sup>559</sup> Trib. UE, 16 janv. 2018, EDF c/ Commission, T-747/16 P, CLI:EU:T:2018:6

<sup>560</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéfices excédentaires est illégal et ordonnance la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales*, Bruxelles, 11 janv. 2016

dans un arrêt du 14 février 2019 en jugeant que la Commission a considéré à tort que le système belge relatif aux bénéfices excédentaires constituait un régime d'aide<sup>561</sup>.

365. Par une décision du 30 août 2016, la Commission européenne déclare illégaux les avantages accordés par l'Irlande au groupe Apple. D'abord, le mécanisme fiscal pratiqué d'Apple est mis en lumière : les clients ne contractent pas avec l'établissement physiquement vendeur du produit mais avec les filiales irlandaises du groupe. Cela permet d'enregistrer les bénéfices des ventes en Irlande, Etat dans lequel le taux d'imposition d'IS est un des plus bas de l'Union européenne. La Commission s'est ensuite recentrée sur les deux *rulings* fiscaux émis en 1991 et en 2007 par l'Irlande en faveur d'Apple. Ceux-ci consistent en une méthode de calcul des bénéfices imposables en Irlande pour les deux entités irlandaises du groupe Apple. Grâce aux *rulings*, une part minimale des bénéfices de ces deux filiales était affectée à la branche irlandaise d'Apple et imposée en Irlande, tandis que la majorité de ces bénéfices était affectée à un siège qui n'était situé dans aucun pays<sup>562</sup>. En 2011, alors que le groupe Apple avait enregistré des bénéfices de 16 milliards d'euros, seuls 50 millions d'euros ont été considérés comme imposables en Irlande. Apple a payé 10 millions d'euros au titre de l'IS en Irlande, ce qui représente un taux d'imposition effectif d'environ 0,05% de ses bénéfices annuels totaux<sup>563</sup>. En 2014, ce taux d'imposition effectif est historiquement bas et s'élève à 0,005% alors que les bénéfices enregistrés par le groupe Apple ont continué d'augmenter<sup>564</sup>. Un tel accord a fait bénéficier Apple d'un avantage économique sélectif, constitutif d'une distorsion de concurrence, par un abaissement de la charge fiscale. Les *rescrits* fiscaux irlandais ont donc été qualifiés d'aides d'État illégales et incompatibles avec les règles du TFUE. L'affaire Apple a fait couler beaucoup d'encre suite à cette décision et la condamnation prononcée, ce qui fera l'objet d'un développement ultérieur<sup>565</sup>. En tout état de cause, la décision de la Commission européenne est annulée : dans un arrêt du 15 juillet 2020, le Tribunal de l'Union européenne a

---

<sup>561</sup> Trib. UE, 14 févr. 2019, Royaume de Belgique c/ Commission et Magnetrol International c/ Commission, aff. T-131/16 et T-263/16 P, ECLI:EU:T:2019:91

<sup>562</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple*, Communiqué de presse, Bruxelles, 30 août 2016

<sup>563</sup> *Ibid.*

<sup>564</sup> *Ibid.*

<sup>565</sup> Voir B, 1, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 2 : *L'affaire Apple, une jurisprudence décevante*

considéré que les preuves de l'existence d'avantages fiscaux sélectifs n'ont pas été apportées par la Commission<sup>566</sup>.

366. Par la suite, le 19 septembre 2016, la Commission s'est penchée sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg au groupe GDF Suez<sup>567</sup>. Deux emprunts convertibles en actions ont été effectués entre quatre sociétés du groupe GDF Suez basées au Luxembourg. Toutefois, la Commission observe que ces deux transactions financières sont traitées à la fois comme des emprunts et comme des prises de participation, ce qui entraîne une double non-imposition. D'une part, les bénéfices imposables au Luxembourg sont réduits du fait de la déduction des intérêts débiteurs générés par la transaction et, d'autre part, les revenus générés par les prises de participation sont exonérés de toute imposition au Luxembourg. Par conséquent, une part significative des bénéfices enregistrés au Luxembourg n'est pas imposée. Le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à ces structures de financement ne correspond pas à la réalité économique selon la Commission ce qui entraîne la qualification d'une aide d'Etat illégale.

367. En octobre 2017, le même schéma se reproduit concernant l'enquête sur Amazon. La Commission a conclu que les avantages fiscaux accordés à Amazon par le Luxembourg sont illégaux : « Grâce aux avantages fiscaux illégaux accordés par le Luxembourg à Amazon, près de trois quarts des bénéfices d'Amazon n'étaient pas imposés. En d'autres termes, Amazon a pu payer quatre fois moins d'impôts que d'autres sociétés locales soumises aux mêmes règles fiscales nationales. Il s'agit d'une pratique illégale au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État. Les États membres ne peuvent accorder à des groupes multinationaux des avantages fiscaux sélectifs auxquels les autres sociétés n'ont pas accès. »<sup>568</sup>. Cette décision a donc donné lieu à la récupération de 282,7 millions d'euros par le Luxembourg.

368. Plus récemment, la Commission européenne a examiné le ruling accordé à Nike par les Pays-Bas. Deux sociétés du groupe Nike basées aux Pays-Bas développent et enregistrent les

---

<sup>566</sup> Trib. UE, 15 juill. 2020, Irlande c/ Commission et Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission, aff. T-778/16 et T-892/16 P, ECLI:EU:T:2020:338

<sup>567</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GFD Suez (devenu ensuite Engie)*, Communiqué de presse, Bruxelles, 19 sept. 2016

<sup>568</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d'environ 250 millions d'euros*, Communiqué de presse, Bruxelles, 4 oct. 2017

ventes des produits Nike et Converse en Europe, au Moyen-Orient et en Afrique au moyen de licences d'utilisation des droits de propriété intellectuelle obtenues par le paiement de redevances fiscalement déductibles. Deux rulings proposent une méthode de calcul de la redevance à verser par ces deux sociétés qui entraîne une faible imposition aux Pays-Bas puisqu'elle porte uniquement sur une marge d'exploitation limitée basée sur les ventes. Par une décision du 10 janvier 2019, la Commission a jugé que les rescrits fiscaux accordés ont procuré un avantage indu au groupe Nike par rapport à ses concurrents, en violation des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État<sup>569</sup>.

369. Quelques mois plus tard, la Commission européenne se prononce sur le régime fiscal en faveur des multinationales au Royaume-Uni et déclare illégale, dans certains cas, l'exemption procurée par le ruling. En l'espèce, le droit britannique contient des règles britanniques relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) qui ont pour but d'empêcher les sociétés britanniques d'utiliser une filiale établie dans une juridiction à fiscalité réduite ou nulle pour échapper à l'impôt au Royaume-Uni. Afin d'affecter la part des bénéfices de la société mère, et donc la part imposée au Royaume-Uni, deux critères alternatifs sont utilisés : le critère des activités au Royaume-Uni (si les activités de prêt qui sont les plus importantes pour la gestion des activités de financement sont établies au Royaume-Uni) et le critère des capitaux liés au Royaume-Uni (si les prêts sont financés par des fonds ou des actifs qui découlent d'apports de capitaux provenant du Royaume-Uni). Le ruling en cause prévoyait une dérogation à ces règles qui exemptait partiellement (75 %) ou intégralement de l'impôt au Royaume-Uni les revenus de financement obtenus par une filiale offshore auprès d'une autre société étrangère du groupe, même si ces revenus découlaient d'activités au Royaume-Uni ou si les capitaux utilisés étaient liés au Royaume-Uni. La Commission met en exergue deux points : « la Commission a estimé que lorsqu'un revenu de financement provenant d'une société étrangère du groupe, qui est acheminé par l'intermédiaire d'une filiale offshore, financé par des capitaux liés au Royaume-Uni et qu'aucune activité participant à la création des bénéfices de financement n'est exercée au Royaume-Uni, l'exemption sur le financement des groupes se justifie et ne constitue pas une aide d'État au sens des règles de l'Union européenne. [...] À l'inverse, la Commission a estimé que lorsqu'un revenu de financement provenant d'une société étrangère du groupe, qui est acheminé par l'intermédiaire d'une filiale offshore, découle d'activités exercées au Royaume-

---

<sup>569</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé à Nike aux Pays-Bas*, Communiqué de presse, Bruxelles, 10 janv. 2019

Uni, l'exemption sur le financement des groupes ne se justifie pas et constitue une aide d'État au sens des règles de l'Union européenne »<sup>570</sup>. L'évaluation de l'implication des revenus de financement d'une entreprise dans les activités exercées au Royaume-Uni n'est en effet pas complexe. L'exemption proposée sur le financement des groupes n'a donc pas pour objectif de remédier à une éventuelle complexité. De ce fait, les multinationales exemptées d'impôt alors qu'elles remplissent le critère des activités au Royaume-Uni ont bénéficié d'un traitement fiscal préférentiel injustifié jugé illégal au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État.

370. Actuellement, la Commission enquête sur des rescrits fiscaux émis par les Pays-Bas en faveur du groupe Ikea mais n'a pas encore rendu sa décision<sup>571</sup>. Il en est de même pour les rulings accordés par le Luxembourg à l'entreprise finlandaise d'emballages alimentaires Huhtamäki<sup>572</sup>.

371. Afin de ne pas attirer l'attention de la Commission européenne et risquer l'ouverture d'une enquête à son égard, il est conseillé à chaque Etat membre d'identifier, a priori, les rulings que son droit comporte et s'assurer que ces accords sont conformes au droit européen des aides d'État. Les pertes de revenus européens dues aux rescrits fiscaux illégaux sont colossales : elles sont estimées à une fourchette variant entre 50 et 70 milliards d'euros par an<sup>573</sup> selon l'ancien Commissaire aux affaires économiques, Pierre Moscovici. Ce manque à gagner nourrit la motivation de la Commission à agir. Le 17 juin 2015, la Commission européenne a adopté un plan d'action pour moderniser la fiscalité des entreprises et la développer de manière équitable et efficace dans l'Union européenne. Cinq domaines d'action prioritaires ont été identifiés. L'une de ces actions consiste en l'accroissement de la transparence en matière fiscale. En matière de rulings, cela nécessite l'adoption d'un comportement exemplaire et coopératif par

---

<sup>570</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission conclut qu'une partie d'un régime fiscal britannique a conféré des avantages fiscaux illégaux à certaines multinationales; la partie restante ne constitue pas une aide*, Communiqué de presse, Bruxelles, 2 avr. 2019

<sup>571</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal d'Inter IKEA aux Pays-Bas*, Communiqué de presse, Bruxelles, 18 déc. 2017

<sup>572</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie concernant le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à Huhtamäki*, Communiqué de presse, Bruxelles, 7 mars 2019

<sup>573</sup> LOPEZ Sandra et MOROZ Marine, *Les Aides d'Etat sous Forme Fiscale : une Répression en Marche au sein de la Commission Européenne*, Revue OFIS, 2018, p. 10

les Etats ainsi que la publicité des régimes et des rescrits fiscaux. Ces différents piliers ont été matérialisés par la directive du 8 décembre 2015<sup>574</sup>, dite DAC 3. Elle est en vigueur depuis le 1er janvier 2017. Inspirée de l'action 5 du plan BEPS, cette directive marque une nouvelle ère de la transparence fiscale. Cet accord permet en effet l'échange automatique d'informations entre les Etats membres sur les tax rulings, la mise en conformité de l'Etat avec le droit européen des aides d'Etat et le répertoriage central des régimes fiscaux des auteurs de dispositifs transfrontaliers agressifs. Par cet accord, les bénéficiaires des multinationales doivent être publics et les Etats membres échangent de manière automatique les informations relatives à des décisions fiscales anticipées. Un répertoire central sécurisé a été mis en place au niveau de l'Union européenne par la Commission afin de stocker les informations échangées. Celui-ci est consultable par les Etats membres.

Son champ d'application est défini par la directive et limité à six types de rulings : « les accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert et/ou les décisions unilatérales, les accords préalables bilatéraux ou multilatéraux en matière de prix de transfert et les décisions bilatérales ou multilatérales, les accords ou les décisions déterminant l'existence ou l'absence d'un établissement stable, les accords ou les décisions déterminant l'existence ou l'absence de faits susceptibles d'avoir une incidence sur la base d'imposition d'un établissement stable, les accords ou les décisions déterminant le statut fiscal, dans un Etat membre, d'une entité hybride qui est liée à un résident d'une autre juridiction ainsi que les accords ou les décisions relatifs au mode de calcul, dans un Etat membre, de l'amortissement d'un actif acquis auprès d'une société du groupe établie dans une autre juridiction »<sup>575</sup>. De plus, seuls trois Etats peuvent obtenir un échange d'information : l'Etat du siège de la société qui détient le contrôle direct de la société, l'Etat du siège de la société-mère du groupe et le ou les Etat(s) d'entreprises et d'établissements stables associés avec lesquels la personne contribuable effectue des transactions<sup>576</sup>.

372. Ainsi, par son pouvoir d'enquête, la Commission européenne pointe du doigt les rulings faisant l'objet de discussion. L'exigence de transparence dans l'Union européenne les rend plus aisément détectables. Si un accroissement des décisions de répression des tax rulings par la Commission est observé, le Tribunal de l'Union européenne remet souvent en question la

---

<sup>574</sup> Directive (UE) n°2015/2376 du 8 déc. 2015 sur la transparence en matière de dispositions fiscales anticipées : JOUE L 332 du 18 déc 2015

<sup>575</sup> Ibid., §6, p. 4

<sup>576</sup> REVAZ Marie-Hélène et SERRE Charline, *La transparence fiscale dans 3 mois*, n°172, 27 sept. 2016, p. 8

méthodologie qu'elle applique. De nombreuses décisions de la Commission ont effectivement été annulées par le Tribunal de l'Union européenne. En tout état de cause, les rulings fiscaux, qu'ils soient légaux ou illégaux, sont un facteur de présence de la concurrence fiscale étatique puisqu'ils sont imaginés et mis en œuvre pour attirer des agents économiques.

## **B) Les patent boxes**

373. Les patent boxes sont des dispositions visant à réduire l'impôt sur les bénéfices issus de la propriété intellectuelle (1) en fonction de l'activité de recherche et de développement réalisée dans le pays (2).

### 1. Un régime de taxation propre à la propriété intellectuelle

374. Le régime propre à la propriété intellectuelle a été créé pour inciter la création et le développement de la propriété intellectuelle (a) et se veut donc avantageux (b).

#### a) L'objectif de stimuler l'innovation

375. Une « patent box » se traduit par « boîte de brevets » en français. Le régime des patent boxes consiste en un traitement fiscal préférentiel mis en place pour inciter les entreprises à investir dans la recherche et le développement sur leur territoire. Les bénéfices issus de l'exploitation de la propriété intellectuelle verront ainsi leur taux effectif de taxation moins élevé que des bénéfices issus d'autres activités. L'enjeu est donc important dans le cadre de la concurrence fiscale étatique puisque la propriété intellectuelle est un bien mobile ce qui rend sa propriété si convoitée. Les Etats déploient des mesures tant pour conserver la propriété intellectuelle développée sur le territoire national que pour attirer celle développée à l'étranger. Ils tentent, pour cela, d'offrir les taux effectifs d'imposition les plus attractifs<sup>577</sup>.

#### b) Une panoplie d'avantages en faveur des brevets

---

<sup>577</sup> LOIX Marie, *Les patent boxes : outil efficace pour stimuler l'innovation ou soumission à la pression internationale ?*, Mémoire de Master 2, Faculté de droit et de criminologie, Université catholique de Louvain, 2019, p. 6

376. Selon une étude de la Commission européenne réalisée en 2015, onze États membres étaient dotés d'une fiscalité attractive pour les revenus liés aux brevets<sup>578</sup>. Les chiffres sont, en réalité, plus élevés car certains pays ont mis en place un régime fiscal de faveur des revenus tirés de brevets précédemment ou ultérieurement. Peuvent être cités comme Etats ayant mis en place des patent boxes : le Royaume-Uni, la France, les Pays-Bas, la Belgique, la Hongrie, l'Inde, le Luxembourg, l'Italie, l'Irlande, la Corée, le Liechtenstein, Malte, l'Espagne, la Suisse, la Turquie et la Chine entre autres.

377. Ces différents Etats se sont inspirés de l'Irlande qui fut le premier pays à développer un patent box, en 1973<sup>579</sup>. Pionnier en la matière, le régime irlandais a permis aux entreprises soumises à l'IR irlandais d'être entièrement exonérées d'impôt sur les revenus des brevets. Au Luxembourg, les revenus de propriété intellectuelle étaient exonérés à 80% en vertu de l'article 50bis de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ce qui ramenait le taux d'imposition effectif à 5,6%<sup>580</sup>. En Belgique, un système avantageux en la matière consistait également en la déduction à hauteur de 80% des revenus de brevets, donc une imposition à hauteur de 6,8%<sup>581</sup> sur les revenus de brevets à l'époque<sup>582</sup>. Le Royaume-Uni, quant à lui, offrait un régime propre aux patent boxes avec un taux d'imposition effectif de 10% dès son entrée en vigueur en 2013. En France, l'article 39 terdecies du Code général des Impôts, dans une version antérieure, imposait les plus-values à long terme et les bénéficiaires des concessions de licence d'exploitation de droits de la propriété intellectuelle à taux réduit de 15% depuis 2000. Par ailleurs, la Suisse s'est également dotée d'un système d'incitation en matière de propriété intellectuelle en laissant une autonomie fiscale à ses cantons. La pratique helvétique mise en place permet également à des entreprises exploitant des brevets d'obtenir un taux réduit d'impôt. En 2010, les Pays-Bas proposaient également une fiscalité favorable à l'innovation en

---

<sup>578</sup> Commission européenne, *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation, n°6, 2015, p. 4

<sup>579</sup> HILL Wesley, *The Patent Box as the New Innovation Incentive for the Several States : Lessons from Intellectual Property-Tax Competition*, AIPLA Quarterly Journal, vol 42, n°1, 2014, p. 36

<sup>580</sup> Le taux d'imposition est obtenu par la multiplication de 20% (100%-80%) avec 28% (taux de l'IS luxembourgeois jusqu'en 2016)

<sup>581</sup> Le taux d'imposition est obtenu par la multiplication de 20% (100%-80%) avec 33,99% (taux de l'IS belge jusqu'en 2018)

<sup>582</sup> EYNATTEN Wim et BRAUNS Patrick, *Benelux Tax Competition to Attract IP Income is on Again*, Intertax, n°21, 1er mars 2010, p. 44

proposant une déduction de 80%<sup>583</sup>, soit un taux d'imposition à hauteur de 5%<sup>584</sup>. D'ailleurs, de nombreuses filiales d'entreprises françaises ont cédé à la tentation et y ont installé leur siège social ou une partie de leur activité de recherche et développement<sup>585</sup>. Alors que Renault, Publicis, Accor, Cartier, Decathlon entre autres sont hébergées à Amsterdam, Air Liquide, Bonduelle, Danone, Total et Airbus Group, par exemple, sont installées en province néerlandaise<sup>586</sup>.

378. Outre le taux réduit, les dispositifs des différents États varient également selon leur champ d'application et le type de revenus éligibles<sup>587</sup>. Si la France, la Belgique et le Royaume-Uni ne privilégient que les brevets et droits associés, tel n'est pas le cas des Pays-Bas ou de la Hongrie. De plus, les revenus couverts varient selon les systèmes : les plus-values de cession ne sont pas couverts par le système avantageux de la patent box belge à la différence du Luxembourg, des Pays-Bas, de la France ou du Royaume-Uni.

379. Certains proposent des solutions plus avantageuses ce qui complique l'équation pour les autres États. De plus, ces régimes ne sont toutefois pas utilisés à bon escient et sont contournés de leur objectif initial. Ce problème a été résolu avec l'intervention de l'OCDE pour faire face à ce type de comportement. La réforme fiscale sur les brevets exige une mise en conformité des différents systèmes aux standards internationaux et européens.

## 2. La réforme récente des mesures relatives aux patent boxes

380. Ces dernières années ont été riches pour le régime des patent boxes. Celui-ci se voit réformé par le canal d'une nouvelle approche (a) et les États réagissent afin de se conformer aux standards internationaux et européens (b).

---

<sup>583</sup> Loi sur l'impôt sur le revenu des sociétés, art. 12b

<sup>584</sup> Le taux d'imposition est obtenu par la multiplication de 20% (100%-80%) avec 25% (taux de l'IS néerlandais à l'époque et encore actuellement)

<sup>585</sup> PRANDI Massimo, *Les Pays-Bas, discret paradis des groupes français*, Les Echos, 1er nov. 2014

<sup>586</sup> Infographie réalisée par Michaël Mastrangelo dans l'article de PRANDI Massimo, *Les Pays-Bas, discret paradis des groupes français*, Les Echos, 1er nov. 2014

<sup>587</sup> CHOUC Antoine et MADIES Thierry, *Comment se situe la France dans la concurrence internationale en matière d'impôt sur les sociétés ?*, Conseil des prélèvements obligatoires, Rapport particulier, n°5, 2016, §161, p. 55

#### a) L'accord sur l'approche du lien modifié des régimes de propriété intellectuelle

381. L'OCDE dévoile son exigence du « lien modifié » ou « nexus approach »<sup>588</sup>. Développée dans le cadre de l'Action 5 du projet BEPS<sup>589</sup>, cette approche permet « de bénéficier d'un régime de la propriété intellectuelle dans la seule mesure où ledit contribuable a lui-même engagé les dépenses de recherche et développement autorisées ayant généré les revenus de la propriété intellectuelle »<sup>590</sup>. Un lien direct doit donc exister entre le revenu bénéficiant d'avantages et les dépenses contribuant à ce revenu. Cela permet de s'assurer que les activités de recherche et développement sont réellement supportées par l'entreprise.

La portion du revenu de la propriété intellectuelle éligible pour l'avantage fiscal est appelée « ratio nexus ». Cette portion se calcule par la part que représente les frais de recherche et développement internes et externes au groupe par rapport à l'ensemble des dépenses réalisées en rapport avec la propriété intellectuelle développée (frais de recherche et développement internes et externes, frais d'acquisition de propriété intellectuelle etc)<sup>591</sup>.

Dès lors, les Etats sont invités à se conformer à la « nexus approach » et les patent boxes non conformes doivent être abolies le 30 juin 2021 au plus tard<sup>592</sup>.

---

<sup>588</sup> Le terme « nexus » provient du latin et se traduit par « lié ».

<sup>589</sup> L'Action 5 du projet BEPS fera l'objet d'une étude plus approfondie ultérieurement. Voir §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *Une tendance commune à la baisse malgré une différence d'appréciation des facteurs à l'origine de la concurrence fiscale dommageable*

<sup>590</sup> OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, 24 mars 2016, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, p. 9

<sup>591</sup> Ibid., p. 30

<sup>592</sup> OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Document explicatif : Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI*, 2015

## b) La réaction dynamique des Etats

382. Les régimes nationaux ont dû être adaptés suite à la réforme afin de se conformer aux directives de l'OCDE. Ainsi, les avantages fiscaux en matière de propriété intellectuelle ne sont pas remis en cause dans leur principe mais ceux-ci doivent nécessairement avoir un lien plus étroit avec une activité réelle liée à l'innovation<sup>593</sup>.

A titre d'exemple, la Belgique a été contrainte de supprimer son système permettant de déduire 80% des revenus de brevets pour non-conformité au plan d'action BEPS<sup>594</sup>. L'Etat belge a su rebondir en proposant un nouveau régime par la loi du 9 février 2017<sup>595</sup> : le régime de la déduction pour revenus d'innovation. Celui-ci est entré en vigueur le 1er juillet 2016 de manière rétroactive. Il permet de déduire les revenus d'innovation à hauteur de 85%. Les Pays-Bas s'inscrivent également dans cette lignée avec la nouvelle « Innovation Box »<sup>596</sup> en janvier 2017. Le gouvernement néerlandais a actualisé sa législation en terme de propriété intellectuelle et a porté le taux d'imposition des revenus d'innovation à 7%. Par ailleurs, l'Irlande amende la deuxième version de la « Knowledge Development Box »<sup>597</sup> en avril 2017, qui consiste en une imposition des activités de recherche et de développement au taux de 6,25%<sup>598</sup>. Du côté luxembourgeois, le régime d'exonération des revenus de propriété intellectuelle à hauteur de 80% a été supprimé et remplacé par un nouveau système compatible avec la nouvelle approche. L'article 50ter de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu<sup>599</sup> dispose en effet que l'exonération de 80 % est maintenue mais est désormais conditionnée à l'existence d'une activité réelle, qui se mesure grâce au ratio nexus cité précédemment. La Suisse a bouleversé

---

<sup>593</sup> Les différents régimes de PI relevés comme non conformes aux directives de l'OCDE en 2015 sont listés à l'annexe 26

<sup>594</sup> OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, 24 mars 2016, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, p. 66

<sup>595</sup> Loi du 9 févr. 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation : JO du 20 févr. 2017 p. 25321

<sup>596</sup> Vient de l'anglais « boîte d'innovation »

<sup>597</sup> Vient de l'anglais « boîte de développement des connaissances »

<sup>598</sup> Données extraites du site du bureau irlandais de la propriété intellectuelle, accessibles sur <https://www.ipoi.gov.ie/en/commercialise-your-ip/knowledge-development-box/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>599</sup> Loi du 4 déc. 1967 concernant l'impôt sur le revenu : JO du Grand-Duché de Luxembourg du 6 déc. 1967

son système fiscal par la « Loi Fédérale relative à la Réforme Fiscale et au Financement de l'AVS » (RFFA) et certains régimes fiscaux ont été remplacés par de nouvelles mesures conformes aux standards internationaux. Parmi les mesures figure l'introduction d'un régime de patent box au niveau cantonal permettant l'exonération des revenus jusqu'à 90%. La France, quant à elle, s'est conformée aux standards internationaux et européens par la loi de finances pour 2019 introduisant l'article 238 au sein du Code général des impôts. Le taux d'imposition des revenus de propriété intellectuelle est d'ailleurs désormais fixé à 10 % et le champ d'application du système de patent box français se voit étendu aux logiciels. Ce type de démarche renforce l'attractivité fiscale de la France et constitue une réelle opportunité en matière de propriété intellectuelle.

383. En 2018, la France se classe deuxième à l'échelle européenne et quatrième au niveau mondial en termes de demandes de brevets auprès de l'Office européen des brevets (OEB). Au niveau européen, l'Allemagne tient la tête du classement, suivie de la France, la Suisse, les Pays-Bas et le Royaume-Uni. Au rang mondial, les Etats-Unis, l'Allemagne et le Japon constituent le trio gagnant du podium<sup>600</sup>.

En 2020, la France conserve son statut de deuxième pays le plus innovant d'Europe mais faiblit au rang mondial en laissant la quatrième place à la Chine<sup>601</sup>. Une montée en puissance de l'innovation est constatée en Asie. La marque chinoise Huawei est le plus gros déposant de brevets au monde selon les statistiques de l'OEB<sup>602</sup>. Classé au cinquième rang mondial, l'Hexagone reste néanmoins à la pointe de l'innovation dans de nombreux secteurs comme l'affirme António Campinos, président de l'OEB : « la France s'affirme comme l'une des places fortes de l'innovation avec des contributions majeures dans des domaines clés pour positionner l'Europe à la pointe de la recherche mondiale ».

384. Les brevets, et plus particulièrement les patent box, s'avèrent être des instruments d'attractivité du territoire par l'offre d'avantages proposée. L'illustration ci-dessus des filiales d'entreprises hexagonales installées aux Pays-Bas en est la preuve. Les patent boxes constituent

---

<sup>600</sup> *Brevets : la France reste 2e en Europe et 4e au niveau mondial, devant la Chine*, La Tribune, 12 mars 2019

<sup>601</sup> *Brevets : la Chine passe devant la France au top 5 de l'OEB*, Le Moci, 17 mars 2020

<sup>602</sup> Données extraites du site de l'OEB, accessibles sur [http://documents.epo.org/projects/babylon/eponet.nsf/0/09AC830BDBAC2749C12585280059CD40/\\$File/epo\\_facts\\_and\\_figures\\_2020\\_fr.pdf](http://documents.epo.org/projects/babylon/eponet.nsf/0/09AC830BDBAC2749C12585280059CD40/$File/epo_facts_and_figures_2020_fr.pdf) [consulté le 16 mars 2021]

une véritable arme dans la concurrence fiscale étatique et leur présence au sein de la législation d'un Etat est ainsi un indice de présence d'une telle concurrence.

## Conclusion du chapitre 2

385. **Dans ce chapitre**, il a été démontré que la concurrence fiscale étatique est définie par des critères économiques variés tels que le comportement mobile des agents économiques, l'exercice d'une pression fiscale sur les Etats, la nouvelle économie et le bien-être collectif. La facilité de migration des contribuables exerce en effet une pression fiscale sur les Etats. Dans le jeu de la mobilité, certains acteurs restent toutefois laissés-pour-compte : les personnes physiques. L'émigration des personnes physiques restant plus difficile en matière logistique et son poids étant marginal par rapport aux migrations de personnes morales, la mobilité des personnes physiques importe donc peu. Ainsi, seules les personnes morales sont détentrices d'une véritable influence sur les Etats.

386. Pour attirer les investisseurs et les inciter à s'implanter sur leur territoire, chaque Etat réagit. Néanmoins, une sélection naturelle s'effectue à nouveau, cette fois entre les Etats. Certains sont oubliés. C'est notamment le cas des pays en développement qui n'ont pas les moyens de déployer toutes les mesures nécessaires pour proposer le meilleur service aux investisseurs. Les Etats en lice misent leur attraction sur la connaissance et l'innovation ainsi que sur le bien-être collectif. Un pays cultivé, novateur et heureux sera toujours plus attrayant qu'un Etat incapable de mener une économie en bonne santé ou de procurer un bien-être à ses habitants. Ces différentes caractéristiques économiques sont des indices révélateurs d'une concurrence fiscale étatique mais arrivent à bout de souffle et restent critiqués.

387. Pour cette raison, les critères économiques sont ainsi soutenus par des critères juridiques. Le droit prend donc ici toute son importance en dévoilant des critères plus fiables dans l'appréciation de la concurrence fiscale étatique et fait de l'impôt, un véritable objet de compétitivité dans la concurrence fiscale entre Etats. Le taux d'imposition, à travers les impôts sur le bénéfice et les impôts sur la production, s'avère en effet être un véritable marqueur de la concurrence fiscale étatique. Effectivement, un système fiscal proposant une imposition basse aura davantage de chance d'attirer les bases fiscales que ses voisins pratiquant une imposition plus haute. Par ailleurs, les niches fiscales, recouvrant les aides d'Etats, les rulings et les patent boxes, apparaissent également comme des indices de présence d'une concurrence fiscale. Un système fiscal proposant des avantages aux contribuables afin de diminuer le montant de leur impôt sera évidemment plus sollicité qu'un Etat n'offrant aucune dérogation à ses habitants.

Par conséquent, tous ces instruments déployés par les Etats dans un but d'attractivité des bases fiscales laissent entrevoir une concurrence fiscale étatique.

## Conclusion du Titre 1

388. Plus largement, le véritable enjeu de ce premier titre a consisté en l'explication du besoin d'instrumentalisation de la concurrence fiscale étatique dans le sens où le droit a une véritable place et s'affirme comme une nécessité pour identifier la concurrence fiscale étatique. Issue de la mondialisation, la concurrence fiscale étatique s'est affirmée comme un phénomène économique inéluctable. Les économistes lui ont trouvé une opportunité, ont fixé ses limites et sont parvenus à la définir. Les critères sont nombreux et concernent aussi bien les agents économiques que les Etats. D'un côté, la mobilité des bases fiscales laisse présumer l'existence d'une concurrence fiscale étatique. D'un autre côté, la pression fiscale exercée sur les Etats dans le but d'être attractif et le bien-être dont ils font la promotion sont deux autres indices d'existence d'une concurrence fiscale étatique. Néanmoins, un problème persiste : le sens économique du terme « concurrence fiscale étatique » repose sur ces critères qui sont vieillissants et non compétitifs.

389. Il est alors impératif de réagir. Pour encadrer, contrôler et sanctionner un phénomène, il convient effectivement de pouvoir en appréhender la notion.

C'est ici que l'intervention de l'Etat, marquée par l'émergence d'instruments juridiques, est nécessaire afin d'identifier plus concrètement la concurrence fiscale étatique. Il s'appuie essentiellement sur la fiscalité qui devient un objet de compétitivité. L'impôt ainsi que les systèmes d'aides et d'avantages deviennent, en effet, des outils guidant les bases fiscales. Il est donc essentiel de pouvoir les identifier afin de déceler une concurrence fiscale étatique.

390. Le besoin d'instrumentalisation de la concurrence fiscale étatique se fait ainsi ressentir pour la définir mais également pour l'encadrer. L'aspect juridique y est en effet convoité et sollicité.

## **TITRE 2 : *L'opportunité de l'interventionnisme étatique dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique***

391. Un marché libre désigne un marché au sein duquel toute intervention extérieure pour fixer des règles est exclue. En transposant cette idéologie dans le cadre de la concurrence fiscale étatique, les acteurs économiques s'établissent dans le lieu qu'ils souhaitent. Ils sont certes guidés par les avantages fiscaux proposés par les Etats, mais restent maîtres de leurs choix. Cette liberté laissant quartier libre aux contribuables provoque des comportements déloyaux de la part des agents économiques les moins raisonnables. Certains profitent en effet de la concurrence fiscale étatique pour tirer profit des mésententes et de la compétition implacable entre les Etats. Malgré le fait que John Maynard Keynes, économiste et financier britannique, affirme qu'« éviter de payer des impôts est la seule recherche intellectuelle gratifiante », ce comportement visant à établir des stratégies pour duper le système fiscal est dénoncé.

392. La concurrence fiscale étatique doit alors être régulée par des instruments. L'Etat a pour mission régaliennne de faire régner l'ordre et élabore à cette fin plusieurs outils juridiques. L'intervention de l'État dans l'économie consiste en l'utilisation de la politique budgétaire comme instrument de politique économique et sociale<sup>603</sup>. Sa mission est de veiller au bon fonctionnement des mécanismes de l'économie du marché<sup>604</sup>. S'il était initialement défendu que l'Etat n'avait pas sa place au sein de l'économie, l'opinion publique change de position au cours des années 1930 sous l'influence de « révolution keynésienne »<sup>605</sup>. L'interventionnisme étatique est donc nécessaire pour encadrer la concurrence fiscale étatique et mettre fin à toute déloyauté.

393. Le citoyen est donc libre et demeure maître du choix de l'utilisation ou non de la concurrence fiscale à des fins déloyales (Chapitre 1). La concurrence fiscale étatique nécessite

---

<sup>603</sup> *Qu'entend-on par intervention de l'État dans l'économie ?*, Vie Publique, 6 juin 2019

<sup>604</sup> IBANDA KABAKA Paulin, *L'intervention de l'Etat dans l'économie : du laisser-faire à la régulation*, Article, Université de Pau et des Pays de l'Adour, 2016, p. 1 et IBANDA KABAKA Paulin, *Finances publiques et budget de l'Etat sous la LOLF - Introduction au droit budgétaire français*, Saint-Denis, Edilivre, 2018, p. 32

<sup>605</sup> Il s'agit d'un courant économique créé par John Maynard Keynes qui estime que l'économie doit être soutenue par le monde politique.

alors d'être encadrée par la loi, ce que fait l'Etat en instaurant un corpus d'instruments juridiques pour fixer les règles (Chapitre 2).

## **Chapitre 1 : Le risque d'utilisation de la concurrence fiscale étatique à des fins déloyales**

394. Avant d'être un principe juridique, la loyauté est une vertu morale et un impératif éthique à la portée universelle. Ce terme laisse entrevoir une connotation positive et le dictionnaire lui attribue des synonymes valorisants tels que la « droiture » ou encore la « franchise »<sup>606</sup>. Présente dès la naissance de la langue française et ancrée dans son histoire, la loyauté renvoie à des idéaux qui sont entendus et compris par tout le public<sup>607</sup>.

395. Aujourd'hui, la loyauté est la base dans tout comportement et action et s'affirme comme la garante de l'ordre et de la discipline. Elle garantit le respect de certaines valeurs. Toutefois, l'antonyme de ce terme n'est pas seulement théorique et certains contribuables n'hésitent pas à utiliser la concurrence fiscale en la détournant de son but initial.

396. Par conséquent, bien que la loyauté soit un devoir devant être respecté (Section 1), certains citoyens outrepassent cette obligation (Section 2).

### **Section 1 : La recherche de loyauté**

397. Bien que la loyauté soit, avant tout, un simple terme (§1), cette notion est en réalité bien plus importante car elle constitue la base du droit international (§2).

#### **§1 - La notion de loyauté**

398. La loyauté mérite d'être remise dans son contexte (A) et définie (B).

---

<sup>606</sup> Loyauté, dans Le Robert, accessible sur <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/loyaute> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>607</sup> CALIN Daniel, *Explorations autour de la notion de loyauté*, *Enfances & Psy*, vol 56, n° 3, 2012, p. 26

## A) La genèse de la notion

399. La présentation de la notion de loyauté se fait par l'établissement de son fondement (1) et de son champ d'application (2).

### 1. Des fondements variés

400. La loyauté trouve sa source dans les textes (a) et dans la jurisprudence (b).

#### a) Les sources de nature textuelle

401. Le fondement normatif du principe de loyauté repose sur l'article 10 du traité instituant la Communauté européenne (traité CE). A l'origine, il s'agissait de l'article 5 du traité instituant la Communauté économique européenne (traité CEE) : « Les États membres prennent toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Ils facilitent à celle-ci l'accomplissement de sa mission. Ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité ».

Le terme de loyauté est ensuite repris à l'article 4§3 du traité sur l'Union européenne<sup>608</sup> (article 5§2 du Traité établissant une Constitution pour l'Europe), dans sa rédaction issue du traité de Lisbonne : « *En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les Etats membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités. Les Etats membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union. Les Etats membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union* ».

---

<sup>608</sup> L'article 4§3 du traité sur l'Union européenne se substitue à l'article 10 du traité CE

## b) Les fondements d'origine jurisprudentielle

402. La notion de loyauté apparaît pour la première fois dans la jurisprudence sous la plume de la CJCE dans un arrêt du 10 février 1983<sup>609</sup> dans lequel le juge parle de « devoirs réciproques de coopération loyale ».

De nombreux termes apparaissent dans les jurisprudences ultérieures. La CJCE dégage effectivement par la suite un « principe de coopération loyale »<sup>610</sup>, un « devoir de coopération loyale »<sup>611</sup>, des « devoirs réciproques de coopération loyale »<sup>612</sup>, une « obligation de coopération loyale »<sup>613</sup>, « des exigences de coopération loyale »<sup>614</sup>, un « devoir de loyauté »<sup>615</sup>, un « principe de loyauté »<sup>616</sup> ou un « esprit de coopération loyale »<sup>617</sup>.

## 2. Un vaste champ d'application

403. La loyauté est largement sollicitée (a) et emprunte diverses formes (b).

### a) L'exigence de loyauté dans de nombreux domaines

404. Dans les relations commerciales, la loyauté trouve toute sa place car il est exigé un commerce international loyal. Cela se traduit notamment par une rémunération juste des travailleurs, une protection des enfants ou encore la sauvegarde de l'environnement par exemple<sup>618</sup>. Dans le cadre de la propriété intellectuelle, la loyauté est également obligatoire. A titre d'illustration, cela s'observe dans la protection des cocontractants face à la concurrence ou

---

<sup>609</sup> CJCE, 10 févr. 1983, Luxembourg c/ Parlement européen, aff. 230/81

<sup>610</sup> CJCE, 7 janv. 2004, Wells, aff. C-201/02, Rec., p. I-723, point 64

<sup>611</sup> CJCE, 13 déc. 1991, Commission c/ Italie, aff. C-33/90, Rec., p. I-5987, point 20

<sup>612</sup> CJCE, 10 févr. 1983, Luxembourg c/ Parlement européen, aff. C-230/81, Rec., p. 255, point 37

<sup>613</sup> CJCE, 11 juin 1991, Nikolaos Athanasopoulos et autres, aff. C-251/89, Rec., p. I-2797, point 57.

<sup>614</sup> CJCE, 5 oct. 2006, Commission c/ Allemagne, aff. C-105/02, Rec., p. I-9659, point 87

<sup>615</sup> CJCE, 30 mai 2006, Commission c/ Irlande, aff. C-459/03, Rec., p. I-4635, point 169

<sup>616</sup> CJCE, 16 déc. 2004, EU-Wood-Trading GmbH, aff. C-277/02, Rec., p. I-11957, point 48

<sup>617</sup> CJCE, 26 avr. 2005, Commission c/ Irlande, aff. C-494/01, Rec., p. I-3331, point 45

<sup>618</sup> LAROCHE Josepha, *La loyauté dans les relations internationales*, Editions L'Harmattan, Logiques politiques, 2011, p. 511

à la contrefaçon<sup>619</sup>. En économie, il en est de même et la lutte contre la corruption grandit<sup>620</sup>. Enfin, la collecte de données personnelles mobilise également une réglementation loyale.

405. La loyauté s'applique à toutes sortes de relations, dont les relations étatiques<sup>621</sup>.

#### b) Les déclinaisons du concept de loyauté

406. La loyauté peut se concevoir comme plusieurs types de devoirs<sup>622</sup>. Dans un arrêt du 28 novembre 1991<sup>623</sup>, la CJCE reconnaît un « devoir de respect des compétences » qui est un devoir réciproque de coopération loyale. Quelques semaines plus tard, le « devoir de répondre aux questions posées » est également cité comme marque de loyauté par la Cour<sup>624</sup>. Par la suite, le juge reconnaît également le « devoir d'information »<sup>625</sup>, le « devoir de collaboration de bonne foi »<sup>626</sup> et le « devoir d'explication »<sup>627</sup> comme des déclinaisons de la loyauté.

### **B) La signification de la notion**

407. La loyauté, qui tente d'être définie (1), impose plusieurs obligations aux Etats (2).

#### 1. Le sens de la loyauté

408. Le terme de loyauté est clairement défini dans divers dictionnaires (a) mais son sens fait néanmoins l'objet de désaccords (b).

---

<sup>619</sup> Ibid. , p. 511

<sup>620</sup> Ibid., p. 511

<sup>621</sup> CJCE, 11 juin 1991, Nikolaos Athanasopoulos et autres, aff. C-251/89, Rec., p. I-2797, point 57

<sup>622</sup> MAGNON Xavier, *La loyauté dans le droit institutionnel de l'Union européenne*, Revue des affaires européennes, n°2, 2011, p. 9

<sup>623</sup> CJCE, 28 nov. 1991, Luxembourg c/ Parlement, C-213/88 et C-39/89, Rec., p. I-5643, point 29

<sup>624</sup> CJCE, 13 déc. 1991, Commission c/ Italie, aff. C-33/90, Rec., p. I-5987, point 21

<sup>625</sup> CJCE, 6 mars 2003, Commission c/ Luxembourg, aff. C-478/01, Rec., p. I-2351, point 24

<sup>626</sup> CJCE, 6 déc. 2007, Commission c/ Italie, aff. C-280/05, Rec., p. I-181, point 20

<sup>627</sup> Ibid.

#### a) La définition lexicale de la loyauté

409. Les définitions lexicales accordent une dimension morale au mot « loyauté ». Selon le Centre national de ressources textuelles et lexicales, la loyauté se définit comme « la fidélité, manifestée par la conduite, aux engagements pris, au respect des règles de l'honneur et de la probité ». Cette connotation morale se retrouve dans la définition d'une personne loyale du dictionnaire Larousse (celui qui « obéit aux lois de l'honneur, de la probité, de la droiture ») et Hachette (celui qui « est droit, sincère, honnête »).

410. La loyauté se rapproche de la notion de confiance. Comme le dit Andrew Kydd, « la loyauté a pour but de générer la confiance qui elle-même se définit comme la croyance dans la loyauté du partenaire »<sup>628</sup>. Ce lien étroit entre les deux vocables est défendu par plusieurs auteurs<sup>629</sup>.

411. C'est ainsi que le devoir de loyauté peut être défini comme « une norme de comportement en société consistant à adopter une attitude, adaptée à chaque situation, générant de la confiance et conforme à la confiance légitime reçue dans le cadre de ladite situation »<sup>630</sup>.

#### b) Des divergences notables sur le concept de loyauté

412. Il n'existe pas de définition unique de la loyauté. La signification de cette notion a donc été fortement discutée en doctrine et deux conceptions différentes s'opposent. Cette double origine du principe de loyauté est une caractéristique fondamentale de l'ordre juridique communautaire. Pour certains, la loyauté constitue une transposition du principe international de bonne foi, tandis que pour d'autres, il s'agit d'un principe d'organisation fédérale.

413. D'une part, la première conception de la loyauté fait référence au principe international de bonne foi. La bonne foi provient étymologiquement du grec « pistô / pistis » qui signifie

---

<sup>628</sup> KYDD Andrew, *Trust and Mistrust in International Relations*, Princeton University press, 2005

<sup>629</sup> Les Professeurs AYNES Laurent et NURIT PONTIER Laure, *JurisClasseur Sociétés Traité*, Fasc. n° 45-10, 24 mai 2017

<sup>630</sup> BRUNSWICK Philippe, *Le devoir de loyauté, une norme générale de comportement oubliée puis retrouvée ?*, Cahiers de droit de l'entreprise n° 1, Janv. 2016, dossier 2

« confiance »<sup>631</sup>. Plus largement, le principe de bonne foi en droit international désigne « la croyance qu'a une personne de se trouver dans une situation conforme au droit et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui »<sup>632</sup>. A l'échelle étatique, cela signifie qu'un Etat s'abstient de tout comportement pouvant en léser un autre.

Cette conception est dite restrictive. Rattachée à la bonne foi, la loyauté est donc ici perçue comme un devoir de respect et d'assistance mutuels de l'Union européenne et de ses Etats membres comme le dispose l'article 10 du traité CE. De cet article se dégage en effet une simple obligation générale de comportement honnête qui s'imposerait dans le système institutionnel de l'Union européenne<sup>633</sup>.

Cela s'apparente à une loyauté des Etats dans la coexistence avec les autres.

414. D'autre part, la seconde conception de la loyauté fait allusion à un principe d'organisation fédérale, tel que les principes de droit allemand « Bundestreue »<sup>634</sup> ou de droit américain « Federal loyalty »<sup>635</sup>.

Cette vision de la loyauté est interprétée de manière plus large que la précédente et dépasse le principe de bonne foi. Il découle de cette approche un devoir de respect et d'assistance mutuelle ainsi qu'une obligation d'action et une obligation d'abstention<sup>636</sup>.

Cette fidélité fédérale se traduit par un principe de loyauté non pas dans la coexistence mais dans la coopération.

## 2. La naissance d'obligations sanctionnables à la charge des Etats

415. Les Etats sont tenus à diverses obligations (a) dont le manquement peut être dénoncé et condamné (b).

---

<sup>631</sup> KOLB Robert, *La bonne foi en droit international public*, Revue belge de droit international, Éditions Bruylant, Bruxelles, 1998, p. 672

<sup>632</sup> Définition de Serge Braudo, Conseiller honoraire à la Cour d'appel de Versailles

<sup>633</sup> MAGNON Xavier, *La loyauté dans le droit institutionnel de l'Union européenne*, Revue des affaires européennes, n°2, 2011, p. 4

<sup>634</sup> Se traduit de l'allemand par « Fidélité fédérale »

<sup>635</sup> Se traduit de l'anglais par « Fidélité fédérale »

<sup>636</sup> MAGNON Xavier, *La loyauté dans le droit institutionnel de l'Union européenne*, Revue des affaires européennes, n°2, 2011, p. 4

#### a) La trilogie d'obligations à la charge des Etats

416. Trois obligations incombent aux Etats : deux obligations positives et une obligation négative.

417. La première obligation positive est une obligation de résultat en vertu de laquelle les Etats membres « s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union »<sup>637</sup>. L'arrêt de la CJUE du 20 avril 2010, *Commission c/ Suède*<sup>638</sup>, est un exemple de condamnation pour manquement au principe de coopération loyale tel qu'énoncé à l'ancien article 10 du Traité CE. Dans cette affaire, la Suède a proposé unilatéralement d'ajouter le sulfonate de perfluorooctane (SPFO) à l'annexe A de la convention de Stockholm sur les polluants organiques persistants. Or, il existait une stratégie commune opposée avec l'objectif de ne soumettre une telle proposition qu'ultérieurement. Cette non-coordination entre la Suède et le reste des Etats membres est susceptible de fragiliser le principe d'unité de l'Union européenne. En soumettant unilatéralement cette proposition, la Suède met en péril l'unicité de la présence internationale de l'Union est ainsi condamnée par la Cour pour manquement à son devoir de coopération loyale.

418. La deuxième obligation positive est une obligation de moyens en vertu de laquelle les Etats membres « facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission »<sup>639</sup>. La CJCE, dans un arrêt du 30 mai 2006<sup>640</sup>, condamne l'Irlande sur le même motif. En l'espèce, l'Irlande était en conflit avec le Royaume-Uni à propos de la convention des Nations Unies sur le droit de la mer, accord mixte. Lorsqu'elle a engagé une procédure de règlement du différend, l'Irlande n'a pas consulté préalablement la Commission. Pourtant, l'obligation de coopération dans le cadre d'un accord mixte implique un devoir d'information et de consultation préalable des institutions européennes compétentes par l'Etat membre avant d'engager une procédure de règlement du différend dans le cadre de la Convention. En agissant ainsi, l'Irlande a compromis l'exigence d'unité de représentation internationale de l'Union européenne. La Cour sanctionne donc l'Irlande pour manquement au principe de loyauté.

---

<sup>637</sup> Ancien article 10 du traité CE (devenu l'article 4§3 du traité sur l'Union européenne)

<sup>638</sup> CJUE, 20 avr. 2010, aff. C-246/07, *Commission c/ Suède*, Rec. p. I-3317

<sup>639</sup> Ancien article 10 du traité CE (devenu l'article 4§3 du traité sur l'Union européenne)

<sup>640</sup> CJCE, 30 mai 2006, aff. C-459/03, *Commission c/ Irlande*, Rec. p. I-4657

419. Enfin, la troisième obligation qui est une obligation négative consiste dans le fait que les Etats ne doivent pas enfreindre leurs obligations communautaires.

#### b) Les conséquences en cas de manquement étatique

420. Si un Etat ne respecte pas ses obligations communautaires, les articles 226 à 228 du Traité de Rome<sup>641</sup> prévoient un recours en constatation de manquement étatique. Il s'agit d'un recours spécifique devant la CJUE qui permet de contrôler si les Etats membres respectent les obligations de droit européen leur incombant.

421. Les articles 258 du TFUE (ancien article 226 du traité CE) et 259 du TFUE (ancien article 227 du traité CE) sont relatifs aux auteurs de la saisine de la Cour. Selon l'article 258 du TFUE, « *si la Commission estime qu'un État membre a manqué à une des obligations qui lui incombent en vertu des traités, elle émet un avis motivé à ce sujet, après avoir mis cet État en mesure de présenter ses observations. Si l'État en cause ne se conforme pas à cet avis dans le délai déterminé par la Commission, celle-ci peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne* ». De plus, en vertu de l'article 259 du TFUE, « *Chacun des États membres peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne s'il estime qu'un autre État membre a manqué à une des obligations qui lui incombent en vertu des traités. Avant qu'un État membre n'introduise, contre un autre État membre, un recours fondé sur une prétendue violation des obligations qui lui incombent en vertu des traités, il doit en saisir la Commission. La Commission émet un avis motivé après que les États intéressés ont été mis en mesure de présenter contradictoirement leurs observations écrites et orales. Si la Commission n'a pas émis l'avis dans un délai de trois mois à compter de la demande, l'absence d'avis ne fait pas obstacle à la saisine de la Cour* ». Ainsi, ces deux articles disposent que seuls la Commission ou chacun des États membres<sup>642</sup> peuvent saisir la CJUE.

422. L'article 260 du TFUE (ancien article 228 du traité CE), quant à lui, prévoit la sanction applicable en cas de manquement<sup>643</sup>. Il en ressort que suite à la décision de la CJUE, l'Etat doit

---

<sup>641</sup> Les articles 226 à 228 du Traité de Rome sont devenus les articles 258 à 260 du TFUE

<sup>642</sup> Un Etat membre ne peut saisir la CJUE qu'après saisine de la Commission

<sup>643</sup> L'article 260 du TFUE dispose que « *si la Cour de justice de l'Union européenne reconnaît qu'un État membre a manqué à une des obligations qui lui incombent en vertu des traités, cet État est tenu*

corriger ses erreurs auquel cas il risquera le paiement d'une somme forfaitaire ou d'une astreinte.

423. Plusieurs arrêts ont été rendus par la Cour suite à un recours en constatation de manquement étatique. Par exemple, dans une jurisprudence du 12 juillet 2005<sup>644</sup>, la France a été condamnée au paiement d'une astreinte sur le fondement de l'article 228§2 et §3 du traité CE. En l'espèce, la France a manqué à ses obligations communautaires ce qui lui a valu une condamnation par la CJUE le 11 juin 1991<sup>645</sup>. Malgré cela, la France ne prend pas les mesures nécessaires que comportait l'exécution de l'arrêt de la Cour. Ainsi, la Commission des Communautés européennes saisit la CJCE afin de faire constater ce manquement et en indiquant le montant d'une astreinte de 316.500€ par jour à payer.

424. Une référence en matière de recours en constatation de manquement est l'arrêt de la CJUE du 15 janvier 2014<sup>646</sup>. Dans cette affaire, il est question de l'étendue des pouvoirs de la Commission concernant les voies d'exécution des arrêts rendus au titre de l'article 260 TFUE. Tout d'abord, le Portugal, n'ayant pas respecté ses obligations, a été condamné par un arrêt constatant un manquement sur manquement en 2008<sup>647</sup>. Par la suite, la Commission a estimé que les mesures prises par le Portugal n'étaient pas satisfaisantes et a exigé le paiement d'astreintes, sans saisir la Cour. Le juge européen a annulé cette décision de la Commission<sup>648</sup> qui exigeait le paiement de l'astreinte au motif qu'elle n'avait pas compétence pour décider seule si les mesures portugaises étaient satisfaisantes et pour demander le versement d'une astreinte. La CJUE confirme la position du tribunal par un arrêt du 15 janvier 2014 suite au pourvoi formé par la Commission. La Grande chambre reconnaît un pouvoir d'appréciation à la Commission, mais déclare que celui-ci « ne saurait être exercé de manière telle qu'il porte

---

*de prendre les mesures que comporte l'exécution de l'arrêt de la Cour. [...] Si la Cour reconnaît que l'État membre concerné ne s'est pas conformé à son arrêt, elle peut lui infliger le paiement d'une somme forfaitaire ou d'une astreinte »*

<sup>644</sup> CJCE, 12 juill. 2005, Commission c/ France, aff. C-304/02, Rec., p. I-6263

<sup>645</sup> CJCE, 11 juin 1991, Commission c/ France, aff. C-64/88, Rec. p. I-2727

<sup>646</sup> CJUE, 15 janv. 2014, Commission c/ Portugal, aff. C-292/11 P, ECLI:EU:C:2014:3

<sup>647</sup> CJCE, 10 janv. 2008, Commission c/ Portugal, aff. C-70/06, Rec., p. I-1

<sup>648</sup> Trib. UE, 29 mars 2011, Portugal c/ Commission, aff. T-33/09, Rec., p. I-1429

atteinte à la compétence exclusive de la Cour pour statuer sur la conformité d'une législation nationale avec le droit de l'Union »<sup>649</sup>.

## **§2 - La loyauté : un principe cardinal des relations internationales pourtant nuancé**

425. Bien que la loyauté s'inscrive comme le pilier du droit international (A), sa solidité est pourtant discutée (B).

### **A) L'affirmation du principe de loyauté comme base des échanges internationaux**

426. La loyauté s'observe au niveau de l'Union européenne (1) et au niveau mondial (2).

#### 1. La loyauté dans l'ordre juridique européen

427. La loyauté est « au cœur du système juridique communautaire »<sup>650</sup>. Ce principe est le fondement des caractéristiques (a) et de l'identification de l'Union européenne sur la scène internationale (b).

##### a) La perception de l'Union européenne comme une union d'Etats

428. L'Union européenne est une organisation politico-économique qui regroupe plusieurs Etats membres. Il s'agit donc, avant tout, de l'union de plusieurs Etats. Les arrêts de référence concernant l'Union européenne sont les célèbres arrêts Van Gend en Loos<sup>651</sup> et Costa<sup>652</sup>.

Dans l'arrêt Van Gend en Loos, la Cour consacre l'effet direct de l'ordre juridique communautaire en droit interne. Par ce principe, les États membres acceptent la limitation de leur souveraineté en adhérant à la Communauté économique européenne (Union européenne aujourd'hui) et leurs citoyens peuvent s'appuyer sur les Traités pour faire valoir leurs droits devant les juridictions nationales.

---

<sup>649</sup> CJUE, 15 janv. 2014, Commission c/ Portugal, aff. C-292/11 P, ECLI:EU:C:2014:3, §48

<sup>650</sup> SIMON Denys, *Le système juridique communautaire*, Presses Universitaires de France, Droit fondamental, Paris, 3ème édition, 2001, p. 149

<sup>651</sup> CJCE, 5 févr. 1963, Van Gend en Loos, aff. 26/62, Rec. p. I-3

<sup>652</sup> CJCE, 15 juill. 1964, Costa c/ Enel, aff. 6/64, Rec. p. I-1141

Dans l'arrêt Costa, la Cour consacre le principe de primauté en vertu duquel le droit européen prime sur le droit interne. Les Etats membres sont unis et traités de la même manière devant cette primauté. Dans cette jurisprudence, le juge ajoute que « la force exécutoire du droit communautaire ne saurait, en effet, varier d'un Etat membre à l'autre à la faveur des législations internes ultérieures, sans mettre en péril la réalisation des buts du traité »<sup>653</sup>. Il se trouve que l'obligation de ne pas mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union est également une exigence retrouvée dans l'article 4§3 du TUE, article considéré comme le fondement de la loyauté<sup>654</sup>.

429. De ce fait, un lien peut être établi entre la primauté et la loyauté compte tenu de leur fondement commun : l'article 4§3 du TUE. Ainsi, les Etats membres de l'Union européenne sont une union d'Etats au service de cette association et doivent en respecter les principes fondateurs, comme le principe de loyauté rattaché au principe de primauté.

#### b) L'origine du succès de l'Union européenne sur le plan international

430. L'Union européenne, union de différents Etats, forme donc un seul et même ensemble soumis au principe de loyauté. Il n'y a aucune distinction des Etats membres et tous ne font plus qu'un.

431. Les valeurs et les fondements de l'Union européenne sont respectés tant sur le territoire communautaire qu'à l'extérieur. « Le devoir de coopération loyale est la base de l'autonomisation de l'action extérieure de l'Union »<sup>655</sup>. Ainsi, même en l'absence de règles communes dans un Etat ne faisant pas partie de l'Union européenne, un Etat membre doit s'abstenir de toute action externe pouvant affecter l'application des règles de l'Union européenne.

Sur la scène internationale, cette union inscrite sous le signe de la loyauté est une véritable force. Avec le Japon et les Etats-Unis, l'Union européenne constitue le troisième pôle

---

<sup>653</sup> Ibid., p. 1159

<sup>654</sup> Voir §1, A, 1, a, de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *Les sources de nature textuelle*

<sup>655</sup> NEFRAMI Eleftheria, *Le principe de coopération loyale comme fondement identitaire de l'Union européenne*, Revue de l'Union européenne, n°556, Mars 2012, p. 3

de la Triade, dominante de l'économie et la politique mondiale. La puissance européenne est aujourd'hui indubitable et l'Union européenne rayonne dans le monde.

432. Ainsi, par cette dialectique, le devoir de loyauté est la base de l'identification de l'Union européenne en tant que telle (union d'Etats membres) mais également à l'international (sa compétence prône le respect de la loyauté sur tout territoire ce qui lui vaut une place privilégiée à l'international).

## 2. La loyauté au niveau mondial

433. La loyauté permet de combler le vide juridique (a) et son exercice au sein d'un Etat lui octroie une place privilégiée dans la concurrence fiscale étatique (b).

### a) La solution face au silence de l'ordre juridique

434. La loyauté est une norme comportementale. Quand le droit se tait, la relève est assurée par d'autres instruments, appelés le droit mou. Cela fera l'objet d'une étude approfondie ultérieurement<sup>656</sup>. Ainsi, ces différents outils défendant l'importance de la place de la loyauté peuvent intervenir en cas de carence du droit. La loyauté et le droit ont une relation équilibrée et réciproque : la loyauté découle du droit mais la loyauté est aussi susceptible de pallier les déficiences juridiques<sup>657</sup>. Cette intervention de la loyauté est notable notamment dans les codes de conduite ou de déontologie par exemple.

### b) Un apport positif sur la place d'un Etat dans la concurrence fiscale

435. Selon certains auteurs, l'existence d'un devoir de loyauté au sein d'une législation d'un Etat constitue un élément d'attractivité de son système juridique<sup>658</sup>. Le droit d'un Etat est attractif s'il répond aux besoins évolutifs de ses contribuables tout en préservant leur sécurité

---

<sup>656</sup> Voir Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 1 : *L'intérêt d'une appréhension juridique de la concurrence fiscale étatique*

<sup>657</sup> LAROCHE Josepha, *La loyauté dans les relations internationales* [compte-rendu], Politique étrangère, n°67-2, 2002, p. 511

<sup>658</sup> BRUNSWICK Philippe, *Le devoir de loyauté, une norme générale de comportement oubliée puis retrouvée ?*, Cahiers de droit de l'entreprise n° 1, Janv. 2016, dossier 9

juridique. Il doit donc être prévisible mais également modulable en fonction des évolutions potentielles.

Actuellement, le système ne cesse d'évoluer. La mondialisation a provoqué une globalisation des échanges liant ainsi des personnes ne se connaissant pas<sup>659</sup>. Ainsi, un système juridique au sein duquel existe une obligation moderne - l'obligation de loyauté -, devient rapidement attractif du fait de la sécurité qu'il est capable de procurer. Dans une relation entre un consommateur et un professionnel par exemple, le consommateur est la partie la plus faible. Ce dernier ne peut qu'être rassuré et en sécurité face à la puissance et aux moyens de son cocontractant s'il sait que l'exigence d'un comportement loyal règne sur le territoire.

436. En conclusion, l'exigence de loyauté est bien accueillie au sein d'un système étatique. En plus de venir en aide au droit en cas de défaillance, elle permet de préserver la tranquillité des contribuables.

## **B) La remise en cause du principe de loyauté**

437. Le principe de loyauté rencontre des limites. Celui-ci est critiqué en raison de son inefficacité (1) et de son rôle nocif pour le contribuable (2).

### 1. L'inefficacité du principe

438. Pour certains, le terme de loyauté est inutile autant lorsqu'il remplace une notion (a) que s'il la complète (b).

#### a) Une substitution inutile

439. Le professeur Martin Collet fait remarquer que les textes et la jurisprudence ont déjà accordé des garanties se rapprochant de l'esprit de la loyauté sans pour autant en prononcer le terme exact<sup>660</sup>.

---

<sup>659</sup> Ibid.

<sup>660</sup> COLLET Martin, *La loyauté : un principe qui nous manque ?*, Revue de Droit Fiscal, n°42-43, 20 oct. 2016, ét. 554, p. 2

440. À titre d'exemple, les articles L.80A et L.80B du livre des procédures fiscales (LPF) sont des dispositions qui permettent, respectivement, à un contribuable d'opposer à l'Administration l'interprétation d'un texte fiscal qu'elle a formellement admise<sup>661</sup> ou de lui opposer une prise de position formelle de sa part sur une situation de fait au regard du texte fiscal<sup>662</sup>. Cela est une garantie pour le contribuable que l'Administration ne change pas de position. Ainsi, la législation fiscale vise l'idée de loyauté sans pour autant la mentionner. Par ailleurs, en terme de jurisprudence, le Conseil d'État<sup>663</sup> parle d'« espérances légitimes » et le Conseil constitutionnel<sup>664</sup> d'« attentes légitimes », tandis que la CJCE évoque une « confiance légitime »<sup>665</sup>. Le constat est similaire : le juge fait référence à la loyauté sans en écrire pourtant ces lettres. Ainsi, la loyauté est présente de manière explicite dans l'esprit du législateur et du juge fiscal malgré l'absence de mention exacte du mot.

441. De plus, le bilan est similaire pour les procédures de contrôle fiscal. En vertu de l'article L.76B du LPF, « *l'Administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition* ». En outre, ce même article permet au contribuable de demander une copie de ces documents. Dans les jurisprudences du Conseil d'Etat du 3 mai 2011<sup>666</sup> et 30 mai 2012<sup>667</sup>, l'enjeu concerne l'obligation de communiquer les documents et le support des renseignements utilisés pour fonder les redressements. Olivier Fouquet parvient à la conclusion qu'il s'agit de jurisprudences protectrices des droits de la défense<sup>668</sup>. Un tel droit, relatif à de l'intention de l'Administration envers le contribuable, peut s'apparenter à une loyauté sans qu'il soit nécessaire de la citer.

---

<sup>661</sup> LPF, art. L. 80A

<sup>662</sup> LPF, art. L. 80B

<sup>663</sup> CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, Min. c/ Société EPI, JurisData n° 2012-011300, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:XX:2012:308996.20120509

<sup>664</sup> Cons. const., 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014

<sup>665</sup> CJCE, 13 juill. 1965, Lemmerz-Werke GmbH c/ Haute Autorité CECA, aff. 111/63, Rec. p. I-836

<sup>666</sup> CE, 3 mai 2011, n° 318676, Min. c/ Arbogast, JurisData n° 2011-008000, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2011:318676.20110503

<sup>667</sup> CE, 3e et 8e ss-sect., 30 mai 2012, n° 345418, Min. c/ SAS Aficom, JurisData n° 2012-012349, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2012:345418.20120530

<sup>668</sup> FOUQUET Olivier, *Comment le contribuable peut-il vérifier l'authenticité et la teneur des documents utilisés par l'administration pour asseoir son imposition ?*, Etudes fiscales internationales, Août 2012

442. Par ailleurs, une autre illustration concerne la décision de la chambre commerciale du 24 janvier 1995<sup>669</sup>. La Cour de cassation compare la procédure de demande d'autorisation de visite domiciliaire théorique, fondée sur l'article L.16B du LPF, avec le comportement de l'Administration dans cette affaire. En l'espèce, le juge considère que l'Administration a outrepassé ses droits lézant ainsi le contribuable et ne s'est donc pas conformée à l'article précédemment cité. Pour expliquer que l'Administration n'a pas respecté les garanties procédurales du contribuable, la Cour n'a fait aucune référence expresse au terme de loyauté.

443. Enfin, plusieurs règles jurisprudentielles et issues du LPF ont été créées dans un but de protection du contribuable à l'égard de l'Administration, ce qui lui impose implicitement un devoir de loyauté. Par exemple, l'article L.199C du LPF autorise l'Administration à invoquer tout nouveau fondement à une imposition contestée devant le juge de l'impôt et la jurisprudence<sup>670</sup> instaure la condition de ne pas priver pas le contribuable des garanties de procédure prévues par la loi.

#### b) Un rajout sans intérêt

444. La législation et la jurisprudence démontrent que la loyauté apparaît comme un élément sans intérêt. Elle n'aurait même qu'un rôle ornemental selon Martin Collet<sup>671</sup>.

445. D'une part, dans le cadre de l'obligation de loyauté de l'administration fiscale, la décision de la Cour de cassation du 18 juin 1996<sup>672</sup> marque le premier emploi du terme « obligation de loyauté ». En 1987, le Conseil d'État a consacré l'obligation pour l'Administration de ne pas induire en erreur le contribuable<sup>673</sup>. Cet arrêt a donné lieu à de nombreuses suites. Les jurisprudences ultérieures ont en effet suivi ce mouvement, parfois sans

---

<sup>669</sup> Cass. com., 24 janv. 1995, n°93-19.701, Mme Mami, JurisData n° 1995-000269, Publié au Bulletin

<sup>670</sup> CE, sect., 21 mars 1975, n°87573, Publié au recueil Lebon

<sup>671</sup> COLLET Martin, *La loyauté : un principe qui nous manque ?*, Revue de Droit Fiscal, n°42-43, 20 oct. 2016, ét. 554, §11, p. 3

<sup>672</sup> Cass. com., 18 juin 1996, n°94-17.312, M. Peysselier, JurisData n° 1996-002499, Publié au Bulletin

<sup>673</sup> CE, 7e et 8e ss-sect., 1er juill. 1987, n°54222, Publié au recueil Lebon

référence<sup>674</sup>, parfois en formulant le mot exact de loyauté<sup>675</sup>. Pourtant, malgré les disparités dans les termes utilisés, toutes ces jurisprudences vont dans le même sens et appuient le fait de ne pas induire le contribuable en erreur. L'exigence de loyauté de la part de l'administration fiscale est ici implicite et cela démontre l'inutilité de rajouter le mot « loyauté » dans la motivation d'une décision.

446. D'autre part, l'obligation d'informer les débiteurs solidaires d'un impôt en cas de procédure de redressement judiciaire est un parfait exemple de l'usage facultatif du mot « loyauté ». Le juge judiciaire accorde en effet une grande importance à la loyauté des débats puisqu'il exige de l'Administration qu'elle notifie « à l'ensemble des personnes pouvant être poursuivies, les actes de la procédure les concernant »<sup>676</sup>. De son côté, le juge administratif ne contraint pas l'Administration à une quelconque obligation dès lors que l'avis de mise en recouvrement est notifié au débiteur solidaire pour obtenir le paiement d'une partie des impositions mise à la charge du débiteur principal<sup>677</sup>. L'exigence de notification de certaines pièces de procédure diffère donc selon le juge. En tout état de cause, les principes du contradictoire et des droits de la défense sont ici visés et l'exigence de loyauté ne vient apporter aucune valeur ajoutée<sup>678</sup>.

## 2. Un principe confus mis à l'écart

447. Le terme de loyauté est banni en droit administratif français (b) du fait de l'insécurité juridique que la notion procure (a).

---

<sup>674</sup> CE, 8e et 9e ss-sect., 9 févr. 2000, n° 192179, Sté Secap, JurisData n° 2000-060298, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

<sup>675</sup> Cass. com., 30 juin 1998, n°1376 D, Chevalier, RJF 1998, n° 1367

<sup>676</sup> Cass. com., 25 mars 2014, n°12-27.612, FS-P+B, DGFIP c/ Mme Friedrich, JurisData n° 2014-006172, ECLI:FR:CCASS:2014:CO00327, Publié au bulletin

<sup>677</sup> CAA Versailles, 7e ch., 16 oct. 2014, n°12VE04204, SA Gecop, Inédit au recueil Lebon

<sup>678</sup> COLLET Martin, *La loyauté : un principe qui nous manque ?*, Revue de Droit Fiscal, n°42-43, 20 oct. 2016, ét. 554, §14, p. 5

#### a) Une source d'insécurité juridique

448. Bien que le terme de loyauté n'ait pas de définition exacte, celui-ci peut se décliner sous plusieurs formes et fait référence à certains comportements. Il existe donc un risque lors de sa transposition, comme une exagération dans l'interprétation par exemple. Chaque contribuable peut en effet imaginer, à sa guise, un comportement comme inclus dans le champ d'application de la notion de loyauté<sup>679</sup>. Cela provoque donc une insécurité juridique au détriment du contribuable et de l'Administration.

Le contribuable ne saura effectivement pas quel type de comportement peut être considéré comme entrant dans la catégorie de la loyauté. Il peut donc être confus vis à vis du cadre de la notion. De plus, l'Administration peut hésiter sur le comportement à adopter. Enfin, la souplesse laissée au juge lui laisse carte blanche pour définir les contours du principe sans modèle particulier.

449. En outre, le professeur Gilles Noël rappelle que la notion de loyauté est souvent évoquée en matière fiscale, à propos des « relations de couple » que forment l'Administration et le contribuable<sup>680</sup>. D'ailleurs, une loyauté mutuelle est instaurée par la Charte du contribuable de 2005 (dite « Charte Copé »). Cette dernière prévoit « une obligation de loyauté » de l'Administration<sup>681</sup> et exige que le contribuable doit se comporter comme « un contribuable loyal »<sup>682</sup>. Le contribuable est donc soumis à une obligation de loyauté de force, sans aucune marge de manoeuvre, alors qu'il est déjà en position dominée.

450. La surinterprétation et la loyauté mutuelle sont ainsi à l'origine d'une insécurité juridique.

---

<sup>679</sup> Ibid., p. 5

<sup>680</sup> NOËL Gilles, *La loyauté dans le couple « administration fiscale - contribuable »*, dans Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière, *Écrits de fiscalité des entreprises*, en hommage au Professeur Maurice COZIAN, Litec, 2009, p. 77

<sup>681</sup> Ministère du budget et des comptes publics, *La charte du contribuable*, Septembre 2005, p. 25

<sup>682</sup> Ibid., p. 29

## b) Un abandon progressif de la notion par le juge administratif français

451. Dans la jurisprudence administrative interne, Martin Collet remarque une certaine mise à l'écart de la notion de loyauté et y voit une gêne dans la référence à ce terme<sup>683</sup>. Le mot « loyauté » était d'ailleurs mis entre guillemets par le juge, ce qui laissait entrevoir un signe de distanciation. L'emploi du terme est progressivement abandonné par le Conseil d'Etat qui a décidé, par exemple, de ne plus citer explicitement le mot pour désigner la norme comportementale pesant sur les services<sup>684</sup>.

### **Conclusion de la Section**

452. En conclusion de cette section, la loyauté fait appel à une forme d'éthique comportementale et exige une certaine droiture. Cette notion se présente comme un concept fondamental en droit international dont le fondement est aujourd'hui bien ancré tant dans les textes que dans la jurisprudence. Même si sa définition fait l'objet de controverses, la loyauté est déclinable sous différentes formes. Elle est d'ailleurs exigée dans de nombreux domaines même si son application fait l'objet de critiques.

453. Certains contribuables ne respectent néanmoins pas cette obligation de loyauté et vont au-delà des limites en adoptant un comportement déloyal.

## **Section 2 : Le fondement de l'utilisation de la concurrence fiscale à des fins déloyales**

454. La concurrence fiscale dommageable s'observe en cas d'utilisation déloyale par un contribuable, de régimes fiscaux préférentiels. Les régimes fiscaux préférentiels sont des mesures fiscales mises en place par les Etats pour attirer des bases fiscales. Ces régimes sont dits dommageables lorsqu'ils sont susceptibles d'être utilisés de manière déloyale. Ce type de pratique entraîne, in fine, une concurrence fiscale dommageable.

---

<sup>683</sup> Ibid., p. 1

<sup>684</sup> CE, 16 avr. 2012, n° 320912, Meyer, JurisData n° 2013-005593, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESEC:2012:320912.20120416

455. Pour lutter contre l'utilisation de la concurrence fiscale à des fins déloyales, il convient donc nécessairement d'identifier les mesures fiscales dommageables sur lesquelles reposent les pratiques fiscales déloyales. Le caractère dommageable d'une mesure fiscale peut être établi selon différents critères (§1) ce qui permet de chiffrer le nombre de tels régimes (§2).

### **§1 - Regards croisés sur l'établissement des facteurs à l'origine de la concurrence fiscale dommageable**

456. L'OCDE (A) et l'Union européenne (B) ont élaboré parallèlement plusieurs facteurs afin d'identifier les régimes fiscaux préférentiels à l'origine de la concurrence fiscale dommageable.

#### **A) L'approche de l'OCDE**

457. En 1998, l'OCDE organise les différents facteurs des mesures fiscales dommageables en deux catégories : les facteurs essentiels et les facteurs secondaires (1). Par la suite, le nombre de chacun de ces critères a été remodelé suite à la refonte des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables (2).

##### 1. L'approche originelle

458. Dans le but d'identifier les mesures fiscales dommageables, l'OCDE publie un Rapport en 1998 intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial »<sup>685</sup>. Ce Rapport fixe les facteurs à prendre en compte dans l'examen de ces mesures. L'OCDE comptait quatre facteurs essentiels (a) et huit facteurs secondaires<sup>686</sup> (b).

##### a) Les quatre facteurs essentiels

459. En 1998, quatre facteurs sont considérés comme essentiels par l'OCDE : un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé, un cantonnement par rapport à l'économie nationale, un

---

<sup>685</sup> Le rapport a été approuvé le 9 avril 1998 par le Conseil de l'OCDE puis présenté les 27 et 28 avril 1998 aux ministres suite à l'abstention de la Suisse et du Luxembourg

<sup>686</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, §59 et §60, p. 28 et 29

manque de transparence et l'absence d'échange effectif de renseignements concernant le régime<sup>687</sup>.

460. Premièrement, le taux d'imposition effectif doit être nul ou peu élevé pour qualifier une pratique fiscale comme déloyale. Cette comparaison est établie par rapport aux revenus provenant d'activités géographiquement mobiles telles que les activités financières et les activités de service<sup>688</sup>. Un taux peut être considéré comme tel à cause notamment du barème lui-même très bas ou encore de la manière dont l'assiette d'imposition à laquelle le taux est appliqué est définie dans le pays<sup>689</sup>.

461. Deuxièmement, le fait que le régime fiscal préférentiel soit cantonné par rapport à l'économie mondiale constitue un autre facteur essentiel. Selon le Rapport de 1998, ce cantonnement peut apparaître sous deux formes. Il peut s'agir en effet soit d'un régime exclusivement réservé aux non-résidents interdisant ainsi les contribuables résidents de constituer des entités sous ce régime, soit d'un régime par lequel les bénéficiaires se voient formellement interdire toute activité sur le marché national<sup>690</sup>.

La note d'application de 2004<sup>691</sup>, rédigée pour préciser le Rapport précédemment cité, apporte des indications sur les deux composantes du facteur de cantonnement.

D'une part, si le régime exclut les contribuables résidents du bénéfice de ses dispositions avantageuses, ce processus peut s'effectuer explicitement ou implicitement. De manière explicite, les résidents ont l'interdiction formelle de bénéficier du régime préférentiel mais cette manière directe demeure toutefois peu utilisée dans les pays Membres de l'OCDE. A l'inverse, les résidents peuvent être implicitement exclus du bénéfice d'un régime fiscal préférentiel en appliquant une inéligibilité à tout groupe dépourvu d'élément d'extranéité par exemple ou en adoptant des mesures qui ont pour effet d'en neutraliser les avantages pour les résidents<sup>692</sup>.

D'autre part, si l'accès au marché national est prohibé pour les bénéficiaires du régime, cette interdiction peut également se faire de manière explicite par une interdiction stricte ou de

---

<sup>687</sup> Ibid., p. 28 à 34

<sup>688</sup> Ibid., §6, p. 8

<sup>689</sup> Ibid., §61, p. 29

<sup>690</sup> Ibid., §62, p. 31

<sup>691</sup> OCDE (2004a), *Note d'application consolidée : Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*, Editions OCDE, Paris

<sup>692</sup> Ibid., §70 à 72, p. 24

manière implicite par les difficultés d'accès au régime du fait de l'exigence de transactions en monnaies étrangères à titre d'exemple<sup>693</sup>.

462. Troisièmement, un autre facteur essentiel consiste en un manque de transparence du régime fiscal préférentiel. L'absence de transparence se caractérise par la réunion de deux conditions : les conditions d'applicabilité d'un régime et ses modalités d'application ne sont, d'une part, ni énoncées de manière claire et, d'autre part, ni disponibles pour les autorités fiscales des autres pays intéressés<sup>694</sup>.

463. Quatrièmement, le critère selon lequel aucun échange effectif de renseignements concernant le régime ne doit exister se traduit comme le quatrième et dernier facteur essentiel. Ce dernier met en lumière l'importance de la coopération entre les pays et leur volonté et capacité de s'échanger des renseignements<sup>695</sup>. En matière de prix de transfert, la note d'application de 2004<sup>696</sup> stipule que « trois conditions sont nécessaires pour un véritable échange de renseignements. Premièrement, des renseignements pertinents en matière de transactions intragroupe devraient être disponibles dans le pays appliquant le régime préférentiel. Deuxièmement, rien ne doit faire obstacle à l'échange de ces renseignements aux termes de la convention applicable en matière de double imposition ou d'autres instruments en vigueur autorisant l'échange de renseignements. Troisièmement, les pays doivent véritablement procéder à l'échange de renseignements dans la pratique. »<sup>697</sup>.

#### b) Les huit facteurs secondaires

464. L'OCDE a également dégagé des facteurs secondaires qui sont au nombre de huit : une définition artificielle de la base d'imposition, le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, une exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère, la possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition,

---

<sup>693</sup> Ibid., §76, p. 25

<sup>694</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, §63, p. 31 à 33

<sup>695</sup> Ibid., §64, p. 33

<sup>696</sup> OCDE (2004a), *Note d'application consolidée : Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*, Editions OCDE, Paris, §93, p. 32

<sup>697</sup> Ibid., §93, p. 32

l'existence de dispositions relatives au secret, un accès à un vaste réseau de conventions fiscales, la promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt et l'encouragement d'activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales<sup>698</sup>.

465. Premièrement, une définition artificielle de la base d'imposition constitue le premier critère secondaire des mesures fiscales dommageables. Dans plusieurs pays, il existe des dispositions fiscales qui diminuent la base d'imposition. Dans la plupart des cas, ces règles ont un but légitime, comme compenser les effets de l'inflation ou atténuer la double imposition de certains types de revenus à titre d'exemples. Toutefois, « ces dispositions peuvent aller au-delà des mesures nécessaires pour mettre en oeuvre les objectifs affichés de la politique fiscale. Il peut s'agir de [...] règles permettant la déduction de charges alors même que le revenu correspondant n'est pas imposable, des règles permettant la déduction de dépenses réputées encourues mais qui ne le sont pas effectivement, et des règles qui autorisent des dotations aux réserves excessivement généreuses ou qui restreignent de toute autre manière la base d'imposition d'opérations données »<sup>699</sup>. Ces trois illustrations s'apparentent en une définition artificielle de la base d'imposition.

466. Deuxièmement, le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert est une autre caractéristique secondaire des mesures fiscales dommageables. Les prix de transfert sont les prix pratiqués dans les transactions intra-groupe. Les principes applicables en la matière ont été approuvés par l'OCDE en 1995<sup>700</sup> et édictent les règles de détermination de la charge fiscale globale des entreprises multinationales et de la répartition de la base d'imposition entre les pays. Il arrive cependant que ces principes directeurs ne soient pas appliqués scrupuleusement par les administrations fiscales qui « modifient directement la base d'imposition d'une entreprise, allègent son impôt pour les revenus accumulés ou attribuent de manière excessive des revenus imposables à une entreprise qui ne joue pas un rôle actif dans

---

<sup>698</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, §66 à 79, p. 34 à 38

<sup>699</sup> Ibid., §69, p. 34

<sup>700</sup> Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ont été approuvés par le Comité des affaires fiscales le 27 juin 1995 et par le Conseil de l'OCDE pour publication le 13 juillet 1995

le groupe »<sup>701</sup>. Ces manœuvres constituent des exemples de violation des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert.

467. Troisièmement, un autre facteur secondaire des mesures fiscales dommageables peut se traduire en une exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère. De la sorte, « cette exonération réduit le taux effectif d'imposition des revenus et incite à l'implantation d'activités pour des raisons fiscales et non pour des raisons industrielles ou commerciales »<sup>702</sup>. Il en découle nécessairement des effets dommageables pour les autres pays.

468. Quatrièmement, la négociation possible du taux ou de l'assiette d'imposition est un autre indice qualifiant une mesure fiscale comme dommageable. Une telle souplesse constitue le quatrième facteur secondaire.

469. Cinquièmement, un autre facteur secondaire concerne l'existence de dispositions relatives au secret. Il existe des hypothèses dans lesquelles les autorités fiscales n'ont pas accès à l'information à cause notamment du secret bancaire ou de l'anonymisation des instruments financiers<sup>703</sup>. Ces dispositions représentent des protections susceptibles de créer une situation de pratique fiscale déloyale.

470. Sixièmement, l'accès à un vaste réseau de conventions fiscales s'apparente en un autre élément de complicité d'une mesure fiscale dommageable. Bien que la mise en place d'un tel réseau ait pour but de lutter contre la double imposition, cette multiplication de liens peut aussi être nocive dans le sens où un régime fiscal dommageable pourra atteindre davantage de cibles<sup>704</sup>.

471. Septièmement, la promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt est une indication supplémentaire de la présence d'une mesure fiscale dommageable.

---

<sup>701</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, §71, p. 35

<sup>702</sup> Ibid., §73, p. 36

<sup>703</sup> Ibid., §75, p. 37

<sup>704</sup> Ibid., §76, p. 37

Si sa publicité n'est en soi pas la référence pour déterminer si un régime fiscal est dommageable, elle demeure un indice de taille pour les administrations fiscales<sup>705</sup>.

472. Huitièmement, le dernier critère susceptible de prouver l'existence d'une mesure fiscale dommageable consiste en l'encouragement d'activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle<sup>706</sup>.

## 2. L'approche postérieure à la refonte des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables

473. Le projet BEPS contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices est mené sous l'égide de l'OCDE et le G20 et se compose de quinze actions. L'Action 5 du projet BEPS intitulée « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance » refond les travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en 2015<sup>707</sup>. Elle met le critère d'activité substantielle sur un piédestal en l'ajoutant aux facteurs essentiels et accroît la transparence. Les facteurs d'identification des mesures fiscales dommageables se déclinent désormais en cinq facteurs essentiels (a) et cinq facteurs secondaires (b).

### a) Les cinq facteurs essentiels

474. A compter de 2015, les cinq facteurs essentiels selon l'OCDE sont : un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé, un cantonnement par rapport à l'économie nationale, un manque de transparence, l'absence d'échange effectif de renseignements concernant le régime et le défaut d'un critère d'activité substantielle<sup>708</sup>.

---

<sup>705</sup> Ibid., §78, p. 37

<sup>706</sup> Ibid., §79, p. 37

<sup>707</sup> OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 24 mars 2016

<sup>708</sup> OCDE (2019), *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 26 mars 2019, §18, p. 45

475. Les quatre facteurs essentiels du Rapport dans sa version originale de 1998 ont donc été repris et le dernier des huit facteurs secondaires entre dans la catégorie des « nouveaux » facteurs essentiels. Le facteur d'activité substantielle présentant une importance capitale pour reconnaître les risques spécifiques que les juridictions créent en attirant un revenu sans activités locales substantielles, il a paru judicieux aux yeux de l'OCDE de l'introduire dans les facteurs essentiels<sup>709</sup>. Par le critère d'activité substantielle non détaillé dans le Rapport de 1998, il convient de « déterminer si un régime encourage les activités ou arrangements à motivation exclusivement fiscale, étant précisé qu'un grand nombre de régimes fiscaux préférentiels dommageables sont conçus de manière à permettre aux contribuables de bénéficier du régime en s'engageant dans des opérations dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle »<sup>710</sup>.

476. Par ailleurs, le facteur relatif au manque de transparence du régime fiscal préférentiel a été détaillé suite à la refonte des travaux<sup>711</sup>. Afin de mettre en œuvre une grande transparence sans charger lourdement les administrations fiscales, un modèle commun a été élaboré : le standard minimum concernant l'échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions fiscales<sup>712</sup>. Ces échanges sont pratiqués dans une centaine de pays dans le monde et 30 000 renseignements ont été spontanément échangés entre la date de sa mise en place et le 31 décembre 2018<sup>713</sup>.

#### b) Les cinq facteurs secondaires

477. Depuis la refonte des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables, une nouveauté apparaît concernant les autres facteurs. Les autres facteurs sont désormais au nombre

---

<sup>709</sup> Ibid., §32, p. 48

<sup>710</sup> OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 24 mars 2016, §24, p. 25

<sup>711</sup> OCDE (2019), *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 26 mars 2019, §13, p. 44

<sup>712</sup> OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, Paris, 24 mars 2016, §130, p. 57

<sup>713</sup> OCDE (2020), *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Rapport d'étape juillet 2019 - juillet 2020*, Editions OCDE, Paris, 18 juillet 2020, p. 16

de cinq : une définition artificielle de la base d'imposition, le non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, une exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère, la possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition et l'existence de dispositions relatives au secret<sup>714</sup>.

L'OCDE a simplement repris la liste des facteurs secondaires énumérés dans le Rapport de 1998 en l'amputant des trois derniers critères, deux d'entre eux considérés comme inutiles aux fins de l'évaluation des régimes préférentiels.

## **B) L'approche de l'Union européenne**

478. Afin d'étudier la question de la concurrence fiscale dommageable, un Code de conduite a été élaboré (1). Celui-ci dresse les différents critères des mesures fiscales dommageables selon l'Union européenne (2).

### 1. L'adoption d'un Code de conduite

479. Le Code de conduite est né de la réflexion des mémorandums Monti et de l'action du Conseil pour les affaires économiques et financières (a). Malgré le fait qu'il soit dépourvu d'effet juridique, il bénéficie d'un large champ d'application et est source d'obligations pour les Etats (b).

#### a) Les mémoranda Monti et le Conseil ECOFIN

480. En matière de fiscalité directe, Mario Monti, Commissaire du marché intérieur de 1994 à 1999, a mis à profit sa réflexion à travers deux mémoranda : Monti I et Monti II.

Le 20 mars 1996, un document d'orientation a été publié par la Commission : le premier mémorandum Monti. Son objet « consiste à réduire ou supprimer les possibilités de shopping fiscal et les régimes dérogatoires, tout en maintenant autant que possible, les particularités fiscales nationales »<sup>715</sup> et de choisir une stratégie qui « prenne en compte l'ensemble de la

---

<sup>714</sup> OCDE (2019), *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Editions OCDE, Paris, 26 mars 2019, §19, p. 45

<sup>715</sup> Commission des communautés européennes, *La fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96), 487 Final, 20 mars 1996

fiscalité et des problèmes qu'elle pose à l'intégration européenne et aux autres politiques européennes »<sup>716</sup>.

Quelques mois plus tard, le 22 octobre 1996, le second mémorandum Monti axé sur la concurrence fiscale dommageable suggère l'adoption d'un code de conduite<sup>717</sup>. C'est ainsi que « l'idée de la création d'un code de normes communes fut avancée, normes destinées à freiner la dégradation fiscale. Ce code, préservant un degré acceptable de concurrence fiscale, pourrait fonctionner comme un filet de sécurité supplémentaire contre l'érosion des recettes fiscales »<sup>718</sup>.

481. Le « Conseil pour les affaires économiques et financières » (Conseil ECOFIN) se compose du ministre de l'économie et des finances de chaque État membre ainsi que les membres de la Commission européenne compétents. Lors de sa session du 1er décembre 1997, le Conseil ECOFIN adopte un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>719</sup> dans le but d'enrayer la concurrence fiscale dommageable.

#### b) Le régime du Code de conduite

482. Le Code de conduite étant un instrument élaboré par l'Union européenne, il s'applique évidemment aux États membres mais présente un champ d'application élargi. Il cible également les pays candidats à une intégration au sein de l'Union européenne et aux territoires placés sous contrôle d'un État membre au sein desquels les États en question assument certaines responsabilités ou prérogatives fiscales<sup>720</sup>.

483. Par le Code de conduite, les États membres s'engagent à supprimer les mesures fiscales ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au

---

<sup>716</sup> DOS SANTOS António Carlos, *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne : Les centres d'affaires comme cibles*, Revue internationale de droit économique, n°1, 2004, p. 17

<sup>717</sup> Commission des communautés européennes, *La fiscalité dans l'Union européenne - Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM(96), 546 Final, 22 oct. 1996

<sup>718</sup> DOS SANTOS António Carlos, *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 227

<sup>719</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er décembre 1997*, JO n° C 002, 6 janv. 1998

<sup>720</sup> Ibid., annexe 1, point M

sein de la Communauté européenne. Cette disposition concerne non seulement les mesures existantes mais également les mesures futures dans le sens où l'instauration de telles nouvelles mesures est gelée<sup>721</sup>. Les Etats ont donc une double obligation : l'obligation de « rollback »<sup>722</sup> relative au processus de démantèlement des mesures fiscales existantes et l'obligation de « standstill »<sup>723</sup> concernant le gel de mesures fiscales futures<sup>724</sup>.

484. Ce Code de conduite est une ligne directrice de base à suivre dont l'Administration ne peut s'écarter sans justification valable<sup>725</sup>. Il constitue un « standard comportemental, comme il existe en droit civil un standard du bon père de famille ou en droit de Common law un standard de l'homme raisonnable »<sup>726</sup>. Il se traduit comme un engagement politique des Etats membres et est un instrument non contraignant dans la mesure où il n'affecte ni les droits et les obligations des Etats membres ni leurs compétences respectives<sup>727</sup>. Son défaut de valeur juridique est d'ailleurs remarqué par la Cour de justice de l'Union européenne : le Code de conduite s'apparente en un « acte qui constitue l'expression d'une simple coordination volontaire et qui n'est donc pas destiné en lui-même à produire des effets de droit »<sup>728</sup>. Etant un instrument politique et non juridique, il existe néanmoins un risque que les Etats s'en affranchissent.

## 2. Les six facteurs

485. En 1997, six critères d'évaluation nécessaires à l'appréciation du caractère potentiellement dommageable d'une mesure ont été dégagés dans le Code de conduite dont un critère principal (a) et cinq paramètres auxiliaires (b).

---

<sup>721</sup> DELECHAT Aude Simonne Emilie, *Une concurrence fiscale loyale (un compte de fée?)*, Thèse, Institut de Droit Comparé, Faculté de Droit de l'Université de McGill de Montréal, Mai 2005 p. 64

<sup>722</sup> Vient de l'anglais « démantèlement »

<sup>723</sup> Vient de l'anglais « paralysie »

<sup>724</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er décembre 1997*, JO n° C 002, 6 janv. 1998, Annexe 1, points B et C

<sup>725</sup> CJUE, gde ch., 15 nov. 2011, Commission et Royaume d'Espagne c/ Gvt of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, aff. C-107/09, Rec., p. I-11113, point 128

<sup>726</sup> SADOWSKY Marilyne, *Vers un système fiscal standard ?*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, ét. 337, p. 57

<sup>727</sup> Ibid., point A

<sup>728</sup> CJCE, 30 avr. 1996, Pays-bas c/ Conseil, C-58/94, Rec., p. I-02169, point 27

#### a) Le critère d'entrée

486. Pour l'Union européenne, une mesure fiscale dommageable est définie dans un premier temps comme celle « ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté »<sup>729</sup>, et plus précisément, celle « établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné »<sup>730</sup>. Cette comparaison s'effectue au sein d'un même régime général et la fiscalité d'un Etat tiers n'entrera pas en ligne de compte.

487. Cette définition laisse apparaître, d'une part, que cette notion n'est applicable qu'à la fiscalité des entreprises (et non aux particuliers) et, d'autre part, qu'est recherchée la censure des régimes fiscaux les plus agressifs uniquement (et non des régimes fiscaux attractifs).

#### b) Les cinq facteurs secondaires

488. Cinq critères d'évaluation sont nécessaires à l'appréciation du caractère dommageable d'une mesure, ceux-ci n'étant pas cumulatifs : l'existence de facilités fiscales réservées aux non-résidents, les incitations fiscales en faveur d'activités qui n'ont pas trait à l'économie locale de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale, l'octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle, l'existence de règles pour la détermination des bénéficiaires des entreprises issues d'un groupe multinational divergeant des principes généralement admis sur le plan international et la constatation d'un manque de transparence des mesures fiscales<sup>731</sup>.

489. D'abord, sont à prendre à compte l'existence de facilités fiscales réservées aux non-résidents et les incitations fiscales en faveur d'activités qui n'ont pas trait à l'économie locale de sorte qu'elles n'ont pas d'impact sur l'assiette fiscale nationale. Ces deux paramètres s'apparentent à une situation de cantonnement. Les résidents ne peuvent effectivement pas

---

<sup>729</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er décembre 1997*, JO n° C 002, 6 janv. 1998, Annexe 1, point A

<sup>730</sup> Ibid., annexe 1, point B

<sup>731</sup> Ibid., annexe 1, point B, dispositions 1 à 5

profiter de ce bénéfice et ces mesures ne peuvent s'appliquer qu'à des sociétés dont les actionnaires sont des non-résidents ou qu'à des activités sans impact sur l'économie de l'Etat. Une inégalité étant notable entre les résidents et les non-résidents, elle procure un caractère dommageable au régime fiscal.

490. Ensuite, le troisième paramètre à prendre en compte comme indice de caractère dommageable d'une mesure fiscale est l'octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle. Le caractère substantiel du régime fiscal est ainsi mis en lumière et ce facteur auxiliaire est pensé dans le but d'atteindre les sociétés offshores détenues par des non-résidents.

491. Enfin, les quatrième et cinquième facteurs pouvant appuyer la présence d'une mesure fiscale dommageable consistent en l'existence de règles pour la détermination des bénéfices des entreprises issues d'un groupe multinational divergeant des principes généralement admis sur le plan international et la constatation d'un manque de transparence des mesures fiscales. La transparence est mise en avant.

## **§2 - Une tendance commune à la baisse malgré une différence d'appréciation des facteurs à l'origine de la concurrence fiscale dommageable**

492. Les facteurs des mesures fiscales déloyales s'apprécient différemment selon qu'il s'agisse de l'OCDE ou de l'Union européenne (A) mais le nombre de tels régimes diminuent dans les deux cas (B).

### **A) L'appréciation variable des facteurs**

493. L'OCDE raisonne en trois temps (1) à la différence de l'Union européenne qui suit une logique binaire (2).

## 1. Les trois étapes de l'OCDE

494. L'action de l'OCDE est coordonnée par le « Forum sur les pratiques fiscales dommageables »<sup>732</sup> de l'anglais « The Forum on Harmful Tax Practice » (FHTP). Celui-ci a été créé en 1998 après la publication du Rapport de cette même année et est rebaptisé « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales » en septembre 2009. Les travaux de ce Forum ont été intégrés dans le projet BEPS en 2013. Sa mission est, entre autres, de se poser trois questions pour évaluer les régimes fiscaux préférentiels (a) et en déduire un résultat (b).

### a) Le trio préliminaire nécessaire à l'examen des régimes fiscaux

495. La première étape consiste à vérifier, d'une part, que le revenu en cause entre dans le champ de compétences du FHTP, c'est à dire qu'il provienne d'activités géographiquement mobiles et, d'autre part, que le régime fiscal soit préférentiel. Il est considéré comme tel si une préférence, aussi faible soit-elle, est observée comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné. A titre d'exemples, une réduction du taux d'imposition ou des conditions préférentielles de paiement d'impôts sont constitutifs d'un régime fiscal préférentiel<sup>733</sup>.

496. La deuxième étape fait intervenir les différents facteurs énumérés précédemment : les facteurs essentiels et les facteurs secondaires. Pour considérer un régime comme potentiellement dommageable, le régime doit avant tout répondre impérativement au premier critère essentiel, c'est à dire présenter un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé. Ce critère est en effet conçu comme étant le critère d'entrée. Une fois celui-ci vérifié, les autres facteurs essentiels et secondaires entrent en jeu et s'apparentent à des faisceaux d'indices.

497. La troisième étape concerne la possibilité d'une évolution d'un régime préférentiel potentiellement dommageable en régime préférentiel effectivement dommageable. Cette mutation est observée en cas d'incidence économique. Trois questions types servent d'aides à

---

<sup>732</sup> OWENS Jeffrey, *Curbing Harmful Tax Competition - Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*, Intertax n°26, 1998/8-9, p. 232

<sup>733</sup> OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 19 févr. 2013, p. 33

la réflexion du FHTP : « le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ? [...] La présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-elles en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ? [...] Le privilège fiscal est-il la motivation première du choix de l'emplacement d'une activité ? »<sup>734</sup>.

#### b) L'obtention d'un résultat suite à l'examen des régimes fiscaux

498. A la suite de l'examen du FHTP, les régimes fiscaux préférentiels peuvent être classés en onze catégories. Le régime fiscal peut être considéré comme dommageable, potentiellement mais pas effectivement dommageable, potentiellement dommageable, non dommageable, non dommageable (modifié), hors périmètre, hors périmètre (modifié), en cours de modification/de suppression, supprimé, non opérationnel ou en cours d'examen.

Un régime fiscal est « dommageable » s'il remplit les trois conditions préliminaires, c'est à dire qu'il relève du périmètre des travaux du FHTP, satisfait au critère du taux effectif d'imposition nul ou peu élevé, remplit un ou plusieurs des critères essentiels et secondaires et présente des effets économiques dommageables<sup>735</sup>. Dans ce cas, la juridiction doit impérativement prendre des mesures pour supprimer les caractéristiques dommageables du régime dans un délai spécialement prévu par le FHTP<sup>736</sup>.

Un régime fiscal est « potentiellement, mais pas effectivement dommageable » s'il présente les mêmes caractéristiques qu'un régime fiscal dommageable à l'exception des effets économiques. Dès lors que le régime n'est pas dommageable dans la pratique au vu de ses effets économiques, il entre ainsi dans cette catégorie et la juridiction n'est alors pas tenue de prendre des mesures pour modifier le régime. Celui-ci fait l'objet d'un processus de suivi annuel par le FHTP qui peut revoir sa conclusion lorsque des évolutions sont constatées<sup>737</sup>.

---

<sup>734</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, §80 à 84, p. 38 à 40

<sup>735</sup> OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 19 févr. 2013, p. 33

<sup>736</sup> OCDE (2019), *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 26 mars 2019, Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>737</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

Un régime fiscal est « potentiellement dommageable » s'il remplit les deux conditions préliminaires et qu'il n'y a pas eu d'évaluation des effets économiques. Une appréciation globale des autres critères essentiels et secondaires suffit ainsi pour qualifier un régime préférentiel comme potentiellement dommageable<sup>738</sup>.

Un régime fiscal est « non-dommageable » s'il remplit seulement la première condition et ne répond pas aux autres critères<sup>739</sup>.

Un régime fiscal est considéré comme « non-dommageable (modifié) » lorsqu'il présentait des caractéristiques dommageables mais que celles-ci ont été supprimées<sup>740</sup>.

Un régime fiscal est « hors périmètre » s'il ne remplit aucune des conditions<sup>741</sup>.

Un régime fiscal est « hors périmètre (modifié) » s'il ne remplit aucune des conditions suite à une modification effectuée<sup>742</sup>.

Un régime fiscal est « en cours de modification/de suppression » si les caractéristiques préoccupantes pour le FHTP sont sur le point d'être modifiées ou supprimées par la juridiction<sup>743</sup>.

Un régime fiscal est « supprimé » dès lors qu'une date précise de suppression totale du régime est annoncée<sup>744</sup>.

Un régime fiscal est « non opérationnel » si ce régime n'est pas appliqué<sup>745</sup>.

---

<sup>738</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>739</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>740</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>741</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>742</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>743</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>744</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>745</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

Un régime fiscal est « en cours d'examen » si ses caractéristiques sont en cours d'évaluation par le FHTP<sup>746</sup>.

## 2. Le travail en deux temps de l'Union européenne

499. Pour qualifier un régime fiscal comme dommageable selon l'Union européenne, certains critères doivent être remplis (a). Pour évaluer les différentes mesures, un Groupe Code de conduite est nommé (b).

### a) Le critère d'entrée et les cinq facteurs auxiliaires

500. Le critère d'entrée est à vérifier d'office. Les cinq autres sont ensuite utilisés pour évaluer si de telles mesures sont ou non réellement dommageables et servent alors d'indices supplémentaires.

501. La Commission a par ailleurs rapidement opté pour une interprétation extensive de ces critères<sup>747</sup>. Ainsi qu'il a pu être démontré, les critères de cantonnement, de substance et de transparence sont mis en avant et constituent de véritables atouts dans la recherche des mesures fiscales dommageables.

### b) La nomination d'un Groupe Code de conduite

502. Quelques mois plus tard suivant l'adoption du Code de conduite, le 9 mars 1998, un groupe Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été créé dans le cadre de la fiscalité des entreprises aux fins d'évaluation des mesures fiscales entrant dans le champ d'application de ce code de conduite. Celui-ci est composé de représentants des États membres et de la Commission européenne.

---

<sup>746</sup> Ibid., Tableau 2.1, §5, p. 19

<sup>747</sup> Commission européenne, *Définition des critères figurant au paragraphe B du Code de conduite*, dans Note de transmission du Groupe Code de conduite, Document n°14039/98, Fisc 205, 11 décembre 1998

503. Dans son rapport, dit « Primarolo » publié le 23 novembre 1999, le groupe « Code de conduite » dirigé par Madame Dawn Primarolo, Secrétaire britannique au Trésor de l'époque, distingue six catégories de régimes dans son évaluation des mesures fiscales dommageables : les services intragroupes, les services financiers et sociétés offshore, les autres régimes sectoriels spécifiques, les incitations à caractère régional, les autres mesures et la catégorie couvrant les territoires dépendants et associés.

504. Un accord a donc été conclu en 2003 pour la modification ou la suppression des régimes ciblés. Par ailleurs, le Conseil ECOFIN a créé le « sous-groupe sur la clarification des troisième et quatrième critères » le 8 mars 2016 à ces fins.

505. Cela fera l'objet d'un développement ultérieurement<sup>748</sup> mais il convient de préciser que le Code de conduite fait aujourd'hui partie de la politique fiscale européenne. Des conventions fiscales bilatérales - comme celle conclue entre l'Allemagne et l'Autriche par exemple - ont repris certains principes du Code de conduite dans le but de donner une nouvelle impulsion à son efficacité. Celle-ci reste néanmoins discutée du fait de la persistance de mesures fiscales dommageables et le Groupe critique de son côté la pertinence et la clarté des critères établis par le Code de conduite, dénotant son inefficacité sur les situations acquises<sup>749</sup>.

## **B) Une chute libre du chiffrage des régimes fiscaux préférentiels dommageables**

506. Que ce soit du côté de l'OCDE (1) ou de l'Union européenne (2), le nombre de mesures fiscales dommageables a diminué.

### **1. Une diminution considérable du nombre de mesures fiscales dommageables selon l'OCDE**

507. Sur les bases fixées dans le Rapport de 1998, l'OCDE a identifié 47 régimes fiscaux dommageables en 1998<sup>750</sup>.

---

<sup>748</sup> Voir §1 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *Une intense activité politique des organisations à finalité économique dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable*

<sup>749</sup> Rapport Primarolo, SN 4901/99, 29 nov. 1999

<sup>750</sup> Conseil des Impôts, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, Rapport n°22, 2004, p.228

508. En 2000, 47 régimes fiscaux ont été considérés comme potentiellement dommageables sur la base des mêmes critères<sup>751</sup>.

509. En 2004, le Comité a déclaré que « sur les 47 régimes fiscaux préférentiels qui ont été considérés comme potentiellement dommageables, 18 avaient été abolis et 14 avaient été modifiés afin de supprimer leurs aspects potentiellement dommageables. Une analyse plus approfondie a montré que 13 autres régimes n'étaient pas dommageables »<sup>752</sup>. Il est important également de signaler que 2 régimes n'ont pas été examinés : la pratique 50/50 en Suisse et le régime des sociétés holding 1929 du Luxembourg<sup>753</sup>. Les conclusions de 2004 concernant les régimes potentiellement dommageables identifiés en 2000 ont d'ailleurs été listées<sup>754</sup>.

510. En 2006, sur ces 47 mêmes régimes fiscaux visés ci-dessus, le Comité en retient 21 abolis, 13 modifiés afin de supprimer leurs aspects potentiellement dommageables et 13 non dommageables<sup>755 756</sup>. En outre, il a examiné les régimes instaurés depuis 2000 mais il est parvenu à la conclusion qu'aucun de ces régimes n'était dommageable au sens du Rapport de 1998. Concernant les deux régimes non catégorisés en 2004, la pratique « 50/50 » en Suisse a été abrogée et le régime des sociétés holding de 1929 du Luxembourg a été considéré comme dommageable<sup>757</sup>.

---

<sup>751</sup> OCDE (2000), *Rapport d'Etape 2000 - Vers une coopération fiscale globale : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, Editions OCDE, Paris, §11, p.13 à 16

<sup>752</sup> OCDE (2006), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables – Mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*, §9, p. 4

<sup>753</sup> Ibid., §12, p. 4

<sup>754</sup> OCDE (2004b), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape 2004*, Paris, §11, p. 7

<sup>755</sup> OCDE (2006), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables – Mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*, §15, p. 5 à 6

<sup>756</sup> Voir Annexe 7 : *Tableau des conclusions concernant les régimes potentiellement dommageables identifiés en 2000 - Etat des lieux en 2006*

<sup>757</sup> OCDE (2006), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables – Mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*, §13 et 14, p. 4

511. En 2014, le FHTP examine 30 régimes préférentiels dont la moitié sera appréhendé sous la vision adoptée par le Rapport de 1998<sup>758</sup>.

512. Il en est de même en 2015 lorsque le FHTP achève les travaux menés au titre du projet BEPS. Le critère d'activité substantielle entre en action seulement concernant les « régimes PI »<sup>759</sup> dans un premier temps<sup>760</sup>. Le rapport final de 2015 restitue le bilan de 43 régimes préférentiels examinés et n'affiche aucun régime dommageable<sup>761</sup>. Le FHTP planifie dans ses travaux futurs l'évaluation des régimes non PI avec les nouveaux critères dégagés cette même année<sup>762</sup>.

513. C'est en 2017 que le FHTP procède à l'évaluation de régimes fiscaux préférentiels en tenant compte des nouveaux critères adoptés pour tous les régimes<sup>763</sup>.

D'une part, le FHTP reprend les régimes listés dans le Rapport de 2015 et détecte un régime dommageable parmi les régimes PI : le régime français relatif au taux réduit pour les plus-values à long terme et pour les bénéficiaires des concessions de licence d'exploitation de droits de la PI<sup>764</sup>.

---

<sup>758</sup> OCDE (2014), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, 29 oct. 2014, p. 60 à 62

<sup>759</sup> régimes préférentiels accordant des avantages aux revenus de la propriété intellectuelle

<sup>760</sup> Le critère d'activité substantielle concernant les régimes de propriété intellectuelle a été étudié précédemment. Voir B) du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *Les patent boxes*

<sup>761</sup> OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, 24 mars 2016, §147 et 148, p. 66 à 68

<sup>762</sup> Ibid., §153, p. 71

<sup>763</sup> OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, 16 oct. 2017

<sup>764</sup> Ibid., §14, p. 15. Voir Annexe 8 : *Tableau des conclusions concernant les régimes listés dans le rapport de BEPS sur l'Action 5 de 2015*

D'autre part, le FHTP examine d'autres régimes préférentiels entre octobre 2015 et octobre 2017<sup>765</sup>. Aucun n'est retenu comme dommageable<sup>766</sup>.

514. Plus récemment, le 15 novembre 2018, l'OCDE a dévoilé publiquement sa volonté de poursuite dans la lutte contre les régimes fiscaux dommageables<sup>767</sup>. En 2018, 3 régimes fiscaux ont été identifiés comme dommageables sur 246 étudiés<sup>768</sup>.

515. Le 29 janvier 2019, l'examen du Forum s'est poursuivi sur une étude de 255 régimes fiscaux et 2 ont été révélés comme dommageables<sup>769</sup>. Plus récemment, le même examen réalisé sur 295 régimes fiscaux en octobre 2020 a identifié 4 régimes fiscaux dommageables<sup>770</sup>.

## 2. Une forte baisse constatée du nombre de mesures fiscales dommageables selon l'Union européenne

516. En 1999, le Rapport Primarolo examine 299 régimes<sup>771</sup> et en considère 66 comme dommageables<sup>772</sup>. 40 régimes proviennent d'Etats membres de l'Union européenne, 3 de

---

<sup>765</sup> OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, 16 oct. 2017, §15, p. 17 à 22

<sup>766</sup> Voir Annexe 9 A : *Résultats des examens des régimes préférentiels effectués entre 2015 et 2017 sur 144 régimes*

<sup>767</sup> OCDE, *L'OCDE dévoile les résultats de ses derniers travaux sur les régimes préférentiels et annonce des mesures visant à renforcer l'équité des règles du jeu pour les juridictions à fiscalité nulle*, 15 nov. 2018, accessible sur <http://www.oecd.org/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>768</sup> Voir Annexe 9 B : *Résultats des examens des régimes préférentiels effectués en 2018 sur 246 régimes*

<sup>769</sup> OCDE (2019), *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, 26 mars 2019, §5, p. 10. Voir Annexe 9 C : *Résultats des examens des régimes préférentiels effectués en 2019 sur 255 régimes*

<sup>770</sup> OCDE, *Communiqué, Lutte contre les pratiques fiscales dommageables (BEPS, Action 5) : résultats d'un nouvel examen par les pairs*, 23 nov. 2020, retranscrit dans *Revue de droit fiscal*, n°50, 10 déc. 2020, ét. 454 ; OCDE (2020), *Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings : Inclusive Framework on BEPS : Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Éditions OCDE, Paris, 15 déc. 2020. Voir Annexe 9 D : *Résultats des examens des régimes préférentiels effectués en 2020 sur 295 régimes*

<sup>771</sup> Rapport Primarolo, SN 4901/99, 29 nov. 1999, Annexe A, p. 300 à 314

<sup>772</sup> Ibid., Annexe C, p. 315 et 316

Gibraltar<sup>773</sup> et 23 dans les territoires dépendants ou associés<sup>774</sup>. En France, seulement 4 régimes sont jugés dommageables. Il s'agit du régime des quartiers généraux d'entreprises, du régime des brevets et redevances, des provisions pour reconstitution de gisements minéraux et des provisions pour reconstitution de gisement de gaz<sup>775</sup>.

En principe, tous les régimes dommageables devaient être démantelés pour le 31 décembre 2002. Le Conseil de l'Union européenne a néanmoins fait preuve de tolérance à la demande de certains Etats membres et a prorogé cinq régimes dommageables. Les régimes belge (centres de coordination), irlandais (revenus étrangers), luxembourgeois (sociétés holdings exonérées en vertu de la loi de 1929) et hollandais (activités de financement internationales) ont été prorogés jusqu'au 31 décembre 2010 et le régime portugais (zone franche de Madère) jusqu'au 31 décembre 2011<sup>776</sup>. A l'heure actuelle, toutes les mesures qualifiées de dommageables à l'époque ont été démantelées<sup>777</sup>.

517. Selon le rapport du 20 juillet 2018, une autre évaluation a été effectuée plus récemment et 7 régimes ont été considérés dommageables<sup>778</sup>. Parmi ces régimes dommageables sont retenus 1 régime français, 3 régimes espagnols, 1 régime de Gibraltar et 2 régimes d'Aruba<sup>779</sup>. Les régimes français et espagnols concernent des régimes de propriété intellectuelle, le régime de Gibraltar est relatif au traitement des sociétés détentrices d'actifs et les régimes d'Aruba portent sur, d'une part, les avantages fiscaux conférés à la région de San Nicolas (« Special zone San Nicolas ») et d'autre part, l'imposition uniquement pour les entreprises ayant une présence fiscale à Aruba privilégiant ainsi les entités transparentes (« Transparency »).

---

<sup>773</sup> Gibraltar est un territoire britannique d'outre-mer

<sup>774</sup> Voir Annexe 10 : *Mesures présentant des caractéristiques dommageables : 66 retenues dans le Rapport Primarolo*

<sup>775</sup> AUJEAN Michel et MAIGNAN Clara, *Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, ét. 331, §4, p. 28

<sup>776</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Conclusions du Conseil ECOFIN*, n°5506/03, 21 janv. 2003, p. 27

<sup>777</sup> AUJEAN Michel et MAIGNAN Clara, *Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, ét. 331, §5, p. 28

<sup>778</sup> Conseil fédéral de la Confédération suisse, *Politiques fiscales agressives de la part des États membres de l'UE et de l'OCDE, Rapport du Conseil fédéral donnant suite au postulat Merlini (17.3065) du 7 mars 2017*, Berne, 21 nov. 2018, p. 12

<sup>779</sup> Aruba est un territoire néerlandais d'outre-mer

## Conclusion du Chapitre 1

518. La loyauté se présente comme une norme comportementale régissant les échanges internationaux. Cette notion trouve sa source dans le droit international. Bien qu'il n'existe pas de définition exacte de ce terme, le principe de loyauté est aujourd'hui reconnu par la jurisprudence interne et internationale et fait l'objet d'une large application. Dotée de plusieurs sens, la loyauté fait naître diverses obligations positives ou négatives sous peine de sanction. Considérée comme pilier des échanges, cette notion est promue non seulement au niveau communautaire mais également au niveau mondial. Base de l'identification de l'Union européenne, elle en a fait son succès. A l'échelle planétaire, la loyauté occupe une place importante dans la concurrence fiscale étatique puisqu'elle sert de guide en cas de silence de la loi et assure une sécurité aux contribuables. Cependant, le principe de loyauté se trouve confrontée à des critiques du fait de sa pré-existence sans la terminologie « loyauté » d'une part, et de sa rédaction confuse pouvant être interprétée trop librement d'autre part.

519. Quoiqu'il en soit, certains contribuables laissent de côté ce principe de loyauté et voient dans la liberté du marché, une possibilité d'outrepasser leurs droits. La compétition à laquelle se livrent les Etats est telle que les bases fiscales peuvent faire preuve de déloyauté afin de tirer le plus profit des disparités existant entre les systèmes fiscaux. Il convient de rappeler que la concurrence fiscale dommageable se traduit par l'utilisation déloyale par des contribuables de mesures fiscales préférentielles dommageables mises en place par les Etats. Ainsi, toute pratique fiscale déloyale repose sur un régime fiscal préférentiel. Pour encadrer efficacement la concurrence fiscale étatique, il convient donc d'écarter son fondement, à savoir une mesure fiscale dommageable. Cette dernière est identifiable au moyen de différents critères et méthodes établis par l'OCDE et l'Union européenne. De son côté, l'OCDE identifie les régimes fiscaux préférentiels à l'origine de la concurrence fiscale dommageable à l'aide de cinq facteurs essentiels et cinq facteurs secondaires depuis la refonte des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables en 2015. Sa méthodologie ternaire lui permet d'organiser les résultats sous onze formes différentes. L'Union européenne, quant à elle, s'est toujours basée sur un unique critère d'entrée et cinq facteurs secondaires. Sa logique est binaire et l'Union européenne nomme un groupe « Code de conduite » aux fins d'évaluations des différentes mesures. En tout état de cause, une convergence à la baisse est observée dans le report du décompte de mesures fiscales dommageables. Certes, ces deux raisonnements se rejoignent dans les résultats, mais les méthodes adoptées demeurent toutefois différentes.

520. Le phénomène de concurrence fiscale dommageable étant un véritable fléau, il paraît alors opportun que l'Etat intervienne pour encadrer la concurrence fiscale étatique par la loi.



## **Chapitre 2 : L'intérêt d'une appréhension juridique de la concurrence fiscale étatique**

521. « La position sociale de l'encadrement [...] est une probabilité croissante dans la vie des membres d'une société industrielle. Les activités économiques, sociales, culturelles et politiques doivent en effet passer par le monde de l'organisation pour être efficaces »<sup>780</sup>. La fonction de l'encadrement, quelle que soit sa forme, est donc primordiale et joue un rôle fondamental. L'encadrement parental consiste à éduquer un enfant, le discipliner et le préparer à la vie. L'encadrement professionnel désigne le fait d'organiser le travail, d'informer et motiver chacun de ses collègues, sans oublier de veiller à limiter une potentielle dispersion. Concernant la concurrence fiscale étatique, l'encadrer, c'est éviter tout débordement.

522. La concurrence fiscale étatique doit ainsi être encadrée afin d'identifier toute forme indésirable de concurrence fiscale. Cependant, les instruments économiques ne suffisant pas, force est de constater que les Etats doivent réagir. Le droit international public, régissant les relations internationales entre personnes publiques telles que les États, apparaît alors comme la branche du droit la plus opportune pour appréhender ce phénomène. Il convient de noter que le droit international est défini aujourd'hui comme « un ordre juridique comprenant l'ensemble des normes juridiques d'origine pluri- ou interétatique ainsi que les principes généraux inhérents à tout ordre juridique »<sup>781</sup>. Le fait de considérer le droit international comme « un ordre juridique est une idée moderne, due à des esprits formés aux analyses du droit international privé et qui, vers la fin du XIXe siècle, ont voulu donner au droit international le caractère d'une discipline rigoureuse »<sup>782</sup>. Le terme « ordre juridique international » désigne l'ensemble des normes régissant l'existence et le fonctionnement d'une communauté humaine et assume une fonction supérieure à celle à laquelle peut prétendre le droit international public<sup>783</sup>.

---

<sup>780</sup> SAINSAULIEU Renaud, *Chapitre 5. L'expérience sociale d'encadrement*, dans Renaud Sainsaulieu, *L'identité au travail. Les effets culturels de l'organisation*, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, p. 263

<sup>781</sup> DOMINICÉ Christian, *Observations sur la définition du droit des gens*, dans *L'ordre juridique international entre tradition et innovation*, Graduate Institute Publications, Genève, 1997, p. 19, §12

<sup>782</sup> REUTER Paul, *Droit international public*, Thémis droit public, Presses universitaires de France, 5e édition, Paris, 1976, p. 34

<sup>783</sup> ALLAND Denis, *De l'ordre juridique international*, *Droits*, vol 35, n°1, 2002, p. 85

523. Au sein de l'ordre juridique international, deux droits se dégagent : la « hard law » (dit « droit dur » en français) et la « soft law » (dit « droit souple » en français).

524. La concurrence fiscale étatique est encadrée par ces deux droits (Section 1) complémentaires l'un de l'autre (Section 2).

### **Section 1 : La coexistence de deux droits au sein de l'ordre juridique**

525. Aujourd'hui, l'ordre juridique international est composé du droit dur et du droit souple. Bien que la place du droit souple soit forte (§1), celui-ci n'occupe en réalité que la deuxième place dans l'ordre juridique (§2).

#### **§1 – Le droit souple, un instrument en passe de devenir l'outil privilégié face à la complexité du droit dur**

526. Le Classicisme est un mouvement culturel, esthétique et artistique qui se développe en France durant la seconde moitié du XVII<sup>e</sup> siècle et se caractérise par un idéal harmonique d'ordre, de naturel et de symétrie. Le classicisme juridique désigne un système cohérent, complet et autonome<sup>784</sup>. Aujourd'hui, le classicisme du droit dur (A) se trouve dépassé face à la modernité et la souplesse du droit souple (B).

#### **A) Le principe traditionnel du droit dur hiérarchisé sous forme pyramidale**

527. Le droit dur, dont les difficultés se dessinent (2), est connu pour son système normatif (1).

##### **1. Un droit classique ancré dans le système normatif du droit international**

528. Le droit dur désigne une norme qui repose sur une règle à caractère obligatoire (a) et contraignant (b).

---

<sup>784</sup> BELLEAU Marie-Claire, *Les juristes inquiets : classicisme juridique et critique du droit au début du XXe siècle en France*, Les Cahiers de droit, vol 40, n°3, 1999, p. 507

### a) Une norme assortie d'une force obligatoire

529. Le terme de droit dur, « hard law » en anglais, est le droit dit classique. Il s'agit, en effet, du droit positif constitué de règles claires et obligatoires aux contours tranchés. La vision moniste du droit considère que « le droit est un bloc homogène qui se confond avec l'Etat »<sup>785</sup>, ce qui fait du droit dur, une référence pour beaucoup de juristes.

530. Traditionnellement, la force obligatoire est issue de l'ancien article 1134 du Code civil<sup>786</sup> en droit des obligations dans le cadre d'une relation contractuelle. Si le législateur n'emploie pas ce mot, le terme de « force obligatoire » ressort de l'interprétation des commentateurs de l'article. Par ailleurs, la locution latine « pacta sunt servanda » traduite en français par « les conventions doivent être respectées » traduit la force obligatoire incombant aux parties. Ce principe a d'ailleurs une valeur constitutionnelle<sup>787</sup>.

D'un côté, le terme « force » vient du latin « fortia » et signifie courageux et fort. Le mot « force de loi », quant à lui, fait référence à la force obligatoire de la loi. Ainsi, l'ensemble désigne une certaine efficacité et une valeur ayant un véritable poids<sup>788</sup>.

D'un autre côté, le mot « obligatoire » provient du latin « obligatorius » et renvoie à ce qui oblige juridiquement.

531. Ce droit traditionnel a donc pour effet de dicter un commandement ou une interdiction qui est obligatoire.

---

<sup>785</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 3

<sup>786</sup> L'ancien article 1134 du Code civil est devenu le nouvel article 1103 du Code civil depuis l'ordonnance n° 2016-131 du 10 février 2016, dont les dispositions sont entrées en vigueur le 1er octobre 2016. Bien que la formulation ait changé, le nouvel article demeure tout de même l'assise de la force obligatoire.

<sup>787</sup> Cons. const., 9 avr. 1992, n° 92-308 DC, JurisData n° 1992-777018, Rec. Cons. const. 1992 p. 55, JO 11 avr. 1992 p. 5354, ECLI:FR:CC:1992:92.308.DC

<sup>788</sup> CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Presses Universitaires de France, Quadrige, Dicos poche, 13e édition, 2020, p. 467

## b) L'existence d'une sanction en cas de non-respect

532. Selon Jean-Luc Aubert, juriste français, une règle est juridique si son non-respect entraîne une sanction<sup>789</sup>. Le Conseil d'Etat se range d'ailleurs à son avis : « la loi est faite pour prescrire, interdire, sanctionner. Elle n'est pas faite pour bavarder, créer des illusions, nourrir des ambiguïtés et des déceptions »<sup>790</sup>. Ainsi, toute violation sera punie. La contrainte est le critère principal du droit<sup>791</sup>.

533. Ce caractère sanctionnable assortit la norme de droit dur d'une force contraignante ce qui garantit une sécurité des rapports juridiques.

534. Comme exemples de normes de hard law dans le cadre de l'Union européenne, il convient de désigner les traités, les règlements ou encore les directives comme tel. De ce fait, l'institution des aides d'Etat - dont les critères sont établis dans l'article 107§1 du TFUE - est un régime de hard law<sup>792</sup>. Il en est de même pour la directive ATAD<sup>793</sup> dont le but est de combattre l'évasion fiscale et déclarer la guerre aux paradis fiscaux. Étant des normes de droit dur, les exemples cités ci-dessus sont ainsi obligatoires sous peine de sanction. Si le manquement est constaté par la CJUE, l'État membre concerné doit en effet se conformer à l'arrêt du juge de l'Union européenne dans les meilleurs délais sous peine de sanctions pécuniaires. A titre d'illustration, la Belgique a été condamnée à payer une astreinte de 5.000 euros par jour pour la non-transposition partielle de la directive sur les réseaux de communications électroniques à haut débit et la non-communication à la Commission de mesures de transposition correspondantes<sup>794</sup>. La Roumanie et l'Irlande ont a été également

---

<sup>789</sup> CUZACQ Nicolas, *Le cadre normatif de la RSE, entre soft law et hard law*, Présentation d'une communication lors du 7<sup>e</sup> colloque du RIODD, 22 et 23 mai 2012, p. 3

<sup>790</sup> Conseil d'Etat, *Sécurité juridique et complexité du droit - Rapport public* 2006, 30 nov. 2005, p. 282

<sup>791</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 602

<sup>792</sup> DOS SANTOS António Carlos, *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne : Les centres d'affaires comme cibles*, Revue internationale de droit économique, n°1, 2004, p. 30

<sup>793</sup> La directive ATAD fera l'objet d'une étude ultérieure. Voir B, 2 du §1 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *La Directive ATAD*

<sup>794</sup> CJUE, 8 juill. 2019, Commission européenne c/ Royaume de Belgique, aff. C-543/17 P ECLI:EU:C:2019:573 à propos de la Directive 2014/61/UE du Parlement européen et du Conseil du

condamnées à payer à la Commission, respectivement, une somme forfaitaire d'un montant de 3.000.000 euros et de 2.000.000 euros pour ne pas avoir transposé, dans le délai prévu, de manière complète la directive relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme<sup>795</sup>.

535. Dans le cadre interne, la loi d'Allarde de 1791, norme de hard law, est à l'origine de la liberté du commerce et de l'industrie et permet ainsi une libre concurrence. Elle a été consacrée et est aujourd'hui un principe à valeur constitutionnelle. Son article 7 est rédigé comme suit : « Il sera libre à toute personne de faire tel négoce ou d'exercer telle profession, art ou métier qu'elle trouvera bon ; mais elle sera tenue de se pourvoir auparavant d'une patente, d'en acquitter le prix suivant les taux ci-après déterminés et de se conformer aux règlements de police qui sont ou pourront être faits. ». L'idée de paiement d'impôt est ici évoquée et se présente comme la condition à la liberté consacrée. L'obligation de s'en acquitter est donc fondée et devient obligatoire. Les contrevenants s'exposent ainsi à une sanction.

536. Par conséquent, les normes de droit dur, tant au niveau interne qu'au niveau de l'Union européenne, sont assorties d'une sanction. Les différents principes énoncés sont des instruments de hard law au service de la concurrence fiscale étatique.

## 2. Les inconvénients du principe de droit dur

537. Une norme de droit dur se forme à la suite d'un long processus (a) ce qui explique qu'il est difficile de la modifier une fois qu'elle est établie (b).

### a) La création de la norme de droit dur : un processus complexe pour un résultat incertain

538. Le droit dur est connu pour sa rigueur. De valeur normative, il se forme à la suite de plusieurs longues étapes. Le processus est lourd.

---

15 mai 2014 concernant les réseaux de communications électroniques à haut débit et la non-communication

<sup>795</sup> CJUE, 16 juill. 2020, Commission c/ Roumanie, aff. C-549/18 P, ECLI:EU:C:2020:563 et CJUE, 16 juill. 2020, Commission c/ Irlande, aff. C-550/18 P, ECLI:EU:C:2020:564 à propos de la Directive 2015/849/UE du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015, concernant la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme

539. Par exemple, une loi française passe par plusieurs stades avant d'être adoptée et d'acquies force obligatoire et contraignante. La procédure législative est effectivement composée de 7 étapes<sup>796</sup>. Ainsi, ce n'est qu'à la fin de ces différentes étapes que la loi devient une norme de hard law.

540. Il convient de souligner que cette consécration peut être remise en cause puisque le Conseil Constitutionnel peut déclarer non conforme à la Constitution l'adoption d'une loi avant qu'elle ne soit promulguée. Dans le cadre de son contrôle a priori, le Conseil Constitutionnel peut être en effet saisi par le Président de la République, le Premier ministre, le président de l'Assemblée nationale et le président du Sénat. Depuis la loi du 29 octobre 1974<sup>797</sup>, il peut aussi être saisi par au moins 60 députés ou 60 sénateurs.

La révision constitutionnelle du 23 juillet 2008<sup>798</sup> a contribué à l'incertitude de l'existence d'une norme de hard law par la création de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC). Introduite au sein d'un nouvel article 61-1 dans la Constitution, la QPC instaure la possibilité d'un contrôle a posteriori d'une loi déjà promulguée par le Conseil Constitutionnel. Au cours de toute instance devant une juridiction de l'ordre administratif ou judiciaire, à tous les stades de la procédure, un citoyen peut alors contester la constitutionnalité d'une loi. Sous plusieurs conditions et après plusieurs étapes<sup>799</sup>, le Conseil Constitutionnel peut déclarer inconstitutionnelle une norme de hard law.

---

<sup>796</sup> 1. D'abord, il faut faire preuve d'initiative. Le Gouvernement et le Parlement ont tous deux compétence pour initier une loi. Le Gouvernement prépare des projets de loi tandis que les parlementaires formulent des propositions de loi. 2. Par la suite, le projet ou la proposition de loi doit être examiné(e) par les deux chambres du Parlement. La première assemblée (Assemblée nationale ou Sénat selon les cas) désigne un rapporteur qui étudie le texte et qui rédige un rapport. Des modifications, appelées amendements - peuvent être apportées au texte de la future loi. Le rapport est ensuite adopté par la commission. 3. Le projet ou la proposition de loi fait ensuite l'objet d'un vote de cette première assemblée et sera transmis à la seconde assemblée (Assemblée nationale si le Sénat était la première assemblée et vice-versa) en cas d'adoption. 4. La seconde assemblée examine le texte avec les mêmes possibilités et obligations que la première (amendement et vote). 5. Par la suite, si le texte est modifié, celui-ci fait l'objet d'une « navette parlementaire » dans le sens où les articles modifiés doivent obligatoirement être votés par les deux assemblées. Ce n'est qu'à ce stade qu'il sera réputé adopté. 6. A l'issue de l'examen parlementaire, le président de la République devra promulguer le texte adopté dans les quinze jours. 7. Ce n'est qu'après sa publication au Journal officiel que la loi promulguée entrera en vigueur.

<sup>797</sup> Loi constitutionnelle n° 74-904 du 29 oct. 1974 : JO du 30 oct. 1974

<sup>798</sup> Loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juill. 2008 de modernisation des institutions de la Ve République : JO du 24 juill. 2008

<sup>799</sup> La loi estimée inconstitutionnelle pour le citoyen fait l'objet d'un écrit distinct et motivé au juge. Ce dernier la transmet à la Cour de cassation ou au Conseil d'État si la loi est applicable au litige, si la

Ces deux possibilités de saisines du Conseil Constitutionnel démontrent les obstacles supplémentaires à la formation d'une norme de hard law et la faculté de l'abroger après sa création. La création d'une norme de hard law en droit interne est donc complexe et son existence demeure incertaine.

541. Du côté de la législation européenne, le processus est également lourd. Par exemple, l'adoption d'une directive ou un règlement européen est votée par les institutions européennes. Le schéma s'apparente, dans la forme, à celui du processus législatif interne. D'abord, une proposition de directive est émise par la Commission européenne. Le Parlement européen et le Conseil de l'Union européenne doivent se prononcer sur cette proposition qui est susceptible de faire l'objet d'une navette entre ces deux institutions. Une fois adopté, le texte est adressé aux Etats membres. La directive doit ensuite être transposée par les Etats membres dans leur droit national pour produire ses effets (ce n'est pas le cas du règlement qui s'applique directement).

542. Ce processus démontre la complexité de la formation d'une norme de droit dur.

#### b) La complexité d'adaptation de la norme aux changements

543. Dès lors que la norme est établie, sa modification s'avère être complexe du fait d'un droit, à présent, rigide. Ainsi, l'adaptation du droit dur aux évolutions et besoins changeants est rendue complexe<sup>800</sup>.

544. En droit interne, l'abrogation d'une norme de hard law est possible. En l'absence de cela, les textes continuent à s'appliquer même s'ils sont désuets. L'abrogation s'effectue par modification ou remplacement par un nouveau texte.

Plus largement, en droit de l'Union européenne, une directive par exemple peut être abrogée. Ce fut notamment le cas de la directive sur la fiscalité de l'épargne conformément à

---

disposition législative en cause n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel et si elle n'est pas dépourvue de caractère sérieux. Si la Cour de cassation ou au Conseil d'État estime la QPC recevable, celle-ci sera renvoyée au Conseil Constitutionnel sous les mêmes conditions. Le Conseil Constitutionnel choisira alors d'abroger ou non la loi litigieuse.

<sup>800</sup> PELLET Alain, *Les raisons du développement du soft law en droit international : choix ou nécessité ?* dans *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ/Lextenso, Paris, févr. 2018, p. 182

l'évolution de la situation européenne et internationale<sup>801</sup>. Celle-ci a été abrogée par le Conseil le 10 novembre 2015 pour faire place à une directive plus récente, au champ d'application plus large, qui met en œuvre la norme mondiale de l'OCDE adoptée en juillet 2014 sur l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers au sein de l'Union européenne<sup>802</sup>.

545. Le schéma est long, ce qui montre le caractère complexe de toute modification et donc d'adaptation de la norme aux changements.

## **B) Le détronement potentiel du droit dur par le droit souple**

546. L'ordre juridique international est en pleine effervescence. Il est caractérisé par la reconnaissance du droit souple (1) dont l'origine remonte au siècle dernier (2).

### 1. La prospérité de la soft law

547. La soft law désigne les actes ne revêtant pas les caractéristiques classiques de la règle de droit. Le droit souple renvoie au droit doux, qui est le droit sans obligation (a) et au droit mou, qui se caractérise comme le droit sans sanction (b).

#### a) Le droit doux, un droit dépourvu de force obligatoire

548. Face à une norme, la première question susceptible d'être posée est la suivante : « s'impose-t-elle ? ». La force obligatoire est ici en jeu.

549. Le droit souple se caractérise par un régime spécifique dans le sens où il est dépourvu de tout effet obligatoire, ce qui le distingue de la conception du droit de Jean-Jacques Rousseau<sup>803</sup>. On parle de droit doux. Ainsi, il peut prendre la forme d'une information, d'une proposition, d'une incitation, d'une précision ou d'une recommandation par exemple. Une liste

---

<sup>801</sup> Directive (CE) 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts : JOCE L 157/38 du 26 juin 2003

<sup>802</sup> Directive (UE) 2014/10 du Conseil du 9 déc. 2014 en matière d'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal : JOUE L 359/1 du 16 déc. 2014

<sup>803</sup> Pour Jean-Jacques Rousseau, la loi n'a de sens que si elle pose des obligations juridiques assurées.

non exhaustive des instruments de soft law a d'ailleurs été dressée. Il s'agit notamment « des déclarations protocolaires, des résolutions, des communications, des recommandations, des chartes, des programmes, des déclarations d'intention, [...], des communiqués, des déclarations, des conclusions, des accords informels, des opinions, des actes, des accords inter-institutionnels, des concertations et des accords de nature purement politique »<sup>804</sup>. Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, cité précédemment<sup>805</sup> et élaboré dans le but d'étudier la question de la concurrence fiscale dommageable, est également un instrument de soft law. Le bilan est clair : la soft law repose sur des sources qui ne sont ni législatives, ni règlementaires. De ce fait, aucune obligation ne peut ressortir de la soft law.

550. Son défaut de force obligatoire ne le rend pas pour autant inutile et non respecté puisqu'il parvient tout de même à influencer le comportement des individus. En n'obligeant pas le destinataire à effectuer quelque chose, celui-ci réceptionne la norme de droit doux à sa manière. Considéré comme droit spontané ou droit par adhésion, le caractère non obligatoire du droit doux est donc une force<sup>806</sup>. Les recommandations de la Commission des clauses abusives en sont la preuve : bien qu'elles n'aient pas de force obligatoire, elles sont respectées non seulement par le législateur mais aussi par les professionnels et le juge<sup>807</sup>. C'est d'ailleurs pour cela qu'en droit de l'Union européenne par exemple, une décision de la Commission s'écartant des lignes directrices peut faire l'objet d'un recours en annulation. Une décision allant à l'encontre d'un document intitulé « Lignes directrices sur l'application du principe de précaution »<sup>808</sup> ou d'une communication de la Commission sur le recours au principe de précaution<sup>809</sup> peut effectivement être annulée.

---

<sup>804</sup> CHATZISTAVROU Filippa, *L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit*, Le Portique, 1er janv. 2005, §14

<sup>805</sup> Voir B, 1 du §1 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *L'adoption d'un Code de conduite*

<sup>806</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 613

<sup>807</sup> FIN-LANGER Laurence, *L'équilibre contractuel*, Thèse de Doctorat, Faculté de droit, Université d'Orléans, 2000

<sup>808</sup> Commission des communautés européennes, *Lignes directrices pour l'application du principe de précaution*, Bruxelles, 17 oct. 1998

<sup>809</sup> Commission des communautés européennes, *Communication de la Commission sur le recours au principe de précaution*, COM(2000) 1 final, Bruxelles, 2 févr. 2000

551. Ce droit dépourvu de force obligatoire est donc attirant pour sa justice non contentieuse. Les modes alternatifs de règlement des conflits comme la médiation ou la conciliation sont ici privilégiés.

#### b) Le droit mou, un droit dépourvu de force contraignante

552. Face à une norme, la deuxième question susceptible d'être posée est la suivante : « comment s'impose-t-elle ? ». La force contraignante est ici concernée.

553. Le droit mou désigne le droit sans sanction. L'absence de force contraignante est, en effet, sa principale caractéristique. Les différents instruments de soft law cités précédemment n'entraînent aucune conséquence en cas de non-respect.

554. Si le droit mou est dépourvu de force contraignante au sens juridique du terme, tel n'est pas le cas sous l'approche du sens pratique. Des sanctions telles que le blâme ou l'exclusion sont des conséquences du droit mou. Par exemple, les codes privés ou les chartes de bonne conduite sur les réseaux sociaux peuvent entraîner une exclusion. En matière fiscale, l'exemple du modèle de convention fiscale de l'OCDE mérite d'être cité puisque celui-ci est suivi malgré l'absence de répression grâce à la réputation de cette organisation<sup>810</sup>. De plus, les recommandations émises par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales sont certes, de simples recommandations, mais il est difficile de se soustraire à ces normes de soft law sans représailles de la part d'autres Etats<sup>811</sup>. Comme l'affirme le professeur Oscar Schachter, « la conclusion selon laquelle les accords non contraignants ne sont pas régis par le droit international ne les soustrait cependant pas entièrement aux implications juridiques »<sup>812</sup>. Cela apporte la preuve que la soft law est certes, dépourvue de toute force contraignante, mais n'est pas dépourvue de force pour autant.

---

<sup>810</sup> VEGA Alberto, *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines*, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2012, n°5, 4 juill. 2012, p. 16

<sup>811</sup> *Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale*, Feuille fédérale, n°30, 26 juillet 2011, p. 5776, point 1.2.2

<sup>812</sup> Traduit de l'anglais « the conclusion that non-binding agreements are not governed by international law does not however remove them entirely from having legal implications ». SCHACHTER Oscar, *International Law in Theory and Practice*, Martinus Nijhoff, Dordrecht, 1991, p. 301

555. Toutefois, il se peut que le droit mou soit surveillé par le juge comme le démontre un arrêt de la Cour de cassation<sup>813</sup>. Dans cette affaire, le juge a estimé que la validité d'un code de bonne conduite peut être remise en cause par le juge.

556. Malgré les propos du doyen Jean Carbonnier, qui considérait que le droit dur est le seul à devoir être pris au sérieux<sup>814</sup>, le droit souple, dépourvu de force contraignante, plaît donc et attire de par son caractère allégé sur le plan procédural. Les lourdes procédures juridiques applicables aux règles de droit sont ici évitées. « De par sa souplesse et sa fluidité, la soft law peut se déployer là où la hard law ne peut ou n'ose s'aventurer »<sup>815</sup>. En revanche, la validité d'une norme de droit mou peut être surveillée et remise en cause juridiquement.

## 2. L'apparition progressive d'un nouveau mode de gouvernance

557. Depuis un demi-siècle, le paysage international est marqué par l'apparition de ce nouveau droit : l'instrument de soft law (a). Cette notion fait débat pour savoir si elle appartient au monde juridique (b).

### a) La construction utile du concept de soft law

558. Employée dès les années 1930, l'expression de soft law apparaît comme une nouveauté qui fait irruption dans l'univers du droit. Durant les années 1970, la doctrine accueille le concept de soft law dans le droit international avec le soutien d'Alain Pellet<sup>816</sup> et Georges Abi-Saab<sup>817</sup>, malgré l'opposition du professeur Prosper Weil<sup>818</sup>. Si les privatistes ont beaucoup oeuvré pour

---

<sup>813</sup> Cass. soc., 8 déc. 2009, n°08-17.191

<sup>814</sup> CARBONNIER Jean, *Droit civil. Introduction*, Presses universitaires de France, Thémis droit privé, 27ème édition, 2002, n° 12, p. 38

<sup>815</sup> ABI-SAAB Georges, *Le développement du droit international - Réflexions d'un demi-siècle*, vol 1, Théorie générale du droit international public, Presses Universitaires de France, Paris, 2013

<sup>816</sup> PELLET Alain, *Le bon droit et l'ivraie*, dans Jean-Pierre Colin et al., *Le droit des peuples à disposer d'eux-mêmes : méthodes d'analyse du droit international*, Paris, Pedone, 1984, p. 482

<sup>817</sup> ABI-SAAB Georges, *Éloge du droit assourdi, Quelques réflexions sur le rôle de la soft law en droit international contemporain*, dans Francis Delpérée (dir.), *Nouveaux itinéraires en droit, Hommage à François Rigaux*, Bruxelles, Bruylant, 1993, p. 59 à 68

<sup>818</sup> WEIL Prosper, *Vers une normativité relative en droit international ?*, Revue générale de droit international public, Editions Pedone, Paris, 1982, n°86, p. 47

la diffusion et la reconnaissance du droit souple dans les années 2000, tel n'était pas le cas des publicistes qui restaient réticents à l'égard du droit souple.

559. Ce n'est qu'en 2013 que le Conseil d'Etat prend le relais en droit interne. Il produit en effet un rapport consacré au droit souple en 2013 et en profite pour le définir à l'aide de trois critères cumulatifs : « les instruments sont considérés comme des instruments de droit souple s'ils ont pour objet de modifier ou d'orienter les comportements de leurs destinataires en suscitant, dans la mesure du possible, leur adhésion, s'ils ne créent pas par eux-mêmes de droits ou d'obligations pour leurs destinataires et s'ils présentent, par leur contenu et leur mode d'élaboration, un degré de formalisation et de structuration qui les apparente aux règles de droit »<sup>819</sup>. En outre, ce rapport intègre l'exemple de la déclaration de l'Organisation internationale du Travail (OIT). Cette déclaration, adoptée en 1998, est relative aux principes et aux droits fondamentaux au travail. Le Conseil d'Etat rappelle qu'il s'agit d'un instrument de soft law et qu'elle « *ne définit pas de règle de droit nouvelle, elle n'a qu'une valeur recognitive des obligations qui incombent aux États du fait de leur adhésion à l'OIT* »<sup>820</sup>.

Par ailleurs, trois ans plus tard, le Conseil d'Etat rend deux affaires<sup>821</sup> dans lesquelles le recours pour excès de pouvoir est confronté au droit souple. Dans ces deux arrêts, le juge admet la recevabilité de recours en annulation contre des actes de droit souple, ce qui montre la reconnaissance de la soft law par le juge administratif interne.

Plus récemment, le 12 juin 2020, le Conseil d'Etat crée une nouvelle catégorie d'actes administratifs pouvant faire l'objet d'un recours en annulation devant le juge administratif : les documents « de portée générale ». Il s'agit de tous les documents de droit souple. Trois conditions doivent néanmoins être remplies : les documents doivent avoir une portée générale (c'est à dire qu'ils ont vocation à s'appliquer à un nombre indéterminé de situations), ils doivent avoir été établis par des autorités publiques et ils doivent exercer une influence sur la situation des personnes concernées par le document litigieux<sup>822</sup>.

---

<sup>819</sup> Conseil d'Etat, *Le droit souple*, Etude annuelle du Conseil d'Etat, La Documentation française, Mai 2013, p. 3 et 4

<sup>820</sup> Ibid., p. 89

<sup>821</sup> CE Ass., 21 mars 2016, n° 390023, Société Numéricable, JurisData n° 2016-004897, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CEASS:2016:390023.20160321 et CE Ass., 21 mars 2016, n° 368082, Société Fairvesta International GMBH et autres, JurisData n° 2016-004898, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CEASS:2016:368082.20160321

<sup>822</sup> CE, sect., 12 juin 2020, n° 418142, Gisti, JurisData n° 2020-007983, Publié au Recueil Lebon, ECLI:FR:CESEC:2020:418142.20200612

560. Le concept de soft law émerge donc en droit interne et en droit international.

561. Cette consécration d'un droit souple offre l'avantage d'une certaine flexibilité. La définition du mot « souple » renvoie au terme « docile » qui se traduit comme « la capacité à s'adapter adroitement à la volonté d'autrui, aux exigences de la situation »<sup>823</sup>. Le caractère d'adaptation d'une norme est l'avènement d'un droit en adéquation avec l'ère juridique nouvelle. Cette évolution est due aux attentes changeantes des acteurs et des gouvernements. D'un côté, les acteurs internationaux sont, actuellement, davantage demandeurs d'instruments normatifs sur mesure, c'est-à-dire adaptés en fonction de l'entreprise<sup>824</sup>. De l'autre côté, les gouvernements nationaux évitent, le plus possible, de promouvoir les engagements contraignants au niveau international afin de ne pas déléguer leur autorité à d'autres centres de pouvoir<sup>825</sup>.

562. Bien que dénué d'effet juridique, le droit souple est de plus en plus présent et occupe une place croissante dans la société. D'ailleurs, dès le début de la crise sanitaire, des guides de bonnes pratiques et des fiches de conseils établis par des organisations professionnelles et syndicales ont vu le jour dans le but d'accompagner les entreprises dans la mise en œuvre des mesures de protection contre le covid-19<sup>826</sup>. Plus généralement, les codes de bonne conduite se multiplient au sein des entreprises depuis quelques années en quête de sagesse et d'éthique. D'ailleurs, l'affaire judiciaire pointant du doigt les pratiques de sous-traitance de la célèbre marque Nike a démontré que d'autres ressources que celles du droit du travail pouvaient être

---

<sup>823</sup> Souple, dans Le Robert, accessible sur <https://dictionnaire.lerobert.com/definition/souple> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>824</sup> CHATZISTAVROU Filippa, *L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit*, Le Portique, 1er janv. 2005, p. 2, §7

<sup>825</sup> Ibid., p. 2, §7

<sup>826</sup> BLOCH Stéphane et PINATEL François, *Le droit souple à l'épreuve du Covid 19*, Editions législatives, 29 juill. 2020

utilisées<sup>827</sup>. En l'espèce, les pratiques du groupe ont été jugées non conformes à son code de conduite<sup>828</sup>.

563. Le respect de ces normes de soft law est assuré par des techniques de manipulation. La norme de soft law agit en effet en tant que diversion. Cette stratégie fait appel aux émotions et déclenche un impact non négligeable sur la conduite de chacun. La soft law anticipe des comportements tels que la fierté en cas de respect de la norme ou la honte, la culpabilité et l'embarras en cas de violation de celle-ci<sup>829</sup>. Le poids moral fait donc toute la différence. Par exemple, la peur a démontré plusieurs fois sa force d'obéissance.

A titre d'illustration, dans les campagnes anti-tabac, la crainte de la maladie est un vecteur réussissant à agir sur le comportement de l'individu. Il en est de même dans les campagnes en faveur de la protection de l'environnement dans lesquelles la peur du réchauffement se fait ressentir ou encore dans le cas de la sensibilisation routière où la peur de l'accident envahit la personne<sup>830</sup>. La honte est une autre émotion servant d'outil de manipulation. D'ailleurs, le système du « name and shame », qui consiste à dénoncer publiquement les mauvais payeurs, s'appuie sur cette stratégie de honte. La joie s'affirme également comme une émotion permettant de modifier le comportement des individus sans qu'ils ne s'en rendent compte. La fierté d'avoir accompli quelque chose de bien procure du plaisir à l'individu. Ainsi, la personne visée sera encouragée à adopter un comportement sans qu'il ne se sente forcé. Les campagnes de lutte contre l'obésité font la promotion d'une alimentation saine ce qui incitera une personne à se nourrir convenablement<sup>831</sup>. L'individu se sent libre et va ressentir une émotion en agissant sans être dicté directement par une quelconque directive. Ce sentiment de liberté et de choix est la base du soft law. Dans le cadre du droit, le processus est similaire. Les mécanismes psychologiques mis en place font en sorte que le respect de la soft law sera assuré. Le droit souple apparaît donc comme la recommandation d'un

---

<sup>827</sup> MUIR WATT Horatia, *Les normes internationales et le marché global du travail : comment sortir de la spirale vers le bas*, dans Antoine Lyon-Caen et Quentin Urban, *Le droit du travail à l'épreuve de la globalisation*, Dalloz, Thèmes Et Commentaires, 2008, p. 9

<sup>828</sup> DEUMIER Pascale et SOREL Jean-Marc, *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ, Contextes - Culture du droit, Paris, 2018, p. 356

<sup>829</sup> FLÜCKIGER Alexandre, *Pourquoi respectons-nous la soft law ?*, *Le rôle des émotions et des techniques de manipulation*, Revue européenne des sciences sociales, XLVII-144, 2009, p. 80

<sup>830</sup> Ibid., p. 85

<sup>831</sup> Ibid., p. 91

modèle de comportement et « s'intègre dans la direction souple des conduites humaines » comme l'affirme le professeur Paul Amselek<sup>832</sup>.

564. Ce travail de psychologie fait la force de cet instrument, ce dont les juristes ont pris conscience. Contrairement au droit dur qui restreint le comportement des acteurs, le droit souple a l'avantage de présenter des instruments modulables. L'évolution des pratiques juridiques place donc le droit souple sur un piédestal et lui accorde une place privilégiée dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique.

565. En outre, le fait que la recommandation d'un comportement soit dictée ou suivie relève des libertés fondamentales. La liberté d'association, la liberté d'expression ou la liberté d'entreprendre se retrouvent ici. Certains auteurs défendent d'ailleurs l'idée que la soft law est l'avenir des droits fondamentaux<sup>833</sup>.

#### b) La question de la qualification de la soft law en tant que droit

566. Certains considèrent que le droit souple n'est pas du droit du fait de ses principales caractéristiques, à savoir l'absence de force obligatoire et de force contraignante. Le droit, quant à lui, est un ensemble de règles obligatoires et sanctionnées. Il se dessine ainsi une boucle d'exclusion de la soft law hors du périmètre juridique<sup>834</sup>. Comme l'explique Catherine Thibierge, Professeur de droit, cette boucle se décompose comme suit : « 1. Le droit est un ensemble de règles. 2. Et par définition, une règle de droit présente divers caractères, tels que d'être générale, obligatoire et sanctionnée. 3. Plus précisément la sanction juridique s'entend de la contrainte dont est assortie toute règle de droit ; contrainte potentielle de l'autorité publique. 4. C'est justement dans ce dernier caractère, le caractère contraignant ou coercitif, que réside le critère de la règle de droit : seules sont juridiques les règles dont le respect peut, au besoin, être assuré par le recours à la contrainte. 5. Et puisque le droit est constitué de règles, ce critère de la règle de droit qu'est la contrainte, est nécessairement le critère du droit. 6. Par

---

<sup>832</sup> AMSELEK Paul, *Le droit, technique de direction publique des conduites humaines*, Droits 1989, n°10, p. 7

<sup>833</sup> AILINCAI Mihaela, *La soft law est-elle l'avenir des droits fondamentaux ?*, Le droit des libertés en question(s) - Colloque des 5 ans de la RDLF, Revue des droits et libertés fondamentaux, 2017, n°20

<sup>834</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Octobre-Décembre 2003, p. 604

conséquent, le droit est nécessairement contraignant, sanctionné. 7. Or, justement, le droit mou est sans sanction. 8. Par conséquent, le droit mou ne peut être du droit. Il n'a de droit que le nom. Faute de revêtir ce caractère-critère de la contrainte, il ne peut prétendre être du droit »<sup>835</sup>. Cette démonstration met en exergue le fait que les oppositions entre la hard law et la soft law ne peuvent qu'exclure ce dernier de la sphère du droit.

567. D'autres, en revanche, estiment que le droit souple peut être considéré comme du droit. Ils partent du principe que le droit représente plus qu'un simple ensemble de règles : « le droit est plus grand que les sources formelles du droit »<sup>836</sup>. De ce constat, Catherine Thibierge a retracé le cercle en intégrant, cette fois, la soft law dans l'univers juridique. D'une part, le caractère de l'obligation fait défaut dans certains secteurs du droit, ce qui montre qu'il n'est pas ancré dans le système juridique<sup>837</sup>. D'autre part, la sanction, deuxième caractéristique du droit, peut ne pas émaner uniquement de l'autorité publique mais peut être tout simplement la conséquence d'une règle<sup>838</sup>. Par cette approche, la remise en cause des attributs classiques de la règle de droit conduit à considérer la soft law comme du droit. D'ailleurs, à titre d'illustration appuyant ce point de vue, la soft law - et plus spécifiquement les lignes directrices de la Commission - est élevée au rang de droit par la CJCE : « Eu-égard notamment à leurs effets juridiques et à leur portée générale, ainsi qu'il a été indiqué au point 211 du présent arrêt, de telles règles de conduite relèvent, en principe, de la notion de droit au sens de l'article 7, paragraphe 1, de la CEDH »<sup>839</sup>.

568. Le débat a été tranché et le droit souple n'est pas exclu de la sphère juridique<sup>840</sup>.

---

<sup>835</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 603

<sup>836</sup> CARBONNIER Jean, *Flexible droit - Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, 10e édition, 2001, p. 20

<sup>837</sup> JESTAZ Philippe, *La sanction, cette inconnue du droit*, Rec. Dalloz, n°26, 1986, p. 200

<sup>838</sup> Ibid., p. 198

<sup>839</sup> CJCE, 28 juin 2005, Dansk Rorindustri c/ Isoplus, aff. C 189/02, Rec., p. I-5425, § 223

<sup>840</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 608

569. De ce fait, la concurrence fiscale étatique se voit encadrée par le droit, qu'il soit dur ou souple. Reste encore à savoir comment ces deux modes de gouvernance s'articulent afin de permettre le meilleur encadrement possible.

## **§2 – La mise en exergue d'une juridicité atténuée la reléguant finalement au second plan**

570. Les bienfaits du droit souple sont remis en question du fait de son caractère obscur et fermé (A), ce qui représente un défi pour le système juridique international (B).

### **A) Le droit souple, un outil complexe à l'efficacité limitée dans l'ordre fiscal**

571. Le droit souple est qualifié de droit flou (1) et son développement se trouve limité en droit fiscal (2).

#### 1. Une qualification ambiguë

572. Du fait de l'utilisation variable du terme et de l'approche différente de la soft law (a), ce concept reste énigmatique, évasif et équivoque (b).

##### a) L'appréhension différente du concept selon les auteurs

573. D'une part, les termes utilisés pour désigner la soft law diffèrent selon les auteurs. Certains parlent de droit souple<sup>841</sup>, tandis que d'autres évoquent le droit tendre<sup>842</sup>, le droit vert<sup>843</sup> ou encore le droit assourdi<sup>844</sup>.

---

<sup>841</sup> Conseil d'Etat, *Le droit souple*, Etude annuelle du Conseil d'Etat, La Documentation française, Mai 2013

<sup>842</sup> ABI-SAAB Georges, *Éloge du droit assourdi, Quelques réflexions sur le rôle de la soft law en droit international contemporain*, dans Francis Delpérée (dir.), *Nouveaux itinéraires en droit, Hommage à François Rigaux*, Bruxelles, Bruylant, 1993, p. 60

<sup>843</sup> DUPUY Pierre-Marie, *Le fait générateur de la responsabilité internationale des États*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, vol 188, 1984, p. 71

<sup>844</sup> RIGAUX François, *Les situations juridiques individuelles dans un système de relativité générale - Cours général de droit international privé*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, vol 213, 1989, p. 362

574. D'autre part, les définitions ne sont pas les mêmes pour tous : la soft law est définie différemment suivant les auteurs et suivant les droits. Par exemple, le Conseil d'Etat qui a proposé sa définition de la soft law dans le rapport de 2013 cité précédemment se voit contré par le juge de l'Union européenne. Ce dernier ne propose pas de définition mais s'appuie sur les traités européens, notamment sur la nomenclature de l'article 288 du TFUE et sur le TUE. En droit de l'Union européenne, sont inclus dans le champ de la soft law : des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis<sup>845</sup>, les orientations et les priorités politiques générales du Conseil européen<sup>846</sup>, les grandes orientations de politique économique du Conseil<sup>847</sup>, les orientations stratégiques de la programmation législative et opérationnelle » dans l'espace de liberté, de sécurité et de justice du Conseil européen<sup>848</sup>, les lignes directrices<sup>849</sup>, les actions d'encouragement que l'Union peut prendre pour assurer la coordination des politiques de l'emploi des États membres<sup>850</sup>, dans le domaine de la culture<sup>851</sup> ainsi qu'en matière d'éducation, de formation professionnelle, de la jeunesse et du sport<sup>852</sup>.

575. Ainsi, les actes considérés comme appartenant à la catégorie de la soft law pour l'un ne le seront pas nécessairement pour l'autre. Le contenu de la soft law est donc très hétérogène.

---

<sup>845</sup> TFUE, art. 288

<sup>846</sup> TUE, art. 15

<sup>847</sup> TFUE, art. 5

<sup>848</sup> TFUE, art. 68

<sup>849</sup> TFUE, art. 148

<sup>850</sup> TFUE, art. 149

<sup>851</sup> TFUE, art. 167

<sup>852</sup> TFUE, art. 165

## b) Un droit flou

576. Le droit flou se présente comme la troisième facette du soft law<sup>853</sup>. Il est considéré comme étant imprécis du fait de son caractère approximatif et vague. C'est donc un droit formulé sous la forme de principes abstraits<sup>854</sup>.

577. En droit international, certains auteurs assimilent la soft law uniquement à sa souplesse et considèrent que celle-ci regroupe toutes les dispositions dont la formulation est imprécise<sup>855</sup>. Il s'agirait donc d'une catégorie « fourre-tout ».

578. Ne reposant que sur la liberté de l'individu et en aucun cas sur un ordre, les dispositions sont laissées à la libre interprétation des parties ce qui peut dégénérer puisque chacun écoute ce qu'il souhaite entendre.

579. En droit interne, certains auteurs s'évertuent à démontrer la « dégradation » de la loi et à dénoncer son caractère bavard<sup>856</sup>, tandis que d'autres mises sur le caractère affaibli de la norme du fait de l'absence d'impératif. En droit interne comme en droit international, l'auteur de la norme garde une marge de manœuvre dans le cadre de la soft law ce qui lui permet de voir appliquer la règle de son choix à certaines situations.

## 2. Un recours restreint en droit

580. La soft law se développe dans plusieurs domaines du droit (a) mais ne se prête pas au droit fiscal (b).

---

<sup>853</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 599 et 611. L'auteur distingue trois facettes du droit souple : le droit flou (sans précision), le droit doux (sans obligation) et le droit mou (sans sanction).

<sup>854</sup> LAVERGNE Benjamin, *Recherche sur la soft law en droit public français*, Thèse de Doctorat, Institut Fédératif de Recherche « Mutation des normes juridiques », Faculté de Droit de l'Université de Toulouse, 2011, §91

<sup>855</sup> WEIL Prosper, *Vers une normativité relative en droit international ?*, Revue générale de droit international public, Editions Pedone, Paris, 1982, n°86, p. 5

<sup>856</sup> LAVERGNE Benjamin, *Recherche sur la soft law en droit public français*, Thèse de Doctorat, Institut Fédératif de Recherche « Mutation des normes juridiques », Faculté de Droit de l'Université de Toulouse, 2011, §89

### a) Le développement de la soft law dans plusieurs branches juridiques

581. Le concept de soft law se développe dans plusieurs branches du droit comme le droit des affaires, le droit du travail ou encore le droit de l'environnement<sup>857</sup>.

582. En droit des affaires, en plus particulièrement en matière de « corporate governance »<sup>858</sup>, le droit souple apparaît très tôt sous la forme de codes de gouvernement d'entreprise, comme le « code Cadbury » adopté en 1992 au Royaume-Uni ou le « code AFEP-MEDEF » publié dans sa première version en 2003 en France par exemple<sup>859</sup>. Ce type de code consiste en une liste de bonnes pratiques et son effectivité repose sur la discipline ce qui sert de référence pour les pratiques de gouvernement d'entreprise<sup>860</sup>. A l'heure actuelle, même si aucune loi française ou européenne n'impose aux entreprises concernées d'adhérer à un code de gouvernance d'entreprise, ces dernières s'y réfèrent majoritairement.

583. La soft law s'exprime aussi grandement en droit du travail sous l'impulsion du syndicalisme. La déclaration de l'OIT de 1998 citée précédemment est un exemple frappant en terme d'intégration de la soft law au sein du droit du travail. Sa présence est justifiée du fait de l'existence de zones grises en la matière, due aux évolutions dans ce domaine et à la nécessaire adoption du droit du travail à ce changement.

584. Quant au droit de l'environnement, la soft law y occupe une place importante. L'accord de Paris, adopté lors de la conférence de Paris sur le climat (COP21<sup>861</sup>), s'inscrit d'ailleurs dans cette perspective en proposant des articles rédigés majoritairement au conditionnel laissant place à des contributions volontaires<sup>862</sup>. Il en est de même pour les principes d'intégration, de

---

<sup>857</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 608

<sup>858</sup> Se traduit par « gouvernance d'entreprise » en français. Il s'agit des règles qui encadrent la direction, l'administration et le contrôle d'une entreprise.

<sup>859</sup> La dernière révision du code AFEP-MEDEF est intervenue en janvier 2020. La mise à jour est axée sur la mixité homme/femme au sein des organes de direction et sur les modalités de rémunération des dirigeants.

<sup>860</sup> HARNAY Sophie, SACHS Tatiana et DECKERT Katrin, *L'efficacité des codes de gouvernance, Perspectives comparées et pluridisciplinaires*, Recherche pour le GIP Mission de recherche Droit et Justice, Note de synthèse, Université Paris Nanterre, Sept. 2017, p. 3

<sup>861</sup> Cette conférence tient son nom de COP21 du fait qu'il s'agit de la 21<sup>e</sup> conférence des parties.

<sup>862</sup> Nations Unies, *Accord de Paris*, 12 déc. 2015, note 7, art. 3 et 4

prévention, de précaution et du pollueur-payeur ; ceux sont visés par la Déclaration de Rio, norme de droit souple<sup>863</sup>. Le succès du droit souple dans le domaine de l'environnement s'explique par le fait que « l'énormité des enjeux économiques et l'irresponsabilité passée des grandes puissances économiques [...] compliquent l'adoption d'instruments imposant des obligations strictes aux parties »<sup>864</sup>. Alors qu'il est indispensable de trouver une solution et remédier à ce problème planétaire, le droit souple semble être un bon compromis pour aiguiller les citoyens vers un modèle comportemental. Comme l'affirme le Conseil d'Etat, « le recours au droit souple peut apparaître comme un autre mode de régulation, plus adapté selon certains aux fortes différences d'intérêts et parfois de valeurs entre les grands acteurs mondiaux »<sup>865</sup>. Ce concept de droit souple sera, peut-être, source d'obligations dans un futur plus ou moins proche. Dans le cadre des entreprises, les codes de conduite et des chartes éthiques faisant référence à l'environnement se multiplient du fait de l'avantage concurrentiel qu'ils procurent. L'ère actuelle veut en effet que le souci de l'environnement par une entreprise améliore son image et sa réputation<sup>866</sup>. Comme l'a dit le professeur Laurence Boy, « la prise en compte de l'environnement comme facteur de production est une des conditions des succès commerciaux. Le vert est souvent devenu le « prix » à payer pour entrer sur un marché ou y rester »<sup>867</sup>.

#### b) L'inadaptation de ce mode de gouvernance au droit fiscal

585. Bien que la soft law se prête parfaitement à certains domaines, tel n'est pas le cas de la protection internationale des droits de l'homme ou encore du droit fiscal où un durcissement des normes est en progression. La hard law domine du seul fait que le recours au droit souple ne peut se faire que lorsque le contexte géopolitique international ou la nature de la matière le

---

<sup>863</sup> Principes 4 (intégration), 15 (prévention et précaution), et 16 (pollueur-payeur) de la Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement adopté à l'issue de la réunion de la Conférence des Nations-Unies du 3 au 14 juin 1992.

<sup>864</sup> PELLET Alain, *Les raisons du développement du soft law en droit international : choix ou nécessité ?*, dans Pascale Deumier et Jean-Marc Sorel, *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ/Lextenso, Paris, févr. 2018, p. 190

<sup>865</sup> Conseil d'Etat, *Le droit souple*, Etude annuelle du Conseil d'Etat, La Documentation française, Mai 2013, p. 90

<sup>866</sup> RACINE Jean-Baptiste, *La valeur juridique des codes de conduite privés dans le domaine de l'environnement*, Revue Juridique de l'Environnement, n°4, 1996, p. 413

<sup>867</sup> BOY Laurence, *L'éco-label communautaire, un exemple de droit postmoderne*, Revue Internationale de Droit Economique, Louvain, 1996, n°1, p. 89

permet<sup>868</sup>. En fiscalité, la soft law s'avère certes utile mais perd très vite de son intérêt lorsqu'il s'agit de réprimer. Par exemple, son opportunité est reconnue par l'influence du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Bien que la portée ne soit ni obligatoire, ni contraignante, rares sont les Etats qui s'y soustraient. Toutefois, dans le travail de recherche de la concurrence fiscale dommageable par exemple, le droit souple se trouvera sans intérêt pour la sanctionner.

586. Dans le cadre de la concurrence fiscale étatique, il convient de souligner que dès 1998, suite aux conclusions du Rapport sur la concurrence fiscale dommageable, plusieurs mesures ont été mises en œuvre, comme un modèle de convention élaboré par l'OCDE pour promouvoir l'échange de renseignements en matière fiscale, la création d'un Forum global sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales pour vérifier si une mesure fiscale peut être qualifiée de dommageable selon certains critères élaborés et la consécration d'une Convention multilatérale sur l'assistance mutuelle en matière fiscale ainsi que de normes d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale. Ces mesures ont un point en commun : il s'agit, dans tous ces cas, d'une transcription de certaines recommandations issues du projet BEPS mis en œuvre par l'OCDE. Ainsi, par ces exemples, il est démontré que les idées et recommandations de l'OCDE sont, en quelque sorte, valorisées.

Du côté de l'Union européenne, la situation est différente. Pour lutter contre ces comportements, l'Union européenne introduit des instruments de soft law, tels que le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ou la promotion de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal. Son combat, certes solide, reste néanmoins souple. C'est pour cette raison que « le projet BEPS de l'OCDE secoue l'Union européenne pour passer de la soft à la hard law »<sup>869</sup>. Un changement est conseillé et démontre une volonté et un progrès dans le durcissement des normes en droit fiscal.

587. La pertinence du droit souple est alors remise en question quand le droit fiscal est en jeu.

---

<sup>868</sup> PELLET Alain, *Les raisons du développement du soft law en droit international : choix ou nécessité ?*, dans Pascale Deumier et Jean-Marc Sorel, *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, op. cit, p. 191

<sup>869</sup> PEYROL Bénédicte, *De l'OCDE à l'UE, entre influence positive et concurrence dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, 27 août 2015, Fiscal online

## **B) Le droit souple, une menace pour l'unité du droit international**

588. Le droit souple, du fait de son caractère non contraignant, s'affiche comme un moyen de s'affranchir des règles, ce qui remet sa légitimité en question (1). Il se dessine, par ailleurs, comme la source d'une potentielle insécurité juridique (2).

### 1. Un concept à la légitimité compromise

589. Le droit souple repose sur l'adhésion volontaire des individus et son respect se fait donc au gré de chacun. Ainsi, la possibilité de ne pas respecter les règles existe et le défaut d'obligation peut faire naître des idées déloyales chez certains. Par conséquent, en prévention d'un affranchissement des règles, une surveillance du droit souple est nécessaire. La mise en œuvre de la soft law est supervisée par la création d'organes et le développement de stratégies (a) tandis que son application est vérifiée grâce à un suivi (b).

#### a) Une supervision nécessaire pour la mise en œuvre de la soft law

590. Dans un objectif de mise en place de normes de soft law, des organes de supervision sont créés. Au moyen d'évaluations, de plans ou de programmes d'action, ces dits organes vont s'assurer de la bonne mise en œuvre des instruments de droit souple<sup>870</sup>.

591. Par exemple, dans le domaine du développement durable, 172 pays membres des Nations Unies ont signé l'Agenda 21. Il s'agit d'un document stratégique par lequel ils s'engagent à mettre en œuvre des politiques environnementales, économiques et sociales au niveau local en vue de parvenir à un développement durable. Afin de remplir au mieux les objectifs de l'Agenda 21, la Commission pour le développement durable a été créée. Plus spécifiquement au niveau régional, un plan d'action (le Plan d'action pour la Méditerranée<sup>871</sup>) et une convention (Convention pour la protection de la mer Méditerranée contre la pollution

---

<sup>870</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 124

<sup>871</sup> L'objectif de ce plan est « d'aider les gouvernements à évaluer et maîtriser la pollution marine, à formuler des politiques nationales en matière d'environnement, à améliorer leur capacité à mieux identifier les options de rechange pour les modèles de développement et à procéder à des choix plus rationnels pour l'allocation des ressources », <https://www.unenvironment.org/unepmap/>

appelée Convention de Barcelone<sup>872</sup>) ont été signés respectivement en 1975 et 1976. S'en est suivie l'élaboration d'une stratégie (la Stratégie méditerranéenne pour le développement durable) pour remplir les objectifs fixés en la matière, à savoir le développement en matière d'accès à l'eau potable et à l'assainissement, l'amélioration des conditions de vie des populations et l'égalité des sexes et le renforcement des identités culturelles<sup>873</sup>. Cette stratégie dévoile les orientations à prendre ainsi que des recommandations<sup>874</sup>.

592. Dans le domaine des marchés financiers, des organes tels que le Fonds monétaire international (FMI), la Banque mondiale ou le Conseil de stabilité financière (FSB<sup>875</sup>) jouent un rôle dans la mise en œuvre de la soft law. Le respect des standards en la matière est notamment assuré par ces organes au moyen d'évaluations périodiques et des rapports<sup>876</sup>.

#### b) La mise en place d'un suivi pour veiller à l'application de la soft law

593. Pour s'assurer de l'avancée des États membres dans la mise en œuvre de leurs recommandations, lignes directrices, principes ou standards, certains mécanismes ont été mis en place, comme l'examen par les pairs ou encore le « benchmarking ». Ces différents mécanismes voient leur efficacité vérifiée du fait de l'impact créé en terme d'opinion publique par exemple.

594. L'examen par les pairs est « une évaluation systématique des performances d'un État par d'autres États avec pour objectif d'aider l'État contrôlé à améliorer ses politiques nationales, à adopter les meilleures pratiques et se conformer aux standards, normes et autres principes établis »<sup>877</sup>. Des organes des Nations Unies se sont dotés d'un tel mécanisme pour suivre et

---

<sup>872</sup> L'objectif de cette convention est de prévenir et réduire la pollution marine par les navires, les aéronefs et les sources terrestres en mer Méditerranée.

<sup>873</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 124

<sup>874</sup> Ibid., p. 124

<sup>875</sup> Proviend de l'anglais « Financial stability board »

<sup>876</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 127

<sup>877</sup> OCDE, *IV : L'examen par les pairs : un instrument de coopération et de changement*, *Revue de l'OCDE sur le développement*, 2003, n° 4, p. 77

évaluer les politiques nationales dans le domaine environnemental. Il en est de même pour l'OMC dans les secteurs couverts par les accords et pour la Direction Générale Emploi et Affaires sociales de la Commission européenne en matière d'emploi<sup>878</sup>. En matière fiscale, le recours à un tel examen s'est fait notamment dans le cadre de la concurrence fiscale dommageable et cela a permis de déceler les régimes fiscaux préférentiels<sup>879</sup>.

595. Le benchmarking est un classement des États en fonction de leurs performances et de la conformité de leurs politiques aux recommandations, lignes directrices et autres standards volontaires adoptés par l'organisation<sup>880</sup>. L'OCDE utilise cette stratégie notamment dans le domaine fiscal. Elle effectue des analyses quantitatives et classe les pays en fonction de leurs performances en matière de mise en œuvre du projet BEPS.

596. Ainsi, bien que ces mécanismes semblent renforcer le poids normatif de la soft law à première vue, il faut toutefois souligner que tous les moyens mis en œuvre en termes de surveillance vont à contresens du caractère léger promu par la soft law, principal atout du droit souple par rapport au droit dur.

## 2. Un risque d'insécurité juridique

597. Une insécurité juridique peut naître par les coûts que le droit souple engendre (a) et les limites posées à son efficacité (b).

### a) Les coûts engendrés

598. Le droit souple n'est pas sans coût. Il engendre en effet, un coût humain et financier<sup>881</sup>.

---

<sup>878</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 127 et 128

<sup>879</sup> Voir Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *La pratique redoutée de l'utilisation de la concurrence fiscale à des fins déloyales*

<sup>880</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 127

<sup>881</sup> Conseil d'Etat, *Le droit souple*, Etude annuelle du Conseil d'Etat, La Documentation française, Mai 2013, p. 129

Concernant le coût humain, celui-ci consiste en la durée du temps nécessaire à l'élaboration du droit souple.

Du côté du coût financier, ce dernier est formé par les tarifs de participation aux commissions de normalisation, les coûts d'accès, ou encore les coûts de mise en œuvre avec la nécessité de faire certifier sa conformité<sup>882</sup>.

599. Certains auteurs vont plus loin en arguant le fait que « les coûts peuvent être multiples, que ce soit en amont pour obtenir une certification ou normalisation ou enfin dans la mise en œuvre avec parfois des coûts cachés en fonction de l'évolution des outils de droit souple dans le temps »<sup>883</sup>.

600. Par conséquent, le droit souple n'est pas sans coût ce qui appuie sa remise en cause en tant que droit exemplaire.

#### b) Une efficacité nuancée

601. L'obligation créée par le droit souple n'est pas juridique mais se présente sous forme politique ou morale compte tenu de son caractère non obligatoire et non contraignant. Ainsi, la question de l'efficacité du droit souple se pose évidemment. D'une part, son respect par chacun n'est pas garanti et, d'autre part, son non-respect n'entraîne pas de sanctions juridiques. La peur de la sanction étant généralement la clé du respect d'une norme, la prise en considération du droit souple se voit donc inévitablement nuancée.

### **Conclusion de la Section**

602. En conclusion de cette section, la soft law est donc définie par la négative en confrontation avec la hard law. Formé à l'opposé du droit dur, le droit souple fait une apparition remarquée. S'il est bien accueilli à première vue, les avis demeurent toutefois bel et bien tranchés à son sujet. La coexistence entre le droit souple et le droit dur a donc été étudiée et laisse place, à présent, à la démonstration de l'articulation entre eux.

---

<sup>882</sup> Ibid., p. 12

<sup>883</sup> MANNY SARRES Ghiani, *Elaboration des règles dans les Services d'Incendie et de Secours : outils de droit souple, enjeux et limites*, Mémoire, ENSOSP, 2018, p. 60

## **Section 2 : L'articulation de deux modes de gouvernance complémentaires**

603. « Le droit souple inspire le droit dur et aspire à le devenir »<sup>884</sup>. Non seulement le droit souple contribue à l'existence du droit dur (§1) mais il peut aussi évoluer et devenir comme tel (§2).

### **§1 - Le présent du droit souple, élément indispensable au droit dur**

604. Le droit souple présente une double caractéristique dans son apport au droit dur : non seulement il influence le droit dur (A) mais il sert également à l'interpréter (B).

#### **A) Le droit souple, source influente du droit normatif**

605. Le rayonnement juridique du droit souple se déploie en gagnant du terrain sur la scène internationale (1) et produit des effets sur le droit dur (2).

##### **1. La prise de conscience de l'ancrage international d'un engagement**

606. Le droit souple, source du droit international (a), est un moyen de juger de la réelle valeur d'une question et de la placer sur une liste d'attente de négociations futures dans un but final d'aboutissement en une norme juridique obligatoire (b).

###### **a) Une source du droit international**

607. Une source matérielle du droit est désignée par « les éléments et les influences qui déterminent le contenu de la réglementation juridique, que ce soient les intérêts et besoins pratiques des États ou les exigences idéales qui découlent, à un moment donné, de la conscience sociale, des idéologies prévalant dans la communauté internationale »<sup>885</sup>. Les influences visées

---

<sup>884</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 46

<sup>885</sup> SORENSEN Max, *Les sources du droit international*, Editions Einar Munksgaard, Copenhague, 1946, p. 13 et 14

sont variées et peuvent prendre la forme d'influences religieuses, historiques, technologiques, idéologiques etc<sup>886</sup>.

608. L'idée du droit souple en tant que source matérielle du droit international est avancée pour ses caractéristiques et son pouvoir influent sur le droit dur, notamment par la possibilité d'une réflexion autour d'une question spécifique.

#### b) Un moyen de donner de la valeur à une question

609. Le recours au droit souple présente la faculté d'inscrire à l'ordre du jour des négociations sur un point particulier. Par l'adoption d'instrument de soft law, la prise de conscience de l'importance de la question soulevée se fait et montre le poids de cette question à l'échelle internationale<sup>887</sup>.

610. D'ailleurs, la soft law s'épanouit particulièrement au sein de la méthode ouverte de coordination (MOC). Il s'agit d'un mode de coordination non contraignant des politiques publiques des différents États membres de l'Union européenne. Introduite depuis le sommet de Lisbonne en mars 2000, elle a pour objectif de faire de l'Union européenne, « l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale »<sup>888</sup>. La MOC touche de nombreux domaines : les politiques communautaires en matière de jeunesse, d'éducation, d'immigration, d'asile politique etc<sup>889</sup>. Ainsi, certains domaines réservés initialement à la compétence exclusive des États peuvent faire l'objet d'échanges et de concertations ce qui alimente la discussion à propos de sujets particuliers et les place au centre de l'attention.

---

<sup>886</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 47

<sup>887</sup> Ibid., p. 48

<sup>888</sup> ELDAR Emmanuelle, *La méthode ouverte de coordination*, Retraite et société, vol. 39, n° 2, 2003, p. 200

<sup>889</sup> Ibid., p. 200

## 2. La production d'effets sur le droit normatif

611. La hard law est parfois remodelée par la soft law (a) et la hiérarchisation fait de plus en plus de place à la coordination (b).

### a) La modulation de l'ordre juridique par le droit souple

612. L'enjeu institutionnel se remarque essentiellement au niveau de l'Union européenne et plus spécifiquement à propos des questions de répartition des compétences. L'influence des organes sans compétences décisionnelles peut s'observer à deux échelles.

613. Au niveau vertical, l'Union européenne peut se voir attribuer la compétence d'adopter des actes juridiquement contraignants. En l'absence d'une telle attribution, Bertrand Brunessen démontre que l'Union européenne peut adopter des instruments de droit souple<sup>890</sup>. Ainsi, la soft law apparaît comme un moyen de pallier l'absence de compétence normative de l'Union européenne<sup>891</sup>. D'ailleurs, les institutions européennes obtiennent des possibilités d'agir alors qu'elles n'ont pas de compétences normatives<sup>892</sup>.

614. Au niveau horizontal, le droit souple détient le pouvoir de redéfinir les compétences entre les institutions<sup>893</sup>.

D'une part, le Conseil a compétence pour conclure les accords internationaux. Toutefois, la Cour précise que des actes dépourvus de force obligatoire peuvent être conclus par la Commission. Dès lors que les lignes directrices ne constituent pas un accord ayant force obligatoire, la Commission n'empiète donc pas sur la compétence du Conseil. Ainsi, la Cour admet donc la compétence de la Commission pour conclure ce type d'actes<sup>894</sup>.

---

<sup>890</sup> BRUNESSEN Bertrand, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, Revue de l'Union européenne, n° 575, 2014, p. 76

<sup>891</sup> CJCE, 13 déc. 1989, Salvatore Grimaldi c/ Fonds des maladies professionnelles, aff. C-322/88, Rec., p. 04407

<sup>892</sup> MAZUYER Emmanuelle et DE LA ROSA Stéphane, *La régulation sociale européenne et l'autorégulation : le défi de la cohérence dans le recours à la soft law*, Cahiers de droit européen, vol 45, n° 3-4, Bruxelles, 2009, p. 295

<sup>893</sup> BRUNESSEN Bertrand, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, Revue de l'Union européenne, n° 575, 2014, p. 77

<sup>894</sup> Ibid., p. 77

D'autre part, il en est de même dans le cadre de la procédure législative. Le droit souple permet à la Commission d'agir au-delà des limites de sa compétence au détriment du Parlement européen qui estime être dessaisi de compétences législatives<sup>895</sup>. Le Parlement critique le recours par la Commission à des recommandations et des communications censées interpréter la législation communautaire pour contourner la procédure législative.

615. Par conséquent, il est démontré que grâce au droit souple, des organes sans compétences décisionnelles ont une influence sur le droit normatif.

#### b) L'abandon progressif de la hiérarchisation en faveur de la coordination

616. Le système juridique est strictement hiérarchisé sous forme pyramidale. La prolifération de nouveaux instruments de droit souple viennent bouleverser cette hiérarchie des normes. Une telle profusion d'ensembles flous donne lieu à une « conception éclatée du droit »<sup>896</sup>. Le modèle kelsénien est donc remis en cause par l'interaction entre normes supérieures et normes inférieures<sup>897</sup>. A titre d'exemple, les circulaires administratives peuvent, dans certains cas, non seulement « se substituer, dans la pratique administrative, aux textes commentés eux-mêmes » mais aussi entraîner « une remontée des règles qu'elles contiennent en vue d'une transformation du cadre légal »<sup>898</sup>.

617. Par conséquent, la soft law provoque une disparition progressive de la hiérarchie pour faire place à la coordination entre les différentes normes. Cette contradiction avec la conception classique de la normativité sera étudiée plus en détail par la suite<sup>899</sup>.

---

<sup>895</sup> Ibid., p. 77

<sup>896</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 106

<sup>897</sup> OST François et VAN de KERCHOVE Michel, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 2002, p. 14

<sup>898</sup> BELLEFLAMME François et DOUTREPONT Marie, *Les circulaires en droit administratif général et en droit des étrangers : révision d'un « classique » des sources alternatives à l'aune de la théorie des sources du droit*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 2, Anthemis et Presses de l'Université Saint-Louis, Bruxelles, 2012, p. 485

<sup>899</sup> Voir §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 1 : *Le devenir du droit souple, source d'interrogations dans sa conformité à la théorie des sources*

## **B) Le droit souple, outil d'interprétation du système normatif**

618. Le recours au droit souple est opportun pour la prise en compte du contexte de la norme (1) et de son examen (2).

### 1. Un élément de contextualisation du droit dur

619. Le droit souple est un instrument utile dans l'interprétation du droit dur, et plus spécifiquement pour visualiser l'ensemble et le replacer dans son contexte. Le contexte est une notion qui n'est, certes, pas clairement définie mais dont les effets s'avèrent cependant utiles dans le cadre d'une prise de décision (b). Le besoin d'aide de la soft law dans l'interprétation de la hard law se fait alors ressentir ce que démontre une ligne directrice émise par l'OCDE (b).

#### a) La notion de contextualisation

620. La notion de contexte s'étend au-delà de la définition. Contextualiser signifie « mettre en relation une action, un fait avec les circonstances historiques, sociales, artistiques, etc., dans lesquelles ils se sont produits »<sup>900</sup>. Comme l'affirme Robert Kolb, « la fonction générale du contexte comme élément d'interprétation est d'éclairer un texte ou un ensemble normatif en permettant de le voir (et de le supposer) comme un tout cohérent »<sup>901</sup>. Ainsi, le droit souple est perçu comme un élément mettant en avant les circonstances et l'environnement qui entourent une norme de droit dur. Il est ainsi acquis que la soft law joue un rôle non négligeable sur la hard law puisqu'il permet de la contextualiser<sup>902</sup>. Contextualiser une notion a pour conséquence de provoquer un certain effet de contraste dans le sens où une même option sera perçue différemment selon qu'elle soit présentée seule ou entre plusieurs alternatives plus ou moins favorables<sup>903</sup>. Il y a donc un travail qui peut mettre en valeur la norme de hard law, ou, au contraire, la galvauder. Ce changement de perception est matérialisé par un schéma d'Hermann

---

<sup>900</sup> Contextualiser, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contextualiser/18595> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>901</sup> KOLB Robert, *Interprétation et création du droit international - Esquisse d'une herméneutique juridique moderne pour le droit international public*, Bruylant, Bruxelles, 2006, p. 474

<sup>902</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 49

<sup>903</sup> FLÜCKIGER Alexandre, *Pourquoi respectons-nous la soft law ?*, *Le rôle des émotions et des techniques de manipulation*, Revue européenne des sciences sociales, XLVII-144, 2009, p. 101

Ebbinghaus<sup>904</sup>. En l'espèce, un disque de même diamètre apparaît plus petit lorsqu'il est entouré par de plus grands et inversement. Ainsi, concernant la soft law, celle-ci permet de rendre compte où se situe la norme de hard law visée par rapport à l'environnement juridique global. Un contraste est provoqué.

b) L'exemple d'une ligne directrice de l'OCDE comme preuve d'importance de la soft law fiscale dans l'interprétation de la hard law fiscale

621. L'exemple des lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert mérite d'être cité. En l'espèce, cette norme de soft law vient en complément de plusieurs normes de hard law et apparaît comme son outil d'interprétation.

En effet, dans le cadre de conventions fiscales bilatérales en vigueur, les États signataires d'une telle convention ont la possibilité de renvoyer explicitement aux lignes directrices sur les prix de transfert de l'OCDE, par le biais de notes diplomatiques ou dans un protocole<sup>905</sup>. Ce fut le cas notamment des conventions bilatérales conclues entre la Belgique et les États-Unis<sup>906</sup>, la Bulgarie et les États-Unis<sup>907</sup> et l'Islande et les États-Unis<sup>908</sup>.

Par ailleurs, des législations s'appuient également sur ces lignes directrices, telles que l'Irlande, le Mexique, l'Espagne et le Royaume-Uni<sup>909</sup>. En Irlande, la loi sur la consolidation fiscale prévoit une prise en compte des lignes directrices de l'OCDE citées ci-dessus dans le calcul des prix de transfert entre les parties<sup>910</sup>. Au Mexique, la loi de l'impôt sur le revenu exige également une interprétation conforme à ces lignes directrices dans le cadre de l'évaluation des

---

<sup>904</sup> Ibid., p. 101

<sup>905</sup> VEGA Alberto, *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines*, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2012, n°5, 4 juill. 2012, p. 17

<sup>906</sup> Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Bruxelles le 27 novembre 2006

<sup>907</sup> Convention entre le Gouvernement de la République de Bulgarie et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Washington le 23 février 2007

<sup>908</sup> Convention entre le Gouvernement d'Islande et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée à Washington le 23 octobre 2007

<sup>909</sup> Ibid., p. 19

<sup>910</sup> Loi sur la consolidation fiscale de 1997, art. 835D (2)

opérations entre parties<sup>911</sup>. Il en est de même pour la législation espagnole<sup>912</sup> qui fait une référence expresse à la norme de soft law de l'OCDE visée.

## 2. Un dispositif utile dans l'examen d'une norme de droit dur par le juge

622. La soft law est un allier du juge dans l'examen d'une norme de hard law. Son rôle est important tant pour les juridictions communautaires, européennes (a) qu'internationales (b).

### a) Au niveau européen

623. A l'échelle européenne, la CJUE a volontiers recours à des instruments de soft law pour dégager le sens d'une norme de hard law. Le juge communautaire a pris en considération une norme de soft law pour la première fois en 1989<sup>913</sup>. En l'espèce, Salvatore Grimaldi souffrait d'une maladie professionnelle. Celle-ci ne figurait pas dans la liste nationale belge des fonds des maladies professionnelles mais uniquement sur la liste européenne. Or, une recommandation spécifique de l'Union européenne avait été émise à l'attention des États membres les encourageant à l'introduire dans leurs listes nationales<sup>914</sup>. Dans cette affaire, la CJCE a considéré cette recommandation et s'est appuyée sur la liste européenne pour prendre sa décision. Par la suite, le juge de l'Union européenne a de nouveau utilisé des normes de droit souple comme support dans sa réflexion, comme les livres verts de la Commission par exemple<sup>915</sup>. Par ailleurs, en l'absence de définition du principe de précaution dans le traité communautaire, les juges du Luxembourg se sont appuyés sur la Communication de la Commission sur le recours au principe de précaution<sup>916 917</sup>. Comme le juge l'affirme, « par sa

---

<sup>911</sup> Loi de l'impôt sur le revenu du 11 déc. 2013 (Ley del Impuesto Sobre la Renta) (LISR), art. 215

<sup>912</sup> Loi 36/2006 du 29 nov. 2006 portant mesure de prévention de la fraude fiscale (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) : BOE n° 286 du 30 nov. 2006

<sup>913</sup> CJCE, 13 déc. 1989, Salvatore Grimaldi c/ Fonds des maladies professionnelles, aff. C-322/88, Rec., p. 04407

<sup>914</sup> STEFAN Oana, European competition soft law in European courts : A matter of hard principles ?, European Law Journal, Nov. 2008

<sup>915</sup> CJCE, 19 févr. 2002, Wouters, aff. C-309/99, Rec., p. I-1577

<sup>916</sup> Commission européenne, *Communication de la Commission sur le recours au principe de précaution*, 2 févr. 2000, COM(2000) 1 final, p. 8

<sup>917</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 51

publication, la Commission visait à informer toutes les parties intéressées non seulement sur la manière dont la Commission entendait appliquer le principe de précaution dans sa pratique future, mais aussi sur la façon dont elle l'applique déjà à ce moment-là »<sup>918</sup>. Il s'agit donc d'une aide à l'interprétation. Une place importante est d'ailleurs consacrée à la soft law en droit de l'Union européenne puisqu'en plus des Communications de la Commission, les conclusions, programmes et lignes directrices du Conseil ainsi que les résolutions du Conseil et du Parlement européen sont prises en compte.

624. Au niveau européen, la soft law occupe aussi une place privilégiée pour interpréter la hard law. D'ailleurs, à titre d'exemple, la CEDH s'est appuyée sur des instruments de soft law, tels que la Convention de Vienne dans l'affaire Loizidou<sup>919</sup> ou encore sur les avis et rapports d'experts dans un arrêt méritant une référence à la communauté scientifique<sup>920</sup>.

#### b) Au niveau international

625. La situation à l'échelle internationale est plus souple puisque le juge semble pousser sa réflexion à l'appui de normes de droit souple lorsqu'il interprète une norme de droit dur, peu importe la nature de l'instrument de soft law. Un simple acte concerté ou une convention internationale non entrée en vigueur peuvent ainsi constituer des éléments de choix pour le juge international dans le processus interprétatif<sup>921</sup>. A titre d'exemple, l'Irlande a demandé au juge de prendre en compte la Convention d'Aarhus sur l'accès à l'information en matière d'environnement dans un procès contre le Royaume-Uni à propos de la Convention pour la protection de l'environnement marin de l'Atlantique du Nord Est (OSPAR)<sup>922</sup>. Bien que la Convention d'Aarhus ne soit pas applicable entre l'Irlande et le Royaume-Uni du fait de l'absence de ratification par les deux parties, cet instrument sert néanmoins de référence

---

<sup>918</sup> TPICE, 11 sept. 2002, Pfizer Animal Health SA c/ Conseil de l'Union européenne, aff. T-13/99, Rec., p. II-3374, §137

<sup>919</sup> CEDH, 23 mars 1995, Loizidou c/ Turquie, n°15318/89, Publié au recueil Lebon 1995, série A n° 310, GACEDH, n° 1 ; Rec. CEDH 1996-VI, § 43

<sup>920</sup> CEDH, 22 janv. 2008, E.B. c/ France, n°43546/02, Jurisdata n° 2008-010483

<sup>921</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 53

<sup>922</sup> Tribunal international du droit de la mer, 3 déc. 2001, Irlande c/ Royaume-Uni, Affaire de l'usine Mox

interprétative au juge dans le cadre de son examen de l'OSPAR. Cette démarche prouve l'importance du poids de la soft law dans l'interprétation d'une norme de hard law.

626. Le droit souple, caractérisé comme l'un des deux droits qui encadrent la concurrence fiscale étatique, s'affirme graduellement. S'il vient d'être démontré que la soft law est, aujourd'hui, indispensable à la hard law, il reste néanmoins à s'intéresser au fait que ce mode de gouvernance de droit souple bouleverse la théorie des sources. En effet, le principe de la hiérarchie des normes ne parvient plus à ordonner la multiplication des sources<sup>923</sup>.

## **§2 - Le devenir du droit souple, source d'interrogations dans sa conformité à la théorie des sources**

627. La question de la considération du droit souple comme accessoire se pose (A). De plus, son caractère non juridiquement contraignant attire les arguments en faveur d'une contradiction avec la conception classique de la normativité puisque la figure classique est matérialisée par une hiérarchie et un droit « venu d'en haut »<sup>924</sup>. Le droit souple est toutefois susceptible de faire l'objet d'une gradation pour devenir du droit dur (B).

### **A) Le débat autour de la détermination du droit souple comme source autonome du droit international**

628. En cas de partage d'une conception large de la normativité, la règle de droit n'a pas nécessairement pour but d'imposer une certaine conduite. Elle peut agir en influençant le comportement de l'individu. C'est ainsi que les règles de soft law sont considérées comme un droit à part entière pour certains (1). D'autres considèrent, en revanche, que la normativité n'embrasse que la hard law. Les règles de droit souple sont, pour eux, des règles secondaires ne pouvant pas exister par elles-mêmes (2). Cette distinction est d'ailleurs reprise par Georges

---

<sup>923</sup> DEUMIER Pascale et REVET Thierry, *Sources du droit*, dans Denis Alland et Stéphane Rials, *Dictionnaire de culture juridique*, Paris, Presses universitaires de France, 2003, p. 1433

<sup>924</sup> THIBIERGE Catherine, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Oct.-Déc. 2003, p. 615

Abi-Saab : la soft law est constituée d'instruments achevés mais incitatifs ainsi que du « droit en gestation » qui sera la hard law de demain<sup>925</sup>.

### 1. Une production alternative du droit

629. La soft law existe en tant que telle et se suffit à elle-même. Elle peut entretenir différents rapports avec le droit dur : la concurrence (a) ou la synergie (b).

#### a) Une norme para-législative

630. Le caractère para-législatif de la soft law est une des fonctions reconnues par le professeur Linda Senden<sup>926</sup>. Le droit souple para-législatif reprend ici les caractéristiques de la soft law notamment en proposant un modèle non obligatoire et non contraignant mais le véritable apport de ce caractère para-législatif consiste en la concurrence qu'il installe avec le droit positif<sup>927</sup>. Il peut le « menacer en prétendant s'y substituer<sup>928</sup> ». En effet, les instruments juridiques non contraignants - normes de soft law - « utilisés en remplacement de la législation remplissent une fonction para-juridique »<sup>929</sup>. Ainsi, la soft law para-législative remplace et concurrence la norme de hard law en se présentant comme une alternative au droit dur<sup>930</sup>. En effet, « para » provient du grec et signifie « contre ». Par ce critère se dégage ainsi une existence propre et autonome du droit souple. Cette interprétation de la norme de soft law conduit donc à

---

<sup>925</sup> BRUNET Pierre, *Soft Law or Law in progress? Relecture d'articles classiques (P. Weil, A. Pellet et G. Abi-Saab)*, dans Pascale Deumier et Jean-Marc Sorel, *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ Lextenso, 2018, p. 212

<sup>926</sup> Elle identifie trois fonctions de la soft law : une fonction pré-législative, post-législative et para-législative

<sup>927</sup> HACHEZ Isabelle, *Le soft law : qui trop embrasse mal étreint ?*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 4, Editions Anthemis, 2021, p. 548

<sup>928</sup> HACHEZ Isabelle, *Balises conceptuelles autour des notions de « source du droit », « force normative » et « soft law »*, *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol 65, n°2, 2010, p. 46

<sup>929</sup> Traduit de l'anglais « soft law instruments used as a substitute for legislation can be said to fulfil a para-law function ». PETERS Anne et PAGOTTO Isabelle, *Soft law as a new mode of governance : a legal perspective*, NEWGOV New Modes of Governance, n°04/D11, 28 févr. 2006, p. 23

<sup>930</sup> BRUNESSEN Bertrand, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, *Revue de l'Union européenne*, n° 575, 2014, p. 77

rejeter toute argumentation la reconnaissant comme une étape ou une phase intermédiaire dans le cycle de la vie du droit<sup>931</sup>.

Peuvent être cités comme exemples de normes de soft law para-législatives les instruments d'autorégulation, comme les codes de conduite<sup>932</sup>.

#### b) Une norme péri-législative

631. Le droit souple péri-législatif offre également un modèle non contraignant et dépourvu de force obligatoire mais se manifeste avec et non contre le droit positif, contrairement au droit souple para-législatif<sup>933</sup>. D'ailleurs, le préfixe « péri » signifie « autour » en grec, ce qui démontre l'absence de contrariété avec le droit dur. Au contraire, elle l'accompagne. Plusieurs types de rapports peuvent se dégager de la relation entre le droit souple péri-législatif et le droit dur<sup>934</sup>.

632. Le premier type de droit souple péri-législatif est le droit recommandé. Celui-ci agit en association avec le droit dur et peut, par exemple, inscrire une question spécifique à l'agenda<sup>935</sup>, « inciter à une action normative de la part des États »<sup>936</sup>, concourir à la connaissance du droit positif applicable dans un domaine déterminé<sup>937</sup> ou encourager un rapprochement des législations de l'Union européenne<sup>938</sup>. A titre d'illustration, les livres verts et blancs de la

---

<sup>931</sup> ABI-SAAB Georges, *Éloge du droit assourdi, Quelques réflexions sur le rôle de la soft law en droit international contemporain*, dans Francis Delpérée (dir.), *Nouveaux itinéraires en droit*, Hommage à François Rigaux, Bruxelles, Bruylant, 1993, p. 66

<sup>932</sup> HACHEZ Isabelle, *Le soft law : qui trop embrasse mal étreint ?*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 4, Editions Anthemis, 2021, p. 548

<sup>933</sup> BRUNESSEN Bertrand, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, *Revue de l'Union européenne*, n° 575, 2014, p. 77

<sup>934</sup> *Ibid.*, p. 550

<sup>935</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol 66, n°1, 2011, 48

<sup>936</sup> DUPLESSIS Isabelle, *Le vertige et la soft law : réactions doctrinales en droit international*, *Revue québécoise de droit international*, Hors-série, 2007, p. 247

<sup>937</sup> DEUMIER Pascale, *Les sources de l'éthique des affaires. Codes de bonne conduite, chartes et autres règles éthiques*, dans Bernard Beignier, Hugues Kenfack, Denis Mazeaud, Thierry Revet, *Libre droit*, Hommage au professeur Le Tourneau, Dalloz, Paris, 2007, p. 350 et 351

<sup>938</sup> LASSERRE-KIESOW, *Les Livres verts et les Livres blancs de la Commission européenne*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009 p. 87, note 46

Commission<sup>939</sup> sont des « déclinaisons du droit recommandé » selon le Professeur Nicolas de Sadeleer<sup>940</sup>.

633. Le deuxième type de droit souple péri-législatif est le droit proposé. Comme son nom l'indique, son rôle est de proposer un modèle au législateur. Il peut s'agir d'un projet préparatoire à la rédaction d'un projet, d'une proposition de loi ou d'un accord politique par exemple s'il émane d'un acteur public<sup>941</sup>. Les normes de droit proposé peuvent provenir également de source doctrinale (rapport Catala), universitaire (déclaration de Saint-Quentin) ou de la fondation Cousteau (déclaration des droits des générations futures)<sup>942</sup>, c'est à dire d'acteurs privés.

634. Dans le cadre d'une conception large de la normativité, l'instrument de soft law est considéré comme une source autonome du droit. Il peut influencer le droit dur par recommandation ou par proposition. Néanmoins, la soft law peut être approchée différemment et considérée comme accessoire au droit dur. En effet, si le droit souple va plus loin, celui-ci se rapprochera du droit dur jusqu'à s'y apparenter en servant de modèle.

## 2. L'absence d'existence principale en cas de divorce avec le droit dur

635. La soft law apparaît comme un pré-droit dur en préparant et en élaborant la norme de manière a priori (a) mais également comme un post-droit dur en la complétant a posteriori (b).

---

<sup>939</sup> Les livres verts sont des documents dont le but est de stimuler une réflexion et de lancer une consultation au niveau européen sur un sujet particulier. Les livres blancs contiennent des propositions d'action communautaire dans un domaine spécifique.

<sup>940</sup> DE SADELEER Nicolas, *Classification des actes de droit non contraignants de l'Union européenne*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 1, Editions Anthemis, 2012, p. 261

<sup>941</sup> HACHEZ Isabelle, *Le soft law : qui trop embrasse mal étreint ?*, dans Isabelle Hachez et al., *Les sources du droit revisitées*, Editions Anthemis, 2021, vol 4, p. 556

<sup>942</sup> THIBIERGE Catherine, *Nature juridique et force normative de la déclaration de Saint-Quentin ?*, Petites affiches, Gazette du Palais, 21 août 2008, n°168, p. 43

### a) Un rôle pré-législatif

636. La soft law est caractérisée comme un droit préparatoire à la hard law du fait de son caractère programmatique. On parle de pré-droit dur.

637. Son rôle pré-législatif se décline en deux fonctions.

D'une part, un instrument de soft law peut être adopté en vue de l'élaboration et de la préparation d'une future législation<sup>943</sup>. Cela permet d'évaluer la nécessité et les éventuels avantages qu'une telle norme peut apporter au système juridique actuel. En effet, « ces instruments de soft law remplissent une fonction antérieure à la loi. Cette fonction peut également être comprise de manière plus substantielle, en ce sens que les lois non contraignantes ouvrent la voie à l'adoption de la législation future en fournissant ou en augmentant la base de son soutien »<sup>944</sup>. La soft law détient ici un rôle de promotion de la norme en question et « traduit en règle générale une adhésion grandissante des États membres à la direction empruntée par l'instrument volontaire »<sup>945</sup>.

D'autre part, un instrument de soft law peut être utilisé dans un but d'organisation et d'une meilleure appréhension de l'adoption d'une réglementation législative. La soft law prépare le terrain en fixant des règles non obligatoires, c'est à dire basées sur le volontariat<sup>946</sup>. Ce système d'adhésion facultatif « encourage le rapprochement des règles nationales » et favorise de ce fait « l'apparition progressive d'un consensus entre les États membres »<sup>947</sup>. Cette fonction, particulièrement utile dans les hypothèses où aucune compétence ni harmonisation dans la législation n'est remarquée, marque une première avancée dans les domaines visés. A titre d'illustration, il convient de mettre en lumière le fait que la fiscalité directe dans l'Union

---

<sup>943</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 46

<sup>944</sup> Traduit de l'anglais « These instruments of the soft law fulfil a pre-law function. This function can also be understood in a more substantive way, in the sense that soft law acts pave the way for the adoption of future legislation by providing or increasing the basis of its support ». SENDEN Linda, *Soft law and its implications for institutional balance in the European Community*, *Utrecht Law Review*, 2005, vol 1, p. 82

<sup>945</sup> Ibid., p. 74

<sup>946</sup> BRUNESSEN Bertrand, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, *Revue de l'Union européenne*, n° 575, 2014, p. 77

<sup>947</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 46

européenne, par exemple, relève de la compétence des États membres. Une harmonisation législative nécessite l'unanimité de ces derniers et reste exclue du fait des divergences d'intérêts entre les États. Pour cette raison, la Commission européenne a recours à des instruments de soft law comme des recommandations ou des lignes directrices afin de tenter de progresser dans cette idée<sup>948</sup>.

#### b) Un rôle post-législatif

638. Les normes de soft law interviennent et ont une influence sur les obligations contenues dans la hard law postérieurement à leur adoption. Le droit souple précise, complète et interprète les normes existantes de droit dur. Son rôle consiste donc en une fonction d'appui à la législation : « Les actes interprétatifs et décisionnels ne visent pas à remplacer la législation, mais plutôt à la compléter. En tant que tels, ils peuvent généralement être considérés comme remplissant une sorte de fonction post-législative, étant adoptés après le droit existant en vue de le compléter et le soutenir »<sup>949</sup>. Il peut s'agir d'une direction, d'une orientation, d'un encadrement ou d'une ligne directrice<sup>950</sup>. Sa fonction peut être qualifiée de pédagogique<sup>951</sup>. On parle de post-droit dur.

639. C'est ainsi qu'est conté le récit d'un mariage contrarié entre soft law et hard law. Le statut du droit souple dépend de la vision adoptée de la normativité : une règle de soft law peut être considérée comme une règle à part entière selon certains. Le droit souple se voit alors doté d'un rôle para et péri-législatif lui conférant une existence propre. Pour d'autres, une règle de soft law est perçue comme un complément au droit dur. Dans ce cas, la soft law génère des règles secondaires qui préparent la hard law (rôle pré-normatif), la complètent ou la précisent (rôle post-normatif).

---

<sup>948</sup> Ibid., p. 196

<sup>949</sup> Traduit de l'anglais « Interpretative and decisional acts are often not intended to replace legislation, but rather to complement it. As such they can usually be said to fulfil a kind of post-law function, being adopted subsequent to existing [...] law with a view to supplementing and supporting ». SENDEN Linda, op. cit., p. 82

<sup>950</sup> Ibid., p. 47

<sup>951</sup> BRUNESSEN Bertrand, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, Revue de l'Union européenne, n° 575, 2014, p. 77

## **B) La confirmation d'un processus de transposition du droit souple vers le droit dur en droit international**

640. Monsieur Jean-Michel Jacquet indique que « la règle de droit souple s'imagine volontiers un destin et projette, ou, en tout cas, n'exclut pas de se dépouiller de sa souplesse »<sup>952</sup>. Par conséquent, il en ressort que le droit souple peut muter. Une telle transformation en un instrument de droit dur s'effectue soit par un dispositif d'absorption (1), soit par un processus par lequel un Etat accepte de conformer sa pratique à l'énoncé de droit souple (2)<sup>953</sup>.

### 1. La consécration par absorption

641. La consécration d'un énoncé de droit souple en droit dur peut se faire par absorption (a) et charge la Commission d'un rôle important dans l'internationalisation du droit de l'Union européenne (b).

#### a) Le mécanisme d'absorption

642. Le droit national, européen ou international peut décider de reprendre les termes d'un énoncé de soft law dans des lois, règlements, règles administratives, conventions internationales etc. C'est le mécanisme de transposition du droit souple vers le droit dur par absorption. L'énoncé de soft law a toutes les caractéristiques d'un énoncé hard law mais n'est pas obligatoire ni contraignant. Il est prêt à être transposé et revêtira ses caractéristiques seulement quand les Etats l'auront intégré dans leur ordre juridique interne<sup>954</sup>. Par exemple, la consécration d'un énoncé de droit souple en droit dur par absorption est notamment notable dans le cas des résolutions 1721 (XVI), 1884 (XVIII) et 1962 (XVIII) de l'Assemblée générale des Nations Unies. Ces principes ont été repris sous la forme conventionnelle par un traité de 1967<sup>955</sup>. Il en est ainsi également pour le concept de développement durable développé dans les

---

<sup>952</sup> JACQUET Jean-Michel, *L'émergence du droit souple (ou le droit « réel » dépassé par son double)*, dans *Études à la mémoire du professeur Bruno Oppetit*, Litec, Paris, 2009, p. 347

<sup>953</sup> DEUMIER Pascale, *La réception du droit souple par l'ordre juridique*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, p. 116

<sup>954</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, vol 66, n°1, 2011, p. 49

<sup>955</sup> *Ibid.*, p. 49 et 60

déclarations aux Sommets de Rio et de Johannesburg et intégré ensuite dans le droit de l'Union européenne par le traité d'Amsterdam<sup>956</sup>. Le concept d'« économie verte », de son côté, est aussi issu du droit souple et a été repris par plusieurs organisations régionales et internationales comme l'Union européenne et l'OCDE. Dans le cadre de la sécurité maritime, une directive européenne<sup>957</sup> intègre le code maritime ainsi que des recueils et des résolutions en la matière.

643. Il convient de souligner que les Etats peuvent peser et décider de la mutation de la force normative de l'énoncé. En effet, si une norme de soft law contient une formule incitative qui est reprise dans la norme de hard law, les obligations pesant sur les Etats restent floues. Or, les textes internationaux sont souvent rédigés sur un mode d'incitation oubliant ainsi de déterminer clairement l'objectif<sup>958</sup>.

#### b) L'importance du rôle de la Commission européenne dans la réception des normes de soft law internationale

644. Selon l'article 291 du TFUE, la Commission a compétence de principe pour réceptionner les normes de soft law et procéder à sa transposition. Elle peut procéder de deux manières : soit selon la procédure de consultation (« impose à la Commission de consulter et de tenir compte de l'avis d'un comité composé de représentants des États membres »), soit selon la procédure d'examen (« pour les actes d'exécution ayant une portée générale, ou qui concernent des programmes ayant des incidences notables, la politique agricole commune et la politique commune de la pêche, l'environnement, la protection de la santé et la sécurité des personnes, des animaux ou des plantes, la politique commerciale commune et la fiscalité, [...] elle requière en principe un avis positif du comité d'examen pour l'adoption de l'acte d'exécution »<sup>959</sup>).

---

<sup>956</sup> TFUE, art. 191§2

<sup>957</sup> Directive 93/75/CEE du 13 sept. 1993 relative aux conditions minimales exigées pour les navires à destination des ports maritimes de la Communauté ou en sortant et transportant des marchandises dangereuses ou polluantes : JOCE L 247/19 du 5 oct. 1993

<sup>958</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 49 et 60

<sup>959</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 163

645. Néanmoins, les normes de soft law internationale tendent à se transposer dans l'ordre juridique de l'Union européenne de manière automatique. Par exemple, dans le cadre du transport maritime, la directive 93/75/CEE citée ci-dessus confère à la Commission une compétence d'« adaptation de la mise en œuvre de la [...] directive au progrès scientifique et technique, sans en élargir le champ d'application »<sup>960</sup>. Par la suite, un règlement de 2002<sup>961</sup> dispose en son article premier que le Comité est chargé d'élaborer les mesures d'exécution pour l'ensemble des règlements et directives en matière de sécurité maritime et d'accélérer et simplifier l'incorporation des instruments internationaux dans la législation communautaire en permettant l'application directe ou semi-automatique des modifications apportées aux règles internationales. Ainsi, la Commission peut ici se passer de l'avis d'un comité et la reprise des normes internationales est ici quasi-automatique. D'autre part, dans le domaine des transports aériens, la quasi-automatisation est observée. Un règlement en la matière<sup>962</sup> prévoit ainsi que « la Commission devrait être habilitée à élaborer les règles de mise en œuvre nécessaires ». Il en est de même en droit de l'environnement. Une directive sur l'eau<sup>963</sup> prévoit une automaticité dans la reprise des normes internationales pertinentes<sup>964</sup>.

## 2. La consécration par engagement

646. Pour transposer du droit souple vers le droit dur par le mécanisme de l'engagement, un État ou une autorité habilitée doit accepter unilatéralement de conformer sa pratique à l'énoncé de soft law (a). Cet engagement ne fait pas disparaître la norme de droit souple mais crée un *duplicata* se présentant sous la forme de droit dur (b).

---

<sup>960</sup> Directive (CEE) 93/75 du Conseil du 13 sept. 1993, art. 11 : JOCE L 247/19 du 5 oct. 1993

<sup>961</sup> Règlement (CE) n° 2099/2002 du Parlement européen et du Conseil du 5 nov. 2002 instituant un comité pour la sécurité maritime et la prévention de la pollution par les navires (COSS) et modifiant les règlements en matière de sécurité maritime et de prévention de la pollution par les navires : JO L 324 du 29 nov. 2002, p. 1

<sup>962</sup> Règlement (CE) n° 216/2008 du Parlement européen et du Conseil du 20 février 2008 concernant des règles communes dans le domaine de l'aviation civile et instituant une Agence européenne de la sécurité aérienne, et abrogeant la directive 91/670/CEE du Conseil, le règlement (CE) n° 1592/2002 et la directive 2004/36/CE : JO L 79 du 19 mars 2008, p. 1

<sup>963</sup> Directive 2000/60/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 oct. 2000 établissant un cadre pour une politique communautaire dans le domaine de l'eau : JOCE L 327/1 du 22 déc. 2000

<sup>964</sup> BRIARD Marine, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017, p. 169

a) La recherche d'un engagement clair de se conformer à l'énoncé de soft law

647. L'engagement de se conformer à la soft law doit se manifester de manière claire par une déclaration ou une attitude incontestable<sup>965</sup>. Une simple déclaration de nature politique ne suffit pas. La Cour internationale de Justice (CIJ) l'a d'ailleurs précisé dans son arrêt *Burkina-Faso c/ Mali* du 22 décembre 1986. En effet, ce n'est que « quand l'État auteur de la déclaration entend être lié conformément à ses termes » que « cette intention confère à sa prise de position le caractère d'un engagement juridique »<sup>966</sup>. Il en est de même pour la résolution 1962 (XVIII)<sup>967</sup>. Celle-ci a été adoptée à l'unanimité le 13 décembre 1963 au sein de l'Assemblée générale. Après les États-Unis et l'Union soviétique, d'autres États ont déclaré respecter les principes de cette déclaration à l'avenir. En l'espèce, l'engagement de se conformer à la norme de soft law est matérialisé non pas par le vote mais par la déclaration des États.

648. L'engagement doit émaner d'une autorité habilitée à l'engager internationalement<sup>968</sup>.

Premièrement, l'habilitation peut être organisée par l'ordre juridique<sup>969</sup>. En effet, celle-ci peut être faite à certaines autorités administratives indépendantes (AAI), à des instances déontologiques qui assurent l'élaboration des règles professionnelles comme le CNB ou à des « agences » (de l'environnement, de l'adoption internationale, du médicament)<sup>970</sup> par exemple.

Deuxièmement, l'habilitation peut s'appuyer sur la norme de droit souple et renvoyer les questions du domaine concerné à cet outil juridique sans qu'aucune habilitation n'ait été prévue. Ce type de cas s'observe lorsque l'application d'une règle dans un secteur particulier nécessite de solliciter les usages professionnels dans ce domaine<sup>971</sup>.

---

<sup>965</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 65

<sup>966</sup> CIJ, 22 déc. 1986, *Burkina-Faso c/ Mali*, Affaire du différend frontalier, §39, Rec. 1986 p. 554

<sup>967</sup> Cette résolution porte Déclaration des principes juridiques régissant les activités des États en matière d'exploration et d'utilisation de l'espace extra-atmosphérique

<sup>968</sup> CAZALA Julien, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, p. 65

<sup>969</sup> DEUMIER Pascale, *La réception du droit souple par l'ordre juridique*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, p. 123

<sup>970</sup> *Ibid.*, p. 124

<sup>971</sup> *Ibid.*, p. 124

Troisièmement, l'habilitation peut être donnée par le juge. Bien que cette situation soit rare, elle s'est notamment présentée dans le visa d'un arrêt relatif aux usages dans le commerce international<sup>972</sup>.

#### b) La duplication d'un modèle

649. Dans le cadre de la transposition du droit souple vers le droit dur par le mécanisme de l'engagement, il n'y a pas d'élévation du droit souple au rang de norme. La soft law fournit simplement un modèle. Il ne disparaît pas mais se duplique en un élément de hard law et c'est à partir de cette reproduction qu'il revêtira une force obligatoire et contraignante, caractéristiques propres au droit dur. On peut parler d'un « droit prêt à l'emploi »<sup>973</sup>. Cette appellation prend tout son sens concernant les contrats types, les conditions générales de professions ou les codes d'usage à titre d'exemple<sup>974</sup>.

650. Par ces deux mécanismes, la norme porte à présent l'habit du droit dur. La transposition peut se faire de manière textuelle, c'est à dire que les termes de l'énoncé de droit souple sont absorbés et repris dans le texte de droit dur, ou par l'engagement d'un Etat de se conformer à l'énoncé de droit souple suffit.

---

<sup>972</sup> Ibid., p. 125

<sup>973</sup> Ibid., p. 123

<sup>974</sup> Ibid., p. 123

## Conclusion du Chapitre 2

651. Le XXe siècle est marqué par l'avènement du droit souple qui découle du système juridique anglo-saxon. Ce droit est connu pour sa légèreté promue par l'absence de force obligatoire et contraignante et apparaît comme un mode de gouvernance moderne et révolutionnaire. Toutefois, les critiques à son égard ne l'épargnent pas, ce qui freine l'hystérie autour de cette notion. L'ambiguïté de sa qualification, son impossibilité d'adaptation au droit fiscal, la compromission de sa légitimité et le risque d'insécurité juridique que le droit souple est susceptible d'engendrer, confortent la perte de la place de leader du droit souple au sein de l'ordre juridique. L'existence du droit souple comme droit autonome fait d'ailleurs l'objet de controverses. Certains le reconnaissent comme un droit à part entière dont la fonction est para et péri-législative (influence du droit souple sur le droit dur par recommandation ou par proposition). D'autres affirment que la norme de droit souple sert de support au droit dur en l'accompagnant de manière a priori (élaboration de la norme de hard law) ou a posteriori (complément de la norme de hard law).

652. En tout état de cause, une transformation d'un instrument de droit souple est possible. Celui-ci peut muter et devient du droit dur par deux types de dispositifs : un dispositif d'absorption (le droit dur reprend les termes d'un énoncé de droit souple) ou un processus d'engagement (un Etat accepte de conformer sa pratique à l'énoncé de droit souple).

653. Par conséquent, le droit souple s'oppose au droit dur dans sa définition. En effet, si une place est laissée à l'interprétation et à la négociation par le droit souple, tel n'est pas le cas du droit dur qui fixe un cadre précis. En pratique, la situation est toute autre puisque les deux droits ne sont pas en opposition mais en cohésion. Ces deux modes de gouvernance peuvent effectivement se compléter l'un avec l'autre, voire même se substituer pour ne former qu'un.

## **Conclusion du Titre 2**

654. La déloyauté, surgissant du comportement de certains contribuables, entache la concurrence fiscale d'un aspect dommageable. Il a été démontré dans ce second titre que le duo juridique composé du droit dur et du droit souple est la solution que l'Etat a trouvé pour encadrer la concurrence fiscale étatique et qui fonctionne. En effet, la parfaite imbrication entre hard law et soft law permet d'appréhender au mieux la concurrence fiscale étatique face aux comportements déloyaux dont les citoyens peuvent faire preuve.

655. Grâce au droit, l'Etat a ainsi les cartes en main pour détecter la concurrence fiscale dommageable. Il a effectivement la possibilité d'identifier d'une part, un régime fiscal préférentiel et, d'autre part, le caractère déloyal d'un contribuable. Par les différents instruments mis à disposition, l'Etat peut alors maîtriser ce phénomène et assurer, tant que possible, un climat sain.

656. Les instruments juridiques sont donc au service de la concurrence fiscale étatique.

## Conclusion de la Partie 1

657. La concurrence fiscale étatique est un phénomène économique issu de la mondialisation. Cette notion a trouvé son origine dans la doctrine économique à la fin du XXe siècle sans appellation particulière. Partie intégrante du paysage fiscal actuel, la concurrence fiscale étatique désigne une concurrence entre États dont la pression exercée favorise une diminution des impôts nationaux.

658. De cette définition, deux conclusions positives peuvent être tirées.

La première concerne la nécessité de la concurrence fiscale entre les États. Celle-ci est encouragée car elle présente des aspects positifs pour les États. D'une part, la concurrence fiscale étatique permet de dynamiser un État par l'apport de fonds, de connaissances, de technologies, d'innovations et d'emplois entre autres. D'autre part, elle sauve les États excentrés des puissances et des marchés économiques en leur offrant la possibilité d'améliorer leur attractivité territoriale.

La seconde conclusion est relative aux avantages fiscaux procurés par la concurrence fiscale étatique et intéresse les contribuables. Compte tenu que ce phénomène conduit à une convergence des régimes fiscaux des États vers des taux d'imposition plus faibles, les contribuables voient la concurrence fiscale étatique comme un atout majeur de protection du fait de son pouvoir disciplinaire sur les États empêchant tout abus fiscal sur la population et de la possibilité d'exil fiscal des contribuables mécontents.

659. Néanmoins, deux aspects négatifs se dégagent.

La première limite d'un tel phénomène concerne la pression négative exercée sur les États. Pour être compétitifs, ils n'ont d'autres choix que d'agir et travailler sur leur attractivité fiscale, ce qui nuit à leur souveraineté nationale.

La seconde limite est relative aux disparités que la concurrence fiscale souligne entre les contribuables. Les possibilités d'exercice du mécontentement diffèrent selon les bases fiscales, ce qui creuse le fossé d'inégalité observé.

660. Ces différentes conséquences établissent ainsi les indicateurs classiques de la concurrence fiscale étatique : la mobilité des agents économiques et l'exercice d'une pression fiscale sur les États. Plus récemment, d'autres critères économiques ont fait leur entrée. Ces derniers s'affirment comme des caractéristiques plus actuelles et s'inscrivent dans l'ère du

temps. Le concept de bien-être collectif en est l'exemple phare. Cet indicateur de bonheur est de plus en plus en vogue et évalue la qualité de vie des habitants au sein d'un territoire. Les Etats développant de plus en plus plusieurs types de services pour attirer des contribuables, le bien-être collectif s'affirme de ce fait comme un indice croissant d'existence d'une concurrence fiscale étatique. Ces différents critères économiques énoncés servent ainsi de base pour identifier la concurrence fiscale étatique.

661. Cependant, afin d'apprécier au mieux cette notion et l'identifier plus précisément, l'Etat intervient en proposant des instruments juridiques. En supplément des indicateurs économiques, deux critères juridiques voient le jour. Premièrement, lorsqu'un contribuable décide de son lieu d'établissement, un élément influençant son choix est le taux d'imposition. Au niveau de l'impôt sur le bénéfice des sociétés ou de l'impôt sur le revenu d'une personne physique, l'importance de ce facteur varie certes plus ou moins mais demeure tout de même un élément important. Si la tendance est à la baisse des taux de l'IS dans le monde depuis les deux dernières décennies, la stratégie des différents Etats est bel et bien de garder les contribuables établis sur leur territoire mais d'attirer aussi des investisseurs étrangers. Il en est de même pour les impôts de production, imposition qui pèse lourdement sur les entreprises, et dont le taux peut attirer ou au contraire faire fuir des contribuables. Deuxièmement, les avantages fiscaux que peuvent espérer les bases fiscales en s'établissant sur le territoire visé représentent un élément influent pour ces dernières. Des aides d'Etat, aux rescrits fiscaux en passant par les patent boxes, les Etats se démènent pour améliorer leur compétitivité territoriale. Ces différentes dérogations se présentent sous la forme d'avantages fiscaux promis à un contribuable s'installant dans l'Etat visé. Certains s'aventurant sur des pentes trop glissantes en négociant des conditions absurdes se sont d'ailleurs brûlés les ailes et ont été condamnés pour leurs offres trop alléchantes. En tout état de cause, le taux d'imposition et les niches fiscales s'affirment comme les deux principaux facteurs juridiques d'identification de la concurrence fiscale étatique et l'impôt devient de ce fait un véritable objet de compétitivité.

662. Le marché laisse ainsi le choix aux contribuables entre plusieurs Etats. Ils vont décider de s'installer dans un pays en fonction des différents indicateurs économiques et juridiques énumérés ci-dessus. Toutefois, certains investisseurs tirent profit de la concurrence fiscale qu'entretiennent les Etats entre eux et vont encore plus loin que le but initialement recherché par cette compétition. En effet, au lieu de prendre une décision et s'installer dans le pays visé correspondant le plus à leurs besoins et envies, des bases fiscales voient dans le marché, une

proposition de défiscalisation compétitive. Une telle approche est qualifiée de déloyale. Malheureusement, même si l'exigence de loyauté est un concept fondamental en droit international, un comportement malhonnête fait irruption chez certains. Afin d'encadrer le plus efficacement ce type de pratique, la source de la concurrence fiscale dommageable est clairement identifiée à l'aide de différents critères. Malgré une tendance à la baisse des mesures fiscales dommageables sur lesquelles reposent les comportements déloyaux de certains contribuables, la concurrence fiscale dommageable demeure. La concurrence fiscale étatique nécessite donc d'être encadrée par la loi pour pallier les difficultés des instruments économiques.

663. A cette fin, l'Etat instaure alors un corpus d'instruments juridiques pour fixer les règles à des fins d'encadrement de la concurrence fiscale étatique. Cet interventionnisme étatique se présente sous la forme de la coexistence de deux droits au sein de l'ordre juridique. D'un côté, le droit dur, assorti d'une force obligatoire et contraignante se trouve dépassé du fait de sa rigidité. De l'autre côté, le droit souple est prospère grâce à sa souplesse mais manque de reconnaissance du fait de son manque d'efficacité au sein de l'ordre juridique et la menace qu'il représente pour l'unité juridique. A force de compromis, ces deux modes de gouvernance sont pertinents par leur imbrication l'un dans l'autre et leur complémentarité. En effet, non seulement le droit souple alimente le droit dur car il l'influence et l'interprète, mais le droit souple peut évoluer dans sa forme et est susceptible de se transformer en droit dur.

664. Par conséquent, la mise en place d'un corpus d'instruments juridiques est ainsi la clé de l'interventionnisme étatique pour limiter les comportements déloyaux susceptibles de naître dans le cadre d'un marché libre.

665. L'identification et l'encadrement de la concurrence fiscale étatique ont été mis en avant (Partie 1) et laissent place, à présent, à une réflexion autour de l'opportunité de juridiciser la concurrence fiscale étatique, notamment pour la contrôler et la sanctionner (Partie 2).

## PARTIE 2 : LA LÉGITIMATION DE LA JURIDICISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE ÉTATIQUE

666. Le droit est à l'origine de la construction de l'Etat<sup>975</sup>. L'un des objets de cette discipline est d'organiser et de faire fonctionner la vie en société. En effet, « s'il n'y a pas de société sans droit, au sens le plus large que l'on puisse donner à ce terme, nos sociétés ont établi le Droit en leur centre, à commencer par l'État qui, institution juridique dans son essence, s'est aussi imposé comme le foyer central de la production des normes sans lesquelles il n'y aurait ni communauté politique, ni citoyen, ni sujet de droit et, par extension, pas de capacité d'action collective ou individuelle et pas de droits civils, politiques, économiques et sociaux – bref, rien qui puisse permettre justement de faire société »<sup>976</sup>. Le droit désigne donc, selon cette acception<sup>977</sup>, l'ensemble des règles qui régissent les rapports entre les individus. La principale caractéristique d'une règle de droit est que son exécution peut être appliquée de manière contraignante par l'intervention de la puissance publique.

667. Le processus de juridicisation accorde à cette discipline une place inédite au sein de la société, d'autant plus que la suggestion du développement du rôle du droit s'est progressivement imposée dans l'évolution des politiques économiques et sociales<sup>978</sup>. Véritable pilier d'une nation et prérogative fondamentale de l'État moderne, la dimension juridique marque de nombreux domaines, tels que les relations entre Etats et notamment les conflits de règles de domiciliation fiscale ou de juridictions fiscales dans la répartition de l'impôt. Aujourd'hui, le phénomène de concurrence fiscale étatique fait effectivement face à une inflation juridique.

---

<sup>975</sup> LAVIALLE Christian, *De la fonction du territoire et de la domanialité dans la genèse de l'État en France sous l'ancien Régime*, Revue française de théorie juridique, vol 15, 1992, p. 25

<sup>976</sup> LAFORE Robert, *La juridicisation des problèmes sociaux : la construction juridique de la protection sociale*, Informations sociales, vol 157, n°1, 2010, p. 18

<sup>977</sup> Droit, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/droit/26842> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>978</sup> ROUSSEL Violaine, *La judiciarisation du politique, réalités et faux semblants*, Mouvements, vol 29, n°4, 2003, p. 14

668. Le recours au droit dans le but d'établir des critères d'identification et un encadrement de la concurrence fiscale étatique s'avère effectivement opportun dans la mesure où il faut la contrôler juridiquement (Titre 1) et parfois la sanctionner juridiquement (Titre 2).

## **TITRE 1 : *Le contrôle juridique de la concurrence fiscale étatique***

669. Le contrôle se définit comme l'examen d'une chose pour en vérifier la régularité, l'exactitude, la validité, la qualité et le bon fonctionnement de celle-ci<sup>979</sup>. Ce terme renvoie également à la possibilité de pouvoir diriger un phénomène et intervenir dans son évolution<sup>980</sup>. En matière juridique, le contrôle fait intervenir un tiers qui apprécie l'opportunité d'une décision ou qui s'assure de la conformité d'une situation à une règle juridique<sup>981</sup>. Par conséquent, transposée à la matière fiscale, la notion de contrôle fait la promotion d'un environnement loyal et vise à limiter l'existence de toute mesure ou tout comportement susceptible d'être à l'origine de la concurrence fiscale à caractère dommageable.

670. Dans le cadre de la concurrence fiscale, le contrôle prend alors toute son importance. La doctrine rappelle que celle-ci « la concurrence fiscale étatique n'est pas nécessairement néfaste mais elle doit être soigneusement pilotée pour ne pas devenir dommageable »<sup>982</sup>. La Commission européenne met d'ailleurs en garde sur le caractère contre-productif d'une concurrence fiscale non maîtrisée<sup>983</sup>. La régulation de la concurrence fiscale entre les Etats est alors une condition nécessaire à l'existence d'un espace sans entrave.

671. Pour assurer un contrôle efficace de la concurrence fiscale étatique, certaines initiatives économiques sont proposées mais le droit est également nécessaire à cette démarche. Le respect de la règle de droit est consubstantiel au contrôle de la concurrence fiscale étatique.

672. Deux types de moyens se dégagent pour contrôler ce phénomène : les moyens extra-étatiques (Chapitre 1) et les moyens intra-étatiques (Chapitre 2).

---

<sup>979</sup> Contrôler dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôler/18933> [consulté le 25 mars 2021]

<sup>980</sup> Ibid.

<sup>981</sup> Contrôle dans Le Dictionnaire Juridique, accessible sur <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/controle.php> [consulté le 25 mars 2021]

<sup>982</sup> BRACHET Antoine et VERDIER Amélie, *Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ?*, Fondation Robert Schuman, Question d'Europe, n° 39, 25 sept. 2006

<sup>983</sup> BARBIER-GAUCHARD Amélie, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne - Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité*, Institut français des relations internationales, n°2, 2008, p. 400



## **Chapitre 1 : Les moyens de contrôles extra-étatiques**

673. Le préfixe « extra » vient du latin et signifie « extérieur à » ou « en dehors de ». Le terme « extra-étatique » désigne alors quelque chose dépassant les frontières des Etats. La concurrence fiscale étatique sort effectivement des sentiers nationaux pour proposer plusieurs moyens de contrôle. Un comportement des Etats tourné vers le collectif est la clé. L'économie et le droit se tiennent alors la main pour avancer vers une piste concrète et efficace de la maîtrise de la concurrence fiscale étatique.

674. C'est ainsi que l'Union européenne et l'OCDE se concentrent activement pour proposer des moyens de lutte contre la concurrence fiscale dommageable (Section 1). Les pistes proposées s'étendent jusqu'à la réflexion autour de la considération de la clause de la nation la plus favorisée en matière fiscale (Section 2).

### **Section 1 : Les actions complémentaires de l'Union européenne et de l'OCDE**

675. L'Union européenne comme l'OCDE déploient plusieurs moyens afin d'encadrer efficacement la concurrence fiscale étatique. Des instruments sont alors imaginés afin de lutter contre les mesures et les pratiques fiscales dommageables afin de rendre la concurrence fiscale entre Etats la plus lisible et saine possible (§1). Il s'avère néanmoins que ces outils ne sont pas assez compétitifs et les différents moyens envisagés en renfort paraissent insuffisants (§2).

#### **§1 - Une intense activité politique des organisations à finalité économique dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable**

676. L'Union européenne et l'OCDE agissent chacun de leur côté (A). Toutefois, si l'Union européenne a été à l'initiative de la démarche d'enrayement de la concurrence fiscale dommageable, elle poursuit aujourd'hui sa lutte en réponse aux avancées de l'OCDE (B).

## A) L'observation de rôles distincts

677. L'Union européenne est précurseur dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable (1) et ses idées inspirent largement l'OCDE dans le contrôle de cette compétition étatique (2).

### 1. L'Union européenne à l'initiative de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable

678. Afin d'encadrer la concurrence fiscale étatique, l'Union européenne adopte un Code de conduite et produit plusieurs directives. Cela lui permet d'éliminer les mesures fiscales dommageables d'une part (a), et d'instaurer un cadre de transparence pour combattre tout comportement déloyal d'autre part (b).

#### a) L'adoption d'un Code de conduite aux fins d'élimination des mesures fiscales dommageables

679. La perspective d'une politique globale est recherchée par la Commission européenne dans le but de l'endiguer<sup>984</sup>. Afin de maintenir une vision stratégique globale des politiques fiscales des Etats membres, deux rapports sont soumis : Monti 1 de mars 1996 et Monti 2 d'octobre 1996. Ceux-ci tiennent leur nom du Commissaire européen au Marché intérieur de l'époque, Mario Monti.

Le rapport Monti 1 étend la politique fiscale communautaire à d'autres domaines tels que la santé, l'environnement, l'énergie, les transports, les finances ou les systèmes financiers<sup>985</sup>. Cela s'avère nécessaire puisque « par le passé, les discussions se sont trop souvent limitées à des propositions considérées isolément, ce qui n'a pas permis d'examiner

---

<sup>984</sup> Cette affirmation s'inscrit dans le prolongement de la section relative à la pratique de la concurrence fiscale déloyale. La section visée a identifié les pratiques fiscales préférentielles mais n'a pas abordé son processus d'élimination. Voir Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *Le fondement de l'utilisation de la concurrence fiscale à des fins déloyales*

<sup>985</sup> DOS SANTOS António Carlos, *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne : Les centres d'affaires comme cibles*, Revue internationale de droit économique, n°1, 2004, p. 17

valablement les problèmes fiscaux plus généraux, ni la question de l'encadrement de la politique fiscale dans le contexte plus vaste des politiques communautaires. »<sup>986</sup>.

Quelques mois plus tard, le rapport Monti 2 reprend l'esquisse des premiers travaux<sup>987</sup>. Créer des conditions plus favorables au développement des entreprises est évoqué et la question de la concurrence fiscale dommageable devient centrale.

L'objectif commun de ces deux rapports est de créer un groupe de politique fiscale présidé par la Commission pour assurer des progrès dans différents domaines fiscaux.

680. C'est ainsi que, dès 1997, le Conseil ECOFIN (Conseil « Affaires économiques et financières ») adopte un paquet fiscal<sup>988</sup>. Ce paquet concocte une stratégie globale dans trois domaines, dont la fiscalité des entreprises, et comporte un Code de conduite. Ce Code est non-contraignant et oblige les États membres à respecter les principes de la concurrence loyale et à veiller à ne pas introduire de mesures fiscales dommageables pour d'autres États. Pour cela, il identifie différents critères nécessaires à l'appréciation du caractère dommageable d'une mesure.

Le 9 mars 1998, un groupe « Code de conduite » est créé. Composé de représentants des États membres et de la Commission européenne, son rôle est d'évaluer les mesures fiscales en fonction des critères établis et de mettre en place un groupe de suivi.

Le groupe Primarolo est alors constitué. Il tient son nom de son premier président (la ministre britannique des finances, Dawn Primarolo). Après plusieurs rapports intermédiaires, le groupe publie un rapport final le 23 novembre 1999 et juge 66 régimes fiscaux comme dommageables sur 275 mesures fiscales examinées<sup>989</sup>.

---

<sup>986</sup> Commission européenne, *La fiscalité dans l'UE*, SEC (96) 487 final, 20 mars 1996, (Premier Rapport Monti, désigné également par Mémoire de Vérone), p. 2

<sup>987</sup> Commission européenne, *La fiscalité dans l'UE - Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM (96) 546 final, du 22 oct. 1996 (Deuxième Rapport Monti)

<sup>988</sup> Conseil de la Communauté européenne, *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er déc. 1997* : JO n° C 002, 6 janv. 1998

<sup>989</sup> Conseil de l'UE, *Rapport Primarolo du Groupe « Code de conduite »*, SN 4901/99, Bruxelles, 29 nov. 1999, p. 11 et Annexe C, p. 315 et 316

Une nouvelle mission a ensuite été confiée au groupe Primarolo : il doit « superviser le gel et le démantèlement des mesures fiscales qu'il a identifiées comme dommageables et que les États membres doivent abroger pour 2003 »<sup>990</sup>.

681. En 23 ans d'existence, le Groupe Code de conduite a examiné 482 régimes fiscaux internes et a décelé un caractère dommageable dans 27% des cas<sup>991</sup>. Selon les statistiques, seulement trois États membres n'ont jamais présenté de régime fiscal considéré comme dommageable : la Suède, la Croatie et l'Estonie. Les plus mauvais élèves sont les Pays-Bas (11 cas), Chypre (10 cas), l'Espagne (9 cas) et Malte (8 cas). La France se situe dans une situation intermédiaire avec 5 régimes dommageables<sup>992</sup>.

#### b) L'établissement de directives pour satisfaire une volonté de transparence

682. Le 3 juin 2003, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive « Epargne »<sup>993</sup>. Entrée en vigueur le 1er juillet 2005, cette directive a été élaborée après avoir constaté que certains contribuables profitaient des différences d'imposition selon les Etats et échappaient à l'imposition des revenus de l'épargne. Son objectif est donc de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et son champ d'application se limite aux revenus sous forme de paiement d'intérêts en faveur de bénéficiaires effectifs qui sont des personnes physiques.

Les dispositions de la directive obligent à un échange automatique de renseignements. Cependant, pendant une période de transition, une alternative était proposée : l'application, par l'État d'origine des paiements, d'une retenue à la source sur les paiements d'intérêts. Ainsi, le Conseil de l'Union européenne donnait le choix entre la transparence ou l'imposition des revenus de l'épargne réalisés dans un État membre dans l'État de résidence du contribuable. La période de transition destinée à prendre fin au bout de quelques années, le but ultime visé était donc l'échange de renseignements entre administrations fiscales. Réticents à lever le secret bancaire, certains Etats comme l'Autriche, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg, ont refusé

---

<sup>990</sup> Parlement européen, *La coordination fiscale dans l'Union européenne: dernière position*, Document de travail, Direction générale des Études, Série Affaires économiques, ECON 128 FR, PE 312.788, Mars 2002, p. 19

<sup>991</sup> ANGEL Benjamin, *Le code de conduite et la bonne gouvernance fiscale*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 140, p. 2

<sup>992</sup> Ibid., p. 2

<sup>993</sup> Directive (CE) 2003/48 du Conseil (3 juin 2003) : JOCE L 157/38 du 26 juin 2003

de se soumettre à l'échange automatique d'informations et ont opté pour la retenue à la source reversée à l'État de résidence du bénéficiaire durant la première phase<sup>994</sup>. Depuis le 1er janvier 2010, la Belgique a remplacé la retenue à la source par l'échange d'informations.

683. Par ailleurs, l'initiative de la directive Epargne prend racine et cette démarche d'échange d'informations se poursuit par l'adoption de la directive DAC 1 sur la coopération administrative en matière fiscale<sup>995</sup>. Cette directive adoptée le 15 février 2011 prévoit « l'introduction de contrôles simultanés, l'échange de bonnes pratiques et d'expériences entre administrations fiscales, ainsi que l'échange automatique d'informations pour cinq catégories de revenus (revenus professionnels, produits d'assurance-vie non prévus par la directive épargne, jetons de présence, pensions et revenus de biens immobiliers) »<sup>996</sup>.

684. Par conséquent, les directives Epargne et DAC 1 marquent la volonté de l'Union européenne d'encadrer la concurrence fiscale étatique. Cependant, plusieurs lacunes sont apparues dans les dispositions des deux directives. En effet, celles-ci présentaient des failles permettant le contournement de leur but. Afin de remédier à ces difficultés et d'adapter les normes au nouveau comportement des investisseurs, le Conseil réagit et adopte une directive le 24 mars 2014 dite « Epargne 2 »<sup>997</sup> qui modifie la directive du 3 juin 2003. L'extension du champ d'application aux contrats d'assurance-vie et à l'ensemble des revenus de l'épargne des dispositions permet de pallier les carences constatées. Néanmoins, le Conseil de l'Union européenne va finalement abroger la directive Epargne le 10 novembre 2015<sup>998</sup> du fait de l'arrivée des instruments développés par l'OCDE, détaillés ultérieurement dans ce chapitre. Il est de même pour la directive DAC 1, abrogée et modifiée par la directive DAC 2 du 9 décembre 2014<sup>999</sup>.

---

<sup>994</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Chapitre III. Les dispositifs de lutte*, dans *Les paradis fiscaux*, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 2019, p. 99

<sup>995</sup> Directive (UE) 2011/16 du Conseil (15 fév. 2011) : JOUE L 64/1 du 11 mars 2011

<sup>996</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Chapitre III. Les dispositifs de lutte*, dans *Les paradis fiscaux, op. cit.*, p. 100

<sup>997</sup> Directive (UE) 2014/48 du Conseil (24 mars 2014) : JOUE L 111/50 du 15 avr. 2014

<sup>998</sup> Conseil de l'UE, *La directive sur la fiscalité de l'épargne est abrogée*, 10 nov. 2015, accessible sur <https://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2015/11/10/savings-taxation-directive-repealed/#> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>999</sup> Directive (UE) 2014/107 du Conseil (9 déc. 2014) : JOUE L 359/1 du 16 déc. 2014

685. Véritable cadre de transparence, l'échange d'informations s'avère ainsi être un outil utile dans le contrôle de la concurrence fiscale et va notamment être utilisé par l'OCDE dans ses travaux.

## 2. L'OCDE en charge de l'encadrement de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable

686. Le projet BEPS (a) et la mise en place d'une norme commune d'échange de renseignements (b) s'affirment alors comme des outils importants dans cette démarche de bonne gouvernance fiscale.

### a) Le projet BEPS

687. L'OCDE a créé le « Forum sur les pratiques fiscales dommageables » (FHTP) suite à la publication d'un rapport en 1998 intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial »<sup>1000</sup>. Le FHTP se concentre sur trois domaines dont les pratiques fiscales dommageables. En 2013, ces travaux du FHTP sont intégrés au projet BEPS au sein de l'Action 5 intitulée « lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance ».

Le Rapport final de 2015 relatif à l'Action 5<sup>1001</sup> établit un standard minimum relatif à la transparence et concerne notamment un échange spontané obligatoire de renseignements. Afin de faciliter l'examen par les pairs, cette partie a été déclinée en termes de référence dont la publication date du 1er février 2017<sup>1002</sup>. Quatre éléments se dégagent : le processus de collecte de renseignements, l'échange de renseignements, la confidentialité des renseignements reçus et les statistiques. D'abord, concernant le processus de collecte de renseignements, le document pour l'examen des pairs explique que les juridictions doivent s'assurer de réunir des renseignements relatifs aux décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence, identifier les juridictions pour lesquelles la décision serait pertinente et

---

<sup>1000</sup> OCDE (1998), *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998

<sup>1001</sup> OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 24 mars 2016

<sup>1002</sup> OCDE (2017), *BEPS Action 5, Pratiques fiscales dommageables - le cadre de transparence : Documents pour l'examen par les pairs*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, 1er fév. 2017

mettre en place un système garantissant que tous les renseignements pertinents ont bien été collectés. Ensuite, le développement relatif à l'échange de renseignements est un autre point important en ce que les Etats doivent non seulement disposer d'un cadre juridique interne et d'instruments internationaux permettant l'échange de renseignements mais ils sont également tenus de se conformer à des conditions de forme. De plus, la confidentialité des renseignements reçus doit être strictement respectée. Pour cela, les mécanismes d'échange doivent s'y prêter et la législation doit prévoir des sanctions en cas de non-respect des dispositions. Enfin, des statistiques sur les échanges de renseignements effectués doivent être tenues par les Etats.

688. L'Action 13 du projet BEPS constitue également un des standards définis par l'OCDE et s'inscrit également dans un cadre de transparence. Elle consiste en l'échange d'informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices des entreprises multinationales et des impôts qu'elles acquittent. Seules les entreprises dont le chiffre d'affaires consolidé hors taxes est supérieur ou égal à 750 millions d'euros sont concernées<sup>1003</sup>. L'objectif de l'Action 13 est de donner aux administrations fiscales une vue d'ensemble des activités des multinationales et de détecter rapidement si des entreprises ont fait preuve de concurrence fiscale dommageable par l'usage déloyal de pratiques fiscales préférentielles. De telles informations permettent ainsi aux administrations fiscales de se doter d'outils efficaces pour orienter la sélection des contrôles fiscaux à réaliser. Dans ce contexte, un accord multilatéral spécifique a été développé : l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays<sup>1004</sup>. La France l'a signé le 27 janvier 2016 à Paris. En mars 2021, 90 juridictions en sont signataires<sup>1005</sup>.

Cet échange se présente sous la forme d'une déclaration pays par pays. On parle de « Country-by-Country Reporting » ou « CbCR ». Un modèle de formulaire pour l'établissement des déclarations pays par pays se trouve dans le rapport final sur l'Action 13<sup>1006</sup>.

---

<sup>1003</sup> OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 17 déc. 2015

<sup>1004</sup> OCDE, *Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays*, accessible sur <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1005</sup> Voir Annexe 11 : *Signataires de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays au 12 mars 2021*

<sup>1006</sup> OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 17 déc. 2015, p. 33 et 34

Ce mécanisme de déclaration permettant de savoir le montant d'impôt payé par une entreprise dans un pays en particulier est un outil efficace pour identifier les Etats pratiquant le dumping fiscal<sup>1007</sup>. Bien que cette pratique soit légale en elle-même, elle constitue la base de la concurrence fiscale dommageable. Le CbCR s'affirme donc une arme de contrôle de la concurrence fiscale étatique.

Les instructions relatives à la mise en œuvre de l'Action 13<sup>1008</sup> détaillent les conditions auxquelles sont tenues les juridictions. Les Etats doivent d'abord faire preuve de confidentialité, c'est-à-dire qu'ils doivent veiller à préserver toute information de la même manière et avec la même prudence et exigence que pour « des renseignements communiqués au pays en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'un Accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale satisfaisant à la norme internationalement convenue d'échange de renseignements sur demande, telle que révisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales »<sup>1009</sup>. Ensuite, les Etats doivent respecter une cohérence dans le sens où seules les informations demandées dans le formulaire doivent être transmises<sup>1010</sup>. Enfin, les Etats doivent utiliser les renseignements communiqués pour évaluer les risques de haut niveau liés aux prix de transfert et non dans le but de « mener des investigations supplémentaires »<sup>1011</sup>.

Le premier examen sur les pairs a été mené de février 2017 à février 2018. Le rapport s'y rattachant a été publié le 24 mai 2018<sup>1012</sup>. Ce premier recueil inclut les rapports d'examen de 95 juridictions. Chaque système étatique est examiné selon son avancée en terme de cadre juridique et administratif interne, cadre d'échange de renseignements et l'usage des informations. L'examen sur les pairs se déroule en trois étapes. Il fait l'objet d'une publication annuelle à la suite de leur examen en 2017, 2018 et 2019. Les rapports relatifs aux deuxième et

---

<sup>1007</sup> Le dumping fiscal fera l'objet d'une étude ultérieure. Voir §1 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 2 : *La sanction du dumping fiscal*

<sup>1008</sup> OCDE (2015), *Action 13 : Instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2015

<sup>1009</sup> Ibid., §13, p. 5

<sup>1010</sup> Ibid., §13, p. 5

<sup>1011</sup> Ibid., §13, p. 6

<sup>1012</sup> OCDE (2018), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1) : Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Éditions OCDE, Paris, 24 mai 2018

troisième examens sur les pairs ont été publiés le 3 septembre 2019<sup>1013</sup> et le 17 octobre 2020<sup>1014</sup>. Il en ressort pour chaque juridiction une conclusion sur sa conformité aux dispositions et les points à améliorer.

#### b) La norme commune d'échange d'informations

689. L'information est importante dans le cadre de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Son échange s'effectue de trois manières : il peut être sur demande, spontané ou automatique.

690. Il peut s'agir, tout d'abord, d'un échange sur demande. Ce type d'échange se présente lorsqu'une administration fiscale a besoin d'un renseignement précis à propos d'un contribuable et en fait la demande à un autre Etat<sup>1015</sup>. La demande doit être expresse (écrite ou électronique) et précise (elle doit indiquer les renseignements recherchés)<sup>1016</sup>.

691. Il peut s'agir, ensuite, d'un échange spontané. Celui-ci se rencontre dans le cas où l'administration fiscale d'un Etat a connaissance d'une information qui pourrait présenter un intérêt à un autre Etat et lui transmet<sup>1017</sup>.

692. Il peut s'agir, enfin, d'un échange automatique, c'est-à-dire sans demande préalable. L'origine de ce type d'échange remonte en 2010 lors de l'adoption de la loi « Foreign Account Tax Compliance Act » (FATCA)<sup>1018</sup> aux Etats-Unis. L'objectif de cette loi est d'identifier les contribuables américains (citoyens, résidents légaux ou résidents permanents) détenant des actifs financiers en dehors des États-Unis. Cette réglementation oblige les institutions

---

<sup>1013</sup> OCDE (2019), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2) : Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Éditions OCDE, Paris, 3 sept. 2019

<sup>1014</sup> OCDE (2020), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3) : Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Éditions OCDE, Paris, 17 oct. 2020

<sup>1015</sup> *Echange de renseignements en matière fiscale - Coopération entre la France et les autres Etats de l'UE*, Feuillet Rapide Fiscal Social 47/14, 31 oct. 2014, §17

<sup>1016</sup> BUISSON Jacques, *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe*, Revue de Droit Fiscal, n° 47, 22 novembre 2012, ét. 527

<sup>1017</sup> *Ibid.*, §19

<sup>1018</sup> Traduit de l'anglais par « loi sur la conformité fiscale des comptes étrangers »

financières (banques, fonds d'investissement, gestionnaires d'actifs et compagnies d'assurance-vie) à transmettre certaines informations à l'administration fiscale américaine. Tous les ans, l'identité de ces personnes, le solde de leurs comptes, leurs revenus financiers et les produits de cession de titres doivent être communiqués. A défaut, des pénalités s'appliquent pour les récalcitrants. Le 5 février 2012, la France, l'Allemagne, l'Italie, l'Espagne et Royaume-Uni ont signé un protocole avec les États-Unis par lequel ils s'engagent d'appliquer ce dispositif<sup>1019</sup>. L'échange est réciproque et cette déclaration conjointe engage les banques américaines à fournir des informations sur les comptes de citoyens européens ouverts dans leurs livres. La Suisse et le Japon, quant à eux, ont également signé un accord avec les États-Unis qui n'est toutefois pas réciproque et par lequel le contact est direct avec le service fédéral américain. Cette différence est d'ailleurs soulignée par la doctrine : « Deux modèles d'accord intergouvernemental ont été proposés par les Etats-Unis. Selon le modèle 1, l'institution financière doit identifier les comptes américains et fournir les informations requises par FATCA à son administration nationale qui la transmet ensuite automatiquement à l'IRS<sup>1020</sup> selon un mécanisme qui peut, ou non, être réciproque. Selon le modèle 2, l'Etat partenaire autorise les institutions financières concernées à fournir les informations nécessaires directement à l'IRS »<sup>1021</sup>. Le modèle 1 est donc celui qui a été retenu par les cinq Etats de l'Union européenne précédemment cités tandis que le modèle 2 correspond au modèle choisi par la Suisse et le Japon.

693. La loi FATCA a été une source d'inspiration pour l'OCDE, le G8 et le G20. En effet, l'influence a été telle qu'une idée d'un modèle efficace d'échange automatique de renseignements au sein de l'OCDE a été émise. Dans le rapport intitulé « Echange automatique de renseignements : Ce que recouvre l'échange automatique, son mode de fonctionnement, ses avantages et les progrès restant à accomplir »<sup>1022</sup>, l'OCDE explique qu'un modèle d'échange

---

<sup>1019</sup> U.S. Treasury department, *Joint statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving international tax compliance and implementing FATCA*, 5 févr. 2012, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Fr-Ger-It-Sp-UK.pdf>

<sup>1020</sup> Vient de l'anglais « Internal Revenue Service » qui est l'agence du gouvernement fédéral des États-Unis chargée de collecter l'impôt.

<sup>1021</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Echanges de renseignements et assistance administrative internationale : où en est-on ?*, Bulletin fiscal 3/14, éd. Francis Lefebvre, 2014, §18

<sup>1022</sup> OCDE (2012), *Echange automatique de renseignements : Ce que recouvre l'échange automatique, son mode de fonctionnement, ses avantages et les progrès restant à accomplir*, 2012

automatique de renseignements consisterait en « une transmission systématique et régulière d'un gros volume d'informations concernant des contribuables, qui sont communiquées au pays de résidence par le pays de la source et concernent diverses catégories de revenus »<sup>1023</sup>. Sept étapes de fonctionnement du processus d'échange se sont dessinées<sup>1024</sup> : après que le payeur recueille les informations à propos du contribuable, il les transmet à l'administration fiscale. Cette dernière est chargée de regrouper les informations, de les trier par pays puis de les envoyer à l'administration fiscale du pays de résidence. Une fois les renseignements reçus, le pays de résidence les recoupe afin d'analyser les résultats et intervient en cas de non-respect des obligations fiscales.

694. Par la suite, à la demande du G20, l'OCDE apporte une réflexion autour des mesures nécessaires à la mise en place d'un modèle mondial d'échange automatique dans un rapport intitulé « A step change in tax transparency »<sup>1025</sup>. La réunion de trois conditions serait nécessaire à la réussite d'un tel processus : une norme commune de déclaration (NCD), des solutions communes issues d'un modèle d'accord entre autorités compétentes (modèle AAC) et une base juridique<sup>1026</sup>.

695. Ces trois conditions sont reprises dans le rapport « Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale »<sup>1027</sup> (AEOI<sup>1028</sup>). Cette publication a vu le jour suite à son approbation par les dirigeants du G8 et du G20, puis par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Premièrement, la norme commune de déclaration (appelée également CRS<sup>1029</sup>) est une norme qui prévoit l'échange automatique annuel entre États de renseignements relatifs aux comptes financiers. Le principe est que le pays de la source du revenu déclare l'information au pays de résidence du contribuable. Les informations financières communiquées couvrent

---

<sup>1023</sup> Ibid., p. 5

<sup>1024</sup> OCDE, *Echange automatique de renseignements : Ce que recouvre l'échange automatique, son mode de fonctionnement, ses avantages et les progrès restant à accomplir*, 2012, p. 9

<sup>1025</sup> Traduit de l'anglais par « un tournant pour la transparence fiscale »

<sup>1026</sup> OCDE (2013), *A step change in tax transparency*, Éditions OCDE, Juin 2013, p. 7 à 9

<sup>1027</sup> OCDE (2014), *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, Paris, 23 déc. 2014

<sup>1028</sup> Vient de l'anglais « Automatic Exchange of Information »

<sup>1029</sup> Vient de l'anglais « Common Reporting Standard »

différentes catégories de revenus d'investissement (soldes, intérêts, dividendes et produits de cession d'actifs financiers) concernant des comptes détenus par des personnes physiques et des entités, dont des fiducies et des fondations<sup>1030</sup>. Les institutions financières soumises à l'obligation déclarative sont les banques et d'autres institutions financières telles que les courtiers, les organismes de placement collectif et les sociétés d'assurance<sup>1031</sup>. Le détail du champ d'application et de toutes les obligations déclaratives et de diligence figure au sein du rapport « Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale »<sup>1032</sup>. La seconde édition du rapport « Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale »<sup>1033</sup>, version datant de 2017, garde inchangée la partie relative à la NCD.

Deuxièmement, des solutions communes pour une communication efficace et un bon déroulement de l'échange d'informations passent par l'élaboration d'un modèle AAC. Celui-ci se compose d'un préambule et de sept sections et figure également dans le rapport de l'OCDE<sup>1034</sup>. Malgré l'évolution du rapport, le modèle AAC n'a pas été modifié entre la version de 2014 et celle de 2017.

Troisièmement, la base juridique est nécessaire pour mettre en œuvre la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale. Au sein de l'OCDE, l'article 26 du modèle de Convention fiscale relatif à l'échange de renseignements de l'OCDE a été mis à jour le 17 juillet 2012<sup>1035</sup>. Cette modification autorise les autorités fiscales à demander des renseignements sur un groupe de contribuables, sans les nommer individuellement<sup>1036</sup>. A l'échelle mondiale, l'article 6 de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 2010 se présente comme la base de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique

---

<sup>1030</sup> OCDE (2014), *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, Paris, 23 déc. 2014, §8 et §9, p. 12

<sup>1031</sup> Ibid., p. 13

<sup>1032</sup> OCDE (2014), *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, Paris, 23 déc. 2014, IIB, p. 29 à 64

<sup>1033</sup> OCDE (2017), *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Seconde édition, Éditions OCDE, Paris, 27 mars 2017

<sup>1034</sup> OCDE (2014), *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, Paris, 23 déc. 2014, IIA, p. 21 à 28

<sup>1035</sup> OCDE, *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 17 juill. 2012

<sup>1036</sup> OCDE, *Fiscalité : L'OCDE a mis à jour son Modèle de Convention fiscale pour étendre les demandes de renseignements à des groupes de contribuables*, 18 juill. 2012

de renseignements relatifs aux comptes financiers<sup>1037</sup>. Pour inciter le maximum d'Etats à participer à l'échange d'informations, le FHTP a élaboré une feuille de route le 22 septembre 2014. Celle-ci avait pour vocation d'encourager et aider les pays en développement à signer l'accord. En effet, « l'information est un outil très puissant et très utile, mais pas en elle-même ; sa valorisation doit être pleinement intégrée à la stratégie d'ensemble de l'administration fiscale. La technologie ne résoudra pas à elle seule les difficultés de l'administration fiscale si elle n'est pas au service des objectifs de réforme visant à simplifier et à rationaliser les procédures fiscales avant de procéder à leur informatisation »<sup>1038</sup>. Par conséquent, les États en développement utiliseraient moins efficacement les informations collectées que les autres pays à cause des difficultés rencontrées pour recouper les renseignements entre eux et le manque de moyens auxquels ils font face<sup>1039</sup>. De nombreux Etats ont signé l'accord multilatéral le 29 octobre 2014. La NCD est alors entrée en vigueur le 1er janvier 2016 dans une soixantaine de pays (échanges à compter de 2017) et le 1er janvier 2017 dans une quarantaine d'Etats (échanges à compter de 2018). Par la suite, d'autres pays ont signé l'accord. En mars 2021, 141 juridictions sont signataires de la Convention<sup>1040</sup>.

696. L'impact de l'échange automatique d'information est significatif. En 2017, des renseignements sur 11 millions de comptes financiers avaient été échangés contre 47 millions en 2018<sup>1041</sup>. En 2019, le chiffre s'accroît à nouveau et concerne 84 millions de comptes financiers détenus à l'étranger par leurs résidents<sup>1042</sup>. Le premier examen par les pairs de la mise en œuvre de la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers

---

<sup>1037</sup> OCDE, *De nouvelles avancées majeures donnent un coup d'accélérateur à la coopération internationale au service de la lutte contre la fraude fiscale: Les gouvernements s'engagent à mettre en œuvre l'échange automatique de renseignements à partir de 2017*, 29 oct. 2014

<sup>1038</sup> Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignement à des fins fiscales, *Échange automatique de renseignements : Feuille de route relative à la participation des pays en développement*, 5 août 2014, p.16

<sup>1039</sup> ROUSSIEAU Candice, *L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international*, *Revue internationale de droit économique*, n°3, 2016, p. 376 et 377

<sup>1040</sup> Voir Annexe 12 : *Liste des juridictions participant à la convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale au 15 juillet 2021*

<sup>1041</sup> HIAULT Richard, *Secret bancaire : l'échange de renseignement sur les comptes à l'étranger s'accélère*, *Les Echos*, 9 déc. 2020

<sup>1042</sup> OCDE, *La communauté internationale accomplit de nouvelles avancées dans la lutte contre la fraude fiscale internationale*, Paris, 30 juin 2020, Site web de l'OCDE, accessible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/la-communaute-internationale-accomplit-de-nouvelles-avancees-dans-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale-internationale.htm> [consulté le 14 juill. 2021]

publié le 9 décembre 2020 démontre que les cadres juridiques mis en place par 88% des juridictions procédant à des échanges automatiques de renseignements sont jugés satisfaisants<sup>1043</sup>. Si le bilan global paraît positif, certains Etats ont néanmoins relevé deux obstacles majeurs à des échanges efficaces en 2020 : la pandémie du Covid-19 et le manque de moyens et de capacités de leur administration fiscale<sup>1044</sup>.

En France, la tendance est similaire. Un rapport annexé au projet de loi de finances pour 2021 indique une hausse annuelle de 22% du nombre de comptes à l'étranger de contribuables français déclarés par des pays partenaires en 2020, ce qui a permis à l'administration fiscale française de recueillir des informations sur 4,8 millions de comptes cette même année<sup>1045</sup>.

697. En tout état de cause, comme l'affirme le secrétaire général de l'OCDE, « ce système d'échange multilatéral créé par l'OCDE et piloté par le Forum mondial procure désormais aux pays du monde entier, y compris à de nombreux pays en développement, une mine d'informations nouvelles grâce auxquelles leurs administrations fiscales peuvent s'assurer que les comptes à l'étranger sont dûment déclarés. Les pays vont pouvoir mobiliser beaucoup plus de recettes, ce qui est particulièrement important à la lumière de la crise actuelle de la Covid-19, tout en se rapprochant d'un monde où les fraudeurs ne pourront plus se cacher »<sup>1046</sup>. L'intérêt de l'échange d'information pour contrôler la concurrence fiscale étatique n'est plus à prouver et l'avenir d'un tel outil s'annonce prometteur.

698. L'OCDE a ainsi développé des outils pour endiguer la concurrence fiscale dommageable. L'Union européenne, précurseur en la matière, soutient cette initiative et prend le relais.

---

<sup>1043</sup> OCDE (2020), *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020*, Éditions OCDE, Paris, 9 déc. 2020, p. 23

<sup>1044</sup> OCDE (2020), *Transparence fiscale et échange de renseignements à l'heure du COVID-19*, *Rapport annuel du forum mondial 2020*, 2020, p. 13

<sup>1045</sup> COUET Isabelle, *Impôts : avec la fin du secret bancaire, les données transmises au fisc explosent*, Les Echos, 9 déc. 2020

<sup>1046</sup> OCDE, *La communauté internationale accomplit de nouvelles avancées dans la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 30 juin 2020

## **B) La poursuite de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable par la réponse de l'Union européenne**

699. Les travaux de l'OCDE ont encouragé l'Union européenne à persévérer dans son contrôle de la concurrence fiscale étatique. La promotion de la transparence fiscale comme critère d'identification d'une pratique fiscale dommageable est susceptible de rendre la lutte contre la concurrence fiscale dommageable plus efficiente. Mais encore faut-il s'entendre sur les critères de la transparence, et ne pas céder à un effet de mode. Cette exigence de transparence se manifeste par l'échange automatique d'information avec les directives DAC (1). Les directives ATAD, quant à elles, établissent des règles pour lutter contre les pratiques dommageables qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (2).

### 1. Les directives européennes sur la coopération administrative

700. L'Union européenne a établi plusieurs directives sur la coopération administrative, dites DAC<sup>1047</sup>. La directive initiale DAC de 2011 a été modifiée plusieurs fois. A la suite des travaux de l'OCDE en matière de coopération fiscale, les directives DAC 2 à DAC 6 ont été transposées et ont actualisé la législation européenne pour être en accord avec les mesures prises (a). Les directives DAC 7 et DAC 8, quant à elles, sont en cours de transposition, voire même d'élaboration (b).

#### a) De DAC à DAC 6 : Une actualisation inscrite dans la continuité des travaux sur l'échange automatique d'informations

701. En 2014, la directive DAC est modifiée par la directive DAC 2<sup>1048</sup> afin d'élargir son champ d'application aux dividendes, aux plus-values, aux soldes des comptes et aux autres revenus financiers. Les dispositions relatives à l'échange automatique aux informations financières visées par la loi FATCA et reprises dans la norme commune d'échange automatique de l'OCDE (NCD ou CRS) sont ainsi intégrées dans la directive DAC 2. Tous les Etats membres ont été tenus de la transposer dans leur droit interne le 31 décembre 2015 au plus tard et les

---

<sup>1047</sup> Provient de l'anglais « Directive on Administrative Cooperation » et se traduit par « Directive sur la coopération administrative »

<sup>1048</sup> Directive (UE) 2014/107 du Conseil (9 déc. 2014) : JOUE L 359/1 du 16 déc. 2014

premiers échanges ont commencé le 30 septembre 2017. De ce fait, les données d'identification du titulaire du compte et de l'institution financière déclarante ainsi que les données relatives au compte (comme le numéro de compte, les soldes, le montant et le type des revenus) sont échangées. La directive DAC 2 a été transposée en droit français sous l'article 1649AC du CGI.

La directive DAC 2 a prouvé son efficacité notamment pour identifier les pratiques de certaines institutions financières, comme ce fut le cas de l'affaire mettant en cause la banque UBS<sup>1049</sup>. En l'espèce, la banque suisse UBS et sa filiale française ont été mises en examen en 2012 pour avoir démarché des clients français en leur proposant d'ouvrir des comptes bancaires non déclarés. En plus du caractère illicite du démarchage bancaire, ce comportement constitue un blanchiment aggravé de fraude fiscale. Par un jugement du 20 février 2019<sup>1050</sup>, le tribunal correctionnel de Paris a condamné la société mère UBS, établie en Suisse, et l'une de ses filiales françaises, à une amende de 3,7 milliards d'euros et 800 millions d'euros de dommages-intérêts au bénéfice de l'État. Le procès d'appel initialement programmé en juin 2020 a été reporté en mars 2021 en raison de la crise sanitaire<sup>1051</sup>. L'audience du procès en appel s'est close le 23 mars 2021. Le parquet général a requis au moins deux milliards d'euros d'amende et l'État a demandé 1 milliard de dommages et intérêts<sup>1052</sup>. La Cour d'Appel de Paris se prononcera le 27 septembre 2021<sup>1053</sup>.

702. La directive DAC 3<sup>1054</sup> a de nouveau modifié la directive 2011/16 et exige une transparence en matière de dispositions fiscales anticipées. Désormais, si des *rulings*<sup>1055</sup> accordés à des entreprises ont un impact transfrontière, ces dispositions fiscales doivent être échangées automatiquement entre les États membres. Il était prévu que les échanges portent sur les décisions rendues à compter du 1er avril 2016 mais également sur les décisions déjà

---

<sup>1049</sup> Assemblée nationale, *Rapport sur le bilan de la lutte contre les montages transfrontaliers*, n° 2252, 25 sept. 2019, p. 23

<sup>1050</sup> T. corr. Paris, 32e ch. corr., 20 févr. 2019, n° 11055092033, Mme le procureur de la République financier c/ M. B, JurisData n° 2019-2481

<sup>1051</sup> *Fraude fiscale: le procès en appel de la banque UBS reporté à mars 2021*, Le Figaro, 2 juin 2020

<sup>1052</sup> DE SENNEVILLE Valérie, *Procès UBS : le parquet et l'Etat demandent 3 milliards d'euros à la banque suisse*, Les Echos, 23 mars 2021

<sup>1053</sup> DE SENNEVILLE Valérie, *Procès UBS : la banque fixée sur son sort le 27 septembre*, Les Echos, 24 mars 2021

<sup>1054</sup> Directive (UE) 2015/2376 du Conseil (8 déc. 2015) : JOUE L 332/1 du 18 déc 2015

<sup>1055</sup> La notion de *rulings* a été étudiée précédemment. Voir A du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *Les aides d'Etat et rulings*

existantes à cette date. Cette mesure est largement inspirée de l'Action 5 du plan BEPS relative à la lutte contre les pratiques fiscales dommageables par l'échange obligatoire de renseignements concernant les régimes préférentiels. Suite à sa transposition en droit français, elle a donné naissance aux articles L. 114 et L. 114A du LPF.

703. La directive DAC 4<sup>1056</sup> de 2016 a modifié, à son tour, la directive 2011/16. Elle y apporte l'obligation de déclaration pays par pays<sup>1057</sup> en droit de l'Union européenne pour certaines entreprises<sup>1058</sup>. Les premiers échanges automatiques ont été observés à partir du 30 juin 2018. Cette directive s'inscrit dans la continuité de l'action 13 du plan BEPS, lequel propose un formulaire de déclaration pays par pays du chiffre d'affaires, des impôts acquittés et de certaines mesures de l'activité économique. Elle apporte ainsi une obligation de transparence de la part des entreprises multinationales. En France, cette directive a été transposée à l'article 223 quinquies C du CGI.

En parallèle, les discussions autour de la publication de ces déclarations pays par pays<sup>1059</sup> s'intensifient depuis le début de l'année 2021. La Commission européenne avait déjà promu la transparence<sup>1060</sup> lors de la mise en place de cette déclaration fiscale au sein de l'Union européenne. Ce projet n'avait toutefois pas fait l'objet d'un accord au niveau de l'Union européenne. Le débat a été relancé le 25 février 2021 lors d'une vidéoconférence informelle<sup>1061</sup>. La majorité des ministres chargés du marché intérieur et de l'industrie de l'Union européenne ont exprimé leur soutien à l'initiative. Parmi eux, le ministre portugais de l'économie et de la transition numérique, Pedro Siza Vieira, considère que « la transparence

---

<sup>1056</sup> Directive (UE) 2016/881 du Conseil (25 mai 2016) : JOUE L 146/8 du 3 juin 2016

<sup>1057</sup> Provient de l'anglais « Country-by-Country Reporting »

<sup>1058</sup> Sont concernées les personnes morales établies en France qui établissent de manière obligatoire des comptes consolidés, réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros, et détiennent ou contrôlent des entités juridiques établies hors de France ou y disposent de succursales ou sont détenues par une entité implantée dans une juridiction qui ne participe pas à l'échange automatique et qui serait tenue au dépôt de la déclaration si elle était établie en France (la liste des pays est établie par arrêté, le plus récent étant l'arrêté du 3 février 2021).

<sup>1059</sup> Provient de l'anglais « public Country-by-Country Reporting » ou « pCbCR »

<sup>1060</sup> Commission européenne, *Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires*, COM(2016) 198 final, 12 avr. 2016 ; PwC Société d'Avocats, *European Commission proposes an EU Directive on public country-by-country reporting*, Mai 2016

<sup>1061</sup> Conseil de l'UE, *Vidéoconférence informelle des ministres chargés du marché intérieur et de l'industrie*, 26 févr. 2021

fiscale est un principe fondamental pour toute société démocratique. Elle permet aux décideurs politiques de prendre des décisions éclairées et de veiller à ce que tous les acteurs économiques contribuent de manière juste et équitable à l'économie des différents pays où ils exercent leurs activités. Le débat d'aujourd'hui a ouvert la voie à ce que l'examen de la proposition de directive se poursuive en priorité »<sup>1062</sup>. L'accord ultérieur, trouvé lors de la négociation entre le Conseil, le Parlement et la Commission, sera ensuite soumis au vote du Conseil durant le premier semestre 2021. Si la directive de pCbCR est adoptée en 2021, sa transposition en droit interne devrait intervenir au plus tard en 2023, et devrait s'appliquer, au plus tard, pour l'exercice 2025<sup>1063</sup>. L'extension du CbCR au PCbCR est une marque d'accroissement de la transparence fiscale au sein de l'Union européenne<sup>1064</sup>.

704. La directive DAC 5<sup>1065</sup> du 6 décembre 2016 permet à l'administration fiscale d'accéder aux données collectées relatives aux bénéficiaires effectifs des avoirs financiers. Les avoirs financiers étant détenus par l'intermédiaire de structures opaques, il était difficile de connaître l'identité des bénéficiaires. Ces renseignements sont échangés dans le cadre de DAC 2 mais avec la directive DAC 5, l'information collectée est fiabilisée par l'accès direct octroyé à l'administration fiscale. Cette directive devait être transposée au plus tard le 31 décembre 2017. En France, cette mesure se présente sous l'article 88 du LPF.

705. La directive DAC 6<sup>1066</sup> de 2018 s'affirme comme la dernière directive achevée en date dans le cadre de ce développement des travaux de l'OCDE. Inspirée de l'action 12 du plan BEPS<sup>1067</sup>, cette directive impose la divulgation par les intermédiaires des montages fiscaux potentiellement agressifs ainsi que l'échange automatique de ces déclarations entre les États membres. L'Union européenne est donc dans une démarche de dénonciation du rôle prépondérant des intermédiaires dans la concurrence fiscale dommageable, mis en lumière dans

---

<sup>1062</sup> MATOS NEVES Ana, *Portugal wins EU support for corporate tax transparency law*, Euractiv, 26 févr. 2021

<sup>1063</sup> Conseil de l'UE, *Vidéoconférence informelle des ministres chargés du marché intérieur et de l'industrie*, 25 févr. 2021

<sup>1064</sup> PERROTTE Derek, *Transparence fiscale des multinationales : l'Europe franchit enfin le pas*, Les Echos, 3 mars 2021 ; CHEYVIALLE Anne, *Les multinationales contraintes à plus de transparence fiscale*, Le Figaro, 5 mars 2021

<sup>1065</sup> Directive (UE) 2016/2258 du Conseil (6 déc. 2016) : JOUE L 342/1 du 16 déc. 2016

<sup>1066</sup> Directive (UE) 2018/822 du Conseil (25 mai 2018) : JOUE L 139/1 du 5 juin 2018

<sup>1067</sup> L'Action 12 du plan BEPS est relatif aux règles de communication obligatoire d'informations

des affaires comme les Panama Papers et des Paradise Papers<sup>1068</sup>. La technologie blockchain apparaît d'ailleurs comme un outil utile dans la transmission<sup>1069</sup>.

706. Dans le cadre de la directive DAC 6, il y a obligation déclarative sous réserve de la réunion de trois conditions cumulatives.

707. **La première condition** concerne l'existence d'un dispositif transfrontière.

D'une part, concernant l'existence d'un dispositif, il convient de souligner que si le terme de dispositif n'est pas défini légalement par la directive, il est entendu comme un accord, un montage ou un plan par le droit français<sup>1070</sup>. Face à cette définition assez large, la doctrine administrative propose alors une liste non exhaustive d'opérations susceptibles d'être qualifiées de « dispositifs » dans une mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 25 novembre 2020. C'est ainsi que l'administration fiscale considère qu'il « peut s'agir d'accords, d'ententes, de mécanismes, de transactions ou de séries de transactions, ayant ou non force exécutoire, et notamment la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert d'un revenu, ou de la propriété, ou du droit au titre duquel ce revenu est dû »<sup>1071</sup>. Elle ajoute que les opérations non liées à des flux telles que la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale ou la souscription d'un instrument financier entrent également dans le champ d'application du terme « dispositif »<sup>1072</sup>. La doctrine fait même remarquer une certaine proximité avec la notion de « montage »<sup>1073</sup>.

D'autre part, concernant le caractère transfrontière, celui-ci se vérifie lorsque le dispositif fait intervenir deux Etats, dont la France, et qu'une des cinq conditions du II de l'article 1649 AD du CGI est satisfaite<sup>1074</sup>.

---

<sup>1068</sup> RIVOLI Edgar, *Concurrence fiscale dommageable - Une frugalité déloyale à combattre*, Europe sociale et solidaire, n°255, 10 sept. 2020

<sup>1069</sup> RAVAUTE Dorian, *Le recours à la blockchain pour les besoins de la DAC 6*, Revue de Droit Fiscal, n°51-52, 17 déc. 2020, act. 468

<sup>1070</sup> CGI, art. 1649 AD, II

<sup>1071</sup> BOI-CF-CPF-30-40-10-10 n°10, 25 nov. 2020

<sup>1072</sup> Ibid.

<sup>1073</sup> HOMO Benjamin, VERGNET Nicolas et VIDEAU Julia, *Commentaires administratifs des obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières (« DAC 6 »)*, Revue de Droit Fiscal, n°51-52, 17 déc. 2020, comm. 474, p. 2

<sup>1074</sup> Le II de l'article 1649 AD du CGI expose 5 conditions alternatives :

708. **La deuxième condition** est relative au caractère potentiellement agressif d'une mesure. Afin de l'apprécier, il convient de se référer à certains indicateurs<sup>1075</sup>. Il en existe quinze et sont classés en cinq catégories : A, B, C, D et E. Certains sont des marqueurs dits simples tandis que d'autres sont dits doubles<sup>1076</sup>.

La différence entre les deux types de marqueurs réside dans le fait que certains sont déclarables sous condition. En effet, les marqueurs simples (D et E) sont soumis à l'obligation déclarative dans tous les cas. Par contre, les marqueurs doubles (A et B), pour être soumis à l'obligation déclarative, requièrent la condition que l'avantage principal du dispositif soit l'obtention d'un avantage fiscal. Cet avantage peut se présenter sous la forme d'un allègement, une réduction, une non-imposition etc. Le marqueur C, quant à lui, peut être simple ou double selon le dispositif visé et suivra ainsi le régime applicable.

La catégorie A concerne les marqueurs généraux. Elle vise les dispositifs soumis à une clause de confidentialité (A1), dispositifs sous honoraires de résultats (A2) et les dispositifs utilisant des documents standardisés (A3)<sup>1077</sup>. La catégorie B concerne les marqueurs spécifiques et concerne les commerce de pertes (B1), la conversion d'un revenu en un autre moins taxé (B2) ou encore les transactions circulaires (B3)<sup>1078</sup>. La catégorie C concerne les marqueurs liés aux opérations transfrontières. Le marqueur est double s'il concerne une déduction de paiements transfrontières effectués au profit d'entreprises associées soumis à un taux d'impôt sur les sociétés nul ou presque nul ou bénéficiant d'une exonération totale ou d'un

---

*« a) au moins un des participants au dispositif n'est pas fiscalement domicilié ou résident en France ou n'y a pas son siège ;*

*b) au moins un des participants au dispositif est fiscalement domicilié, résident ou a son siège dans plusieurs États ou territoires simultanément ;*

*c) au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre État ou territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État ou territoire, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;*

*d) au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre État ou territoire sans y être fiscalement domicilié ou résident ni disposer d'établissement stable dans cet État ou territoire ;*

*e) le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre États ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs. »*

<sup>1075</sup> Directive (UE) 2018/822 du Conseil (25 mai 2018), Annexe IV, p. 11 : JOUE L 139/1 du 5 juin 2018

<sup>1076</sup> JOUFFROY Renaud, *Caractéristiques des montages potentiellement agressifs devant faire l'objet d'une déclaration*, Option finance, Juin 2020

<sup>1077</sup> BOI-CF-CPF-30-40-30-10 n°10 à 130, 25 nov. 2020

<sup>1078</sup> BOI-CF-CPF-30-40-30-10 n°140 à 220, 25 nov. 2020

régime fiscal préférentiel (C1bi, C1c, C1d). Il sera en revanche simple, s'il vise des paiements à une entreprise associée ne résidant dans aucune juridiction ou dans une juridiction figurant sur une liste noire (C1a, C1bii), l'amortissement d'un même actif dans plus d'une juridiction (C2), une demande d'allégement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital (C3) ou une contrepartie différente selon les juridictions en cas de transferts d'actifs (C4)<sup>1079</sup>. La catégorie D concerne les marqueurs relatifs aux accords d'échange automatique d'informations au sein de l'Union européenne. Elle se focalise sur tout dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration (D1 et D2)<sup>1080</sup>. La catégorie E concerne les prix de transfert. Sont ici visés les dispositifs prévoyant l'utilisation de régimes de protection unilatéraux (E1), le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer (E2) ou encore les dispositifs qui font intervenir un transfert transfrontière de risques et/ou d'actifs au sein du groupe (E3)<sup>1081</sup>.

709. **La troisième condition** concerne le lien entre l'intermédiaire et l'Union européenne.

L'article 1649 AE du CGI distingue deux catégories d'intermédiaire : les « concepteurs » et les « prestataires de services » ou « sachants ». L'intermédiaire concepteur est défini comme « toute personne qui conçoit, commercialise, organise, met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou gère la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». L'intermédiaire prestataire de services est « toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles, de l'expertise et de la compréhension nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins d'une mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable ».

Si l'intermédiaire a un lien avec l'Union européenne (avec la France ou avec un autre État membre de l'Union européenne), l'obligation déclarative lui incombe<sup>1082</sup>. Par exemple, un lien territorial avec la France s'observe dans quatre situations alternatives exposées dans

---

<sup>1079</sup> BOI-CF-CPF-30-40-30-20 n°1 à 130, 25 nov. 2020

<sup>1080</sup> BOI-CF-CPF-30-40-30-20 n°140 à 350, 25 nov. 2020

<sup>1081</sup> BOI-CF-CPF-30-40-30-20 n°360 à 480, 25 nov. 2020

<sup>1082</sup> HOMO Benjamin, CHAGNEAU Alexandre et VIDEAU Julia, *Transposition de la directive 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière*, Revue de Droit Fiscal, n°15-16, 9 avr. 2020, ét. 222

l'article 1649 AE, I du CGI<sup>1083</sup>. Le cas échéant, ce sera le contribuable lui-même qui effectuera la déclaration.

710. Cette exigence de transparence permet aux administrations fiscales de disposer d'informations complètes sur les opérations de planification fiscale mises en place par les contribuables et d'identifier facilement les pratiques déloyales. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable n'en saura ainsi que plus efficace.

Cette mesure a toutefois suscité un vif intérêt, notamment au sein des cabinets d'avocats fiscalistes<sup>1084</sup>. En effet, cette obligation de déclaration de la part de l'avocat porterait atteinte au secret professionnel<sup>1085</sup>, ce qu'ont déploré plusieurs anciens bâtonniers<sup>1086</sup>.

En effet, le quatrième alinéa du I de l'article 1649 AE du CGI dispose que l'intermédiaire ne peut effectuer la déclaration qu'avec l'accord de son client dans le but de ne pas violer le secret professionnel. En d'autres termes, la déclaration ne sera souscrite que si l'intermédiaire a l'autorisation de son client d'être libéré de son obligation professionnelle. S'il n'obtient pas d'accord, le contribuable lui-même sera tenu de procéder à la déclaration. Dans sa mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 25 novembre 2020, l'administration fiscale précise les étapes relatives à la levée du secret professionnel et à la déclaration<sup>1087</sup>. Ainsi, le secret professionnel de l'intermédiaire n'est certes pas violé, mais une atteinte lui est néanmoins portée.

Si plusieurs Etats ont d'ailleurs opté pour l'exonération de l'obligation déclarative pour certains intermédiaires soumis au secret professionnel, tel n'est pas le cas de la France<sup>1088</sup>. A l'heure actuelle, la profession se mobilise activement. Le Conseil national des barreaux, la

---

<sup>1083</sup> Les quatre conditions alternatives de l'article 1649 AE, I du CGI sont : L'intermédiaire est fiscalement domicilié, résident ou a son siège en France ; l'intermédiaire possède en France un établissement stable qui fournit les services concernant le dispositif transfrontière déclarable ; l'intermédiaire est constitué en France ou est régi par le droit français ; l'intermédiaire est enregistré en France auprès d'un ordre ou d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil ou il bénéficie d'une autorisation d'exercer en France délivrée par cet ordre ou association.

<sup>1084</sup> CGI, art. 1649 AE, I

<sup>1085</sup> TAQUET Jacques, *La transposition de la directive DAC 6 conduit-elle à des altérations injustifiées du secret professionnel de l'avocat ?*, Directive DAC 6 : transpositions française et européennes, Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés, Fiscalité Internationale, Dossier n°2.3, Août 2020, p. 42

<sup>1086</sup> *Un avocat peut-il devenir le dénonciateur de son client ?*, Les Echos, 8 juill. 2020

<sup>1087</sup> BOI-CF-CPF-30-40-10-20 n°150 à 200, 25 nov. 2020

<sup>1088</sup> ACARD Claire, *Transposition de la Directive DAC6/MDR au sein de l'UE*, EY, 7 oct. 2020, p. 30

Conférence des bâtonniers et le Barreau de Paris avaient introduit un référé suspension contre le « BOFiP DAC 6 » mais ce recours en référé avait été rejeté par le Conseil d'Etat le 11 février 2021<sup>1089</sup>. Ce n'est que quelques mois plus tard que le Conseil d'Etat accède finalement à cette requête et pose une question préjudicielle à la CJUE le 25 juin 2021<sup>1090</sup>. Il s'agit de savoir si la directive DAC 6 méconnaît le droit de l'Union européenne du fait qu'elle n'exclut pas, par principe, les avocats de la qualité d'intermédiaire devant fournir des informations à l'administration fiscale tant au titre de leurs activités juridictionnelles que de conseil. Le respect, par la directive DAC 6, du droit à un procès équitable<sup>1091</sup> et de la correspondance et de la vie privée<sup>1092</sup> est donc ici discuté. Il est légitime de se demander si l'atteinte au secret professionnel de l'avocat répond ici au double principe de nécessité et de proportionnalité d'autant plus que cette directive vise initialement à surveiller les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif.

711. Par ailleurs, selon le calendrier établi, les Etats membres devaient transposer la directive DAC 6 le 31 décembre 2019 au plus tard pour une application initialement prévue à compter du 1er juillet 2020 et les premiers échanges automatiques entre Etats à partir du 31 octobre 2020. En droit français, cette directive a été transposée aux articles 1649 AD à 1649 AH du CGI par une ordonnance du 21 octobre 2019<sup>1093</sup>. Toutefois, en raison de la crise sanitaire, une directive du 24 juin 2020<sup>1094</sup> offre la possibilité aux Etats membres de reporter les obligations déclaratives de six mois maximum. La France a opté pour cette option, ce qu'a confirmé l'article 53 de la troisième loi de finances rectificatives pour 2020<sup>1095</sup>.

---

<sup>1089</sup> CE référé, 11 févr. 2021, n° 448485, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CEORD:2021:448485.20210210

<sup>1090</sup> CE, 8e et 3e chr., 25 juin 2021, n° 448486, Conseil national des barreaux et autres, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2021:448486.20210625

<sup>1091</sup> Le droit à un procès équitable est garanti par l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'UE et par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

<sup>1092</sup> Le droit au respect de la correspondance et de la vie privée est garanti par l'article 7 de la charte des droits fondamentaux de l'UE et par l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

<sup>1093</sup> Ordonnance n° 2019-1068 du 21 oct. 2019 : JO n° 246 du 22 oct. 2019

<sup>1094</sup> Directive (UE) 2020/876 du Conseil (24 juin 2020) : JOUE L 204/46 du 26 juin 2020

<sup>1095</sup> Loi n° 2020-935 du 30 juill. 2020 de finances rectificative pour 2020 : JO n°187 du 31 juill. 2020

712. Les directives DAC 2, DAC 3, DAC 4, DAC 5 et DAC 6 sont donc des révisions de la directive initiale DAC de 2011 et font la promotion de la transparence au sein de l'Union européenne. D'autres directives s'inscrivent dans la même lancée, mais ne sont pas prêtes pour être appliquées.

#### b) DAC 7 et DAC 8 : une extension prochaine de l'échange automatique d'informations

713. Une nouvelle directive est en cours de transposition : la directive DAC 7<sup>1096</sup>. Le 15 juillet 2020, la Commission européenne a annoncé son souhait de réviser la directive DAC de 2011 en proposant d'étendre les règles de transparence fiscale de l'Union européenne aux plateformes numériques<sup>1097</sup>. Une telle directive obligera les opérateurs de plateforme numérique à collecter et vérifier les informations relatives aux personnes vendant par leur intermédiaire. Ainsi, des informations sur les revenus générés par les vendeurs sur les plateformes numériques seront échangées automatiquement entre les administrations fiscales des États membres<sup>1098</sup>. Par ailleurs, DAC 7 favoriserait l'harmonisation du cadre juridique de déclaration des informations par les plateformes<sup>1099</sup>. Pour le commissaire européen aux affaires économiques et financières, à la fiscalité et à l'Union douanière, Monsieur Paolo Gentiloni, ce projet est une véritable opportunité *« d'actualiser nos règles fiscales afin de tenir compte de l'importance croissante des plateformes numériques pour l'économie européenne. Une fois que les nouvelles règles discutées aujourd'hui auront été adoptées et mises en œuvre, les autorités nationales échangeront automatiquement des informations sur les recettes générées par les vendeurs sur ces plateformes, et ces derniers bénéficieront de procédures administratives simplifiées. C'est une bonne nouvelle pour les deniers publics et pour les entrepreneurs honnêtes »*<sup>1100</sup>.

---

<sup>1096</sup> Directive (UE) 2021/514 du Conseil (22 mars 2021) : JOUE L 104/1 du 25 mars 2021

<sup>1097</sup> BAILLEUL-MIRABAUD Annabelle et PASQUIER Céline, *DAC 7 : Les plateformes numériques, nouveaux acteurs dans la transparence fiscale européenne ?*, CMS Francis Lefebvre, 10 sept. 2020

<sup>1098</sup> Commission européenne, *Justice fiscale : les États membres conviennent de nouvelles règles en matière de transparence fiscale pour les plateformes numériques*, Communiqué de presse, 1er déc. 2020

<sup>1099</sup> BAILLEUL-MIRABAUD Annabelle et PASQUIER Céline, *DAC 7 : Les plateformes numériques, nouveaux acteurs dans la transparence fiscale européenne ?*, CMS Francis Lefebvre, 10 sept. 2020

<sup>1100</sup> Commission européenne, *Justice fiscale : les États membres conviennent de nouvelles règles en matière de transparence fiscale pour les plateformes numériques*, Communiqué de presse, 1er déc. 2020

714. La proposition de directive DAC 7 a été adoptée par le Conseil de l'Union européenne le 22 mars 2021<sup>1101</sup>. Sa transposition est prévue pour le 31 décembre 2022 au plus tard et s'appliquera à compter du 1er janvier 2023<sup>1102</sup>.

715. Plus récemment, une feuille de route a été publiée par la Commission en novembre 2020<sup>1103</sup>. Celle-ci vise à étendre le champ d'application de la directive DAC de 2011 aux crypto-actifs et à la monnaie électronique<sup>1104</sup>. Le 10 mars 2021, la Commission européenne a lancé une consultation publique à ce sujet<sup>1105</sup>. DAC 8 se dessinerait donc.

716. Pour conclure, ces différentes directives permettent de conformer la législation de l'Union européenne aux standards établis par l'OCDE<sup>1106</sup>, ce qui apporte un nouvel élan au contrôle de la concurrence fiscale étatique. Certaines encore en cours de transposition ou d'élaboration travaillent sur l'extension de la transparence. Le projet BEPS, au-delà de l'échange automatique d'informations, est également mis à l'honneur avec d'autres outils développés par l'Union européenne.

## 2. La Directive ATAD

717. La directive ATAD poursuit la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Son champ d'application concerne aussi bien une entité elle-même (a), que le groupe auquel elle appartient (b).

---

<sup>1101</sup> Conseil de l'UE, *Fiscalité : le Conseil adopte de nouvelles règles visant à renforcer la coopération administrative et à inclure les ventes réalisées sur des plateformes numériques*, Communiqué de presse, 22 mars 2021 ; Directive (UE) 2021/514 du Conseil (22 mars 2021) : JOUE L 104/1 du 25 mars 2021

<sup>1102</sup> *Adoption de DAC 7*, Revue de Droit fiscal n° 13, 1er avr. 2021, act. 188

<sup>1103</sup> Commission européenne, *Fraude fiscale & évasion fiscale - renforcer les règles en matière de coopération administrative et élargir l'échange d'informations*, accessible sur <https://ec.europa.eu/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1104</sup> *European Commission consults on extension of DAC to cryptoassets and e-money*, Deloitte, 23 nov. 2020

<sup>1105</sup> Commission européenne, *Fraude fiscale & évasion fiscale - renforcer les règles en matière de coopération administrative et élargir l'échange d'informations*, accessible sur <https://ec.europa.eu/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1106</sup> BOURGEOIS Marc et LACHAPELLE Amélie, *Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe*, Journal de droit européen, n°233, 2016, p. 306 et 307

#### a) L'application à une entité seule

718. La concurrence fiscale étatique favorisant l'évasion fiscale<sup>1107</sup>, il est important de déployer de nouveaux instruments de lutte contre cette technique d'évitement de l'impôt. L'Union européenne poursuit alors son combat en s'inspirant des travaux de l'OCDE et adopte la directive ATAD le 12 juillet 2016<sup>1108</sup>. Elle est en application depuis le 1er janvier 2019. Son nom provient de l'anglais « Anti Tax Avoidance directive » qui signifie « Directive anti-évasion fiscale ». La date de transposition de cette directive dans le droit interne de l'ensemble des États membres avait été fixée au 1er janvier 2019 au plus tard. En droit français, la directive ATAD a été transposée au sein du nouvel article 205 A du CGI.

L'objectif de cette directive est d'harmoniser les mesures de lutte contre l'optimisation fiscale agressive en se focalisant uniquement sur les entités soumises à l'impôt sur les sociétés. A cette fin, cinq mesures sont proposées par la directive, dont trois concernent une entité en elle-même.

719. La première mesure figure à l'article 4 de la directive. Elle consiste en l'instauration d'une limitation dans la déduction des intérêts. Ce dispositif, appelé également « rabot fiscal », est né du constat que les montages juridiques de certaines entreprises produisent artificiellement de l'endettement pour réduire leurs impôts<sup>1109</sup>. En effet, en augmentant leurs charges par le paiement d'intérêts excessifs, les entreprises parviennent ainsi à réduire leur base d'imposition. Afin de remédier à ce problème, ATAD entend limiter la déduction des intérêts à hauteur de 30 % de l'EBITDA<sup>1110</sup> et 3 millions d'euros pour les multinationales qui font le choix de prendre en considération l'endettement global du groupe au niveau mondial. Ces plafonds sont abaissés à respectivement 10% de l'EBITDA et 1 million d'euros en cas de sous-capitalisation de la société, au titre des dettes financières auprès d'entreprises liées. Cette mesure se substitue à

---

<sup>1107</sup> Voir B, 2, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 1 : *Des stratégies encourageant l'adoption d'un comportement déloyal par le contribuable*

<sup>1108</sup> Directive (UE) 2016/1164 du Conseil (12 juillet 2016) : JOUE L 193/1 du 19 juill. 2016

<sup>1109</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Chapitre III. Les dispositifs de lutte*, dans *Les paradis fiscaux*, op. cit., p. 105

<sup>1110</sup> Provient de l'anglais « earning before interest, taxes, depreciation and amortization » et se traduit par « bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciations et amortissements ». L'EBITDA fiscal est différent de l'EBITDA comptable. Il correspond au résultat fiscal de l'entreprise et est déterminé avant imputation des déficits et des charges financières nettes et après retraitement des dotations aux amortissements et provisions (BOI-IS-BASE-35-40-10-20 n° 60)

d'anciens dispositifs de droit français. En effet, l'article 34 de la loi de finances pour 2019<sup>1111</sup> supprime la limitation en cas d'acquisition de certains titres de participation, la limitation en cas de sous-capitalisation, le plafonnement général de déduction des charges financières nettes et la surcapitalisation dans le régime de taxation au tonnage<sup>1112</sup>. Cette mesure s'inspire de l'Action 4 du projet BEPS intitulée « Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers »<sup>1113</sup>.

720. La deuxième mesure est prévue par l'article 5 de la directive et concerne l'imposition à la sortie. Cette disposition, appelée également « exit tax », permet de lutter contre l'exil fiscal. En effet, certains contribuables transfèrent des actifs, leur activité ou même leur résidence dans un Etat à la fiscalité plus avantageuse. En imposant une taxe de sortie, cela a pour objet de dissuader des départs. Le montant de la taxe se calcule à partir de la valeur de marché des actifs concernés<sup>1114</sup>. Afin de lutter contre ce phénomène, la France avait déjà une politique d'exit tax depuis 2011 et l'a réformé ensuite<sup>1115</sup>. Ce dispositif interne se distingue de celui de la directive ATAD dans le sens où la législation européenne ne concerne que les personnes morales alors que la législation française se concentre sur les personnes physiques<sup>1116</sup>.

721. La troisième mesure se trouve à l'article 6 de la directive et est relative à la clause anti-abus générale. Son intérêt a été promu par l'Action 6 du plan BEPS relative à l'utilisation abusive des conventions fiscales. En effet, certains contribuables utilisent les conventions fiscales dans des montages juridiques afin de diminuer leur imposition. Toutefois, une telle utilisation va à l'encontre du but recherché initialement par le droit fiscal applicable. Cette

---

<sup>1111</sup> Loi n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019 : JO n°302 du 30 déc. 2018

<sup>1112</sup> FUMENIER Patrick, *Réforme des dispositifs de limitation des charges financières*, Revue de Droit Fiscal, n°1-2, 3 janv. 2019, comm 33, p. 3, §28

<sup>1113</sup> DELAUNAY Benoit, *Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008*, Revue de Droit Fiscal, n°39, 28 sept. 2017, ét. 470, p. 1, §5 ; LENCZNER Lionel et GUINCESTRE Charlotte, *Fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2019*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 19 mars 2020, ét. 197, p. 1, §2

<sup>1114</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Chapitre III. Les dispositifs de lutte*, dans *Les paradis fiscaux*, op. cit., p. 105

<sup>1115</sup> Le dispositif d'exit tax est l'oeuvre du législateur français et fera l'objet d'une étude approfondie ultérieurement. Voir A, 2 du §1 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *L'allègement de l'exit tax*

<sup>1116</sup> NOUEL Bertrand et SERVIERE Samuel-Frédéric, *Une exit tax sort, une exit tax arrive...*, iFrap, 4 mai 2018

technique, appelée « treaty shopping », fait ainsi l'objet d'une lutte par le présent article de la directive ATAD.

#### b) L'application à un groupe d'entités

722. La quatrième mesure figure aux articles 7 et 8 de la directive et porte sur une règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). Certains groupes transféraient leurs bénéfices depuis la société mère à des sociétés filiales situées dans des États à fiscalité faible ou nulle. Cela permettait alors au groupe de minorer les charges. Ce transfert abusif de bénéfices fait ainsi l'objet d'une lutte. Afin de remédier à cette « délocalisation des bénéfices vers des pays au faible taux d'imposition où l'entreprise n'exerce aucune activité économique authentique »<sup>1117</sup>, la directive met à charge des Etats membres une obligation. Ceux-ci doivent imposer les SEC qui bénéficient d'un taux d'imposition effectif sur les bénéfices inférieur à 50 % au taux de celui de l'État de domiciliation de leur société mère.

723. La cinquième et dernière mesure, prévue par l'article 9 de la directive, est relative aux dispositifs hybrides. Ce type de dispositif fait appel à la différence d'interprétation de certains instruments (instruments hybrides) ou de certaines entités (entités hybrides) selon les Etats qui donnent alors lieu à une double non-imposition. Ce montage juridique permet donc aux sociétés de profiter des failles existant entre les différents systèmes fiscaux pour qu'elles échappent à l'imposition.

724. La directive ATAD a connu des évolutions par la suite. En effet, elle a été révisée par la directive ATAD 2. Toutefois, ce point fera l'objet d'une étude approfondie ultérieurement<sup>1118</sup>.

Quoi qu'il en soit, ces deux directives défendent la lutte contre la déduction excessive des intérêts, les abus de droit, les dispositifs relatifs aux sociétés étrangères contrôlées ainsi que les dispositifs hybrides et prônent la mise en œuvre des impositions à la sortie.

---

<sup>1117</sup> GAILLARD Dominique, *La directive ATAD renforce la lutte contre l'évasion fiscale*, Editions Francis Lefebvre - La Quotidienne, 26 oct. 2016

<sup>1118</sup> Voir §2 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *L'émergence récente d'un nouveau dispositif international favorisant l'éviction de la concurrence fiscale*

725. Pour conclure, les directives de l'Union européenne (DAC et ATAD) s'inscrivent dans la lancée de l'OCDE pour contrôler la concurrence fiscale étatique. Exiger une transparence permet de diminuer le nombre de pratiques fiscales dommageables et donc d'anéantir plus facilement la concurrence fiscale dommageable. Malgré ces différents instruments de lutte, le résultat n'est pourtant pas celui escompté. Les outils développés nécessitent alors d'être renforcés.

## **§2 - Bilan : un manque d'efficacité des moyens de contrôle actuels**

726. Les différents travaux préalablement présentés sont insuffisants pour parvenir à un contrôle efficace de la concurrence fiscale étatique. Pourtant, ils relèvent tous d'une stratégie déjà élaborée (A). Une réaction est alors nécessaire. A cette fin, l'Union européenne développe un projet consistant en une harmonisation fiscale européenne (B).

### **A) L'opération d'un changement de stratégie**

727. Si la coopération fiscale apparaissait comme un tournant intéressant dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique (1), une réflexion parallèle autour de nouveaux instruments est progressivement engagée (2).

#### **1. L'opportunité d'une maîtrise coordonnée de la concurrence fiscale**

728. La bonne maîtrise de la concurrence fiscale étatique est aujourd'hui une priorité. La coordination fiscale s'est affirmée comme un outil indispensable dans cette recherche de concurrence saine (b) compte tenu de l'échec d'une harmonisation (a).

##### **a) L'échec de l'harmonisation**

729. Dans le cadre du marché unique, des règles harmonisées en matière de fiscalité indirecte ont vu le jour comme en témoigne le rassemblement de capitaux. Une directive de 1969<sup>1119</sup> est venue supprimer les droits d'apports.

---

<sup>1119</sup> Directive (CEE) 1969/335 du Conseil (17 juill. 1969) : JOCE L 115/2 du 14 mai 2005

730. Un autre domaine ayant fait l'objet d'une harmonisation concerne le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)<sup>1120</sup>. A l'époque de la création de la Communauté européenne, les six pays fondateurs appliquaient différents types de taxes sur le chiffre d'affaires qui étaient *perçues à divers stades* et prélevées chaque fois sur la valeur réelle du produit à chaque stade du processus de production<sup>1121</sup>. Un système uniforme était alors nécessaire pour rendre le marché unique efficace en Europe. C'est ainsi que la sixième directive européenne de 1977, dite « directive TVA », a permis d'uniformiser les règles d'assiette de la TVA. Cette directive a été modifiée à de nombreuses reprises (30 fois). La dernière date de 2006<sup>1122</sup>. Pierre angulaire de la législation européenne en matière de TVA, cette dernière directive a rassemblé plusieurs dispositions en un seul texte<sup>1123</sup>. Le régime instauré prévoit une base d'imposition unique en distinguant trois types d'opération : la livraison de biens ou la prestation de services (Article 73), l'importation de biens (Article 85) et l'acquisition de biens intra-UE (Article 83).

De plus, concernant les taux, chaque Etat membre<sup>1124</sup> possède un taux de TVA dit standard ou normal d'au moins 15% et un taux réduit d'au moins 5%. Au 1er janvier 2021, les taux standard varient de 17% pour le Luxembourg à 27% pour la Hongrie. En France, le taux de TVA normal est de 20%.

Grâce à ce système d'harmonisation de la TVA, les distorsions de concurrence dues au différentiel de taux de TVA sont supprimées.

731. De nouvelles mesures en matière de TVA ont d'ailleurs été prévues récemment par la Commission européenne. En effet, afin de lutter plus efficacement contre la fraude fiscale et adapter ce combat à l'ère actuelle, un plan d'action en faveur de l'avènement d'un système TVA spécifique au numérique a été établi<sup>1125</sup>. Un paquet fiscal relatif au commerce électronique (« paquet e-commerce ») devait initialement entrer en vigueur le 1er janvier 2021 mais son

---

<sup>1120</sup> Directive (CEE) 1977/388 du Conseil (17 mai 1977) : JOCE L 145/1 du 13 juin 1977

<sup>1121</sup> Commission européenne, *Qu'est-ce que la TVA ?*, accessible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_fr#heading\\_4](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_fr#heading_4) [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1122</sup> Directive (CE) n°2006/98 du Conseil (20 nov. 2006) : JOCE L 363 du 20 déc. 2006

<sup>1123</sup> BARBIER-GAUCHARD Amélie, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne : Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité*, Politique étrangère, Institut français des relations internationales, n°2, 2008, p. 397

<sup>1124</sup> Sauf le Danemark qui ne propose pas de taux réduit de TVA

<sup>1125</sup> PILLET Patrice, *L'avenir de la TVA dans le cadre du plan d'action de la Commission européenne pour une fiscalité équitable et simplifiée*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 138, p. 2 et 3

application a finalement été reportée au 1er juillet 2021 en raison de la crise sanitaire<sup>1126</sup>. La directive<sup>1127</sup>, transposée en France par la loi de finances pour 2020, prévoit des nouvelles règles de TVA dans le cadre du commerce électronique transfrontière, entre l'entreprise et le consommateur final<sup>1128</sup>. Avec ces nouvelles dispositions, le seuil pour la localisation des ventes à distance intracommunautaires est harmonisé. En effet, l'ancien régime prévoit que les entreprises qui vendent des biens à destination de particuliers dans d'autres États membres doivent payer la TVA dans l'État de départ (dès lors que le seuil des ventes à distance fixé par chaque État membre n'est pas dépassé) ou dans l'Etat de destination (si ce seuil est dépassé<sup>1129</sup>). Le nouveau régime ramène le seuil de ventes à distance à un seuil unique de 10.000 euros pour l'ensemble des États membres. Ainsi, si le seuil est en dessous de 10.000€, la TVA est due dans l'État de départ. A l'inverse, si celui-ci excède 10.000€, la TVA est due dans l'État de destination. L'instauration d'un guichet unique, le guichet OSS (One-Stop-Shop), va permettre à une entreprise de pouvoir accéder à un système centralisé de déclaration et de collecte de la TVA au sein de l'Union européenne<sup>1130</sup>. Les estimations prévoient un gain de 7 milliards d'euros de TVA supplémentaires par an au sein de l'Union européenne<sup>1131</sup>.

732. Les droits d'accises ont également connu une harmonisation. Cet impôt indirect perçu sur la vente et la consommation de certains produits tels que le tabac, l'alcool ou encore le pétrole, a connu une harmonisation au niveau européen en 1992<sup>1132</sup>.

---

<sup>1126</sup> HABIBOU Nathalie et VIVALDI Audrey, *Paquet TVA et E-commerce - la théorie confrontée à la réalité opérationnelle (Ire partie)*, Revue de Droit Fiscal, n°49, 4 déc. 2020, ét. 451, p. 1

<sup>1127</sup> Directive (UE) 2017/2455 du Conseil (5 déc. 2017) : JOUE L 348/7 du 29 déc. 2017

<sup>1128</sup> COUET Isabelle, *TVA sur l'e-commerce : Bercy se prépare au big bang du 1er juillet*, Les Echos, 22 avr. 2021

<sup>1129</sup> En France, le seuil est de 35.000€

<sup>1130</sup> HABIBOU Nathalie et VIVALDI Audrey, *Paquet TVA et E-commerce - la théorie confrontée à la réalité opérationnelle (Ire partie)*, Revue de Droit Fiscal, n°49, 4 déc. 2020, ét. 451, p. 9

<sup>1131</sup> Commission européenne, *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier*, Site web de la Commission européenne, accessible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/modernising-vat-cross-border-e-commerce\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/modernising-vat-cross-border-e-commerce_fr) [consulté le 14 juill. 2021]

<sup>1132</sup> Directive (CEE) 1992/83 du Conseil (19 oct. 1992) : JOCE L 316/21 du 31 oct. 1992 et Directive (CEE) 1992/84 du Conseil (19 oct. 1992) : JOCE L 316/29 du 31 oct. 1992 revues postérieurement dans un but de simplification par la directive (CE) n°2008/118 du Conseil (16 déc. 2008) : JO L 9/12 du 14 janv. 2009 et la directive (UE) 2020/262 du Conseil (19 déc. 2019) : JOUE L 58/4 du 27 févr. 2020

733. En matière d'imposition directe, la situation est plus complexe. Bien que voulue par les autorités européennes depuis le milieu du siècle dernier, la réalisation d'une harmonisation fiscale en matière d'imposition directe s'affirmait comme un mythe<sup>1133</sup>. La perspective d'une harmonisation est pourtant importante dans le cadre de la concurrence fiscale étatique où la fiscalité des entreprises est particulièrement montrée du doigt, et notamment au regard de l'IS. Véritable préoccupation, l'harmonisation fiscale en matière d'imposition directe n'était autorisée que dans la mesure nécessaire au fonctionnement du marché commun. Elle reposait sur trois fondements juridiques : le principe du vote à l'unanimité, le principe de subsidiarité et le principe de proportionnalité.

Le vote à l'unanimité, première condition à l'harmonisation, repose sur l'article 115 du TFUE (ex-article 94 du Traité instituant la Communauté européenne) selon lequel « le Conseil statue à l'unanimité sur proposition de la Commission [...] »<sup>1134</sup>. L'unanimité se définit comme l'accord complet des opinions<sup>1135</sup>. Cette disposition a largement contribué au blocage du rapprochement des législations nationales en matière fiscale.

Le principe de subsidiarité, deuxième condition à l'harmonisation, se trouve à l'article 5 al 3 du TUE (ex-article 5 du Traité instituant la Communauté européenne) qui prévoit que « En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union. »<sup>1136</sup>.

Le principe de proportionnalité est la troisième et dernière condition à l'harmonisation fiscale européenne. Il est prévu à l'article 5 al 4 du TUE (ex-article 5 du Traité instituant la Communauté européenne) en vertu duquel « en vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les

---

<sup>1133</sup> KONISHI Anna, *Construire l'Europe par la fiscalité - L'harmonisation fiscale européenne 1950 - 1967*, Thèse de Doctorat, Université Paris 1, 2018 ; HAYAT Mirko, *L'Europe fiscale est-elle un mythe ?*, Revue Droit et Affaires, 23 juin 2010

<sup>1134</sup> Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dans sa version du 26 oct. 2012, art. 115 : JO n° C 326 du 26 oct. 2012

<sup>1135</sup> Unanimité, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/unanimité/80522> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1136</sup> Traité sur l'Union européenne, dans sa version du 26 oct. 2012, art. 5 al 3 : JO n° C 326 du 26 oct. 2012

objectifs des traités »<sup>1137</sup>. Il implique que l'intervention de la Commission n'est exigée et justifiée que si la réalisation des objectifs communautaires n'est pas garantie et si l'achèvement du marché unique est compromis<sup>1138</sup>.

La soumission de toute initiative relative à l'harmonisation fiscale à ces trois conditions démontre la difficulté du travail d'harmonisation<sup>1139</sup>. Néanmoins, une alternative à l'unanimité existe et peut s'exercer par le mécanisme de coopération renforcé<sup>1140</sup>.

734. En parallèle, un premier programme d'action fiscale a été élaboré par la Commission européenne en 1967 pour lutter contre les mouvements anormaux de capitaux en prévoyant l'harmonisation des retenues à la source sur les dividendes et intérêts d'obligation<sup>1141</sup>. Un second programme pensé en 1975 prévoyait une retenue à la source minimale en Europe de 15% sur les intérêts versés à tous les résidents de la Communauté<sup>1142</sup>. Néanmoins, ces différentes propositions n'ont jamais été votées.

735. Par la suite, plusieurs directives ont été adoptées en 1990, telles que la directive mère-filiale<sup>1143</sup> ou la directive fusion<sup>1144</sup>.

La directive fusion a défini un régime commun applicable aux Etats membres pour instaurer un principe de neutralité fiscale en cas de fusion, scission, ou scission partielle. En effet, les plus-values latentes ne font l'objet d'aucune imposition. Il convient de souligner que la directive est assortie d'une clause anti-abus qui prévoit que ce régime de faveur n'est pas applicable lorsque la fusion, la scission d'apports d'actifs ou d'échange d'actions a comme

---

<sup>1137</sup> Traité sur l'Union européenne, dans sa version du 26 oct. 2012, art. 5 al 3 : JO n° C 326 du 26 oct. 2012

<sup>1138</sup> SCHAFFNER Jean, *Droit fiscal international*, Promoculture, Luxembourg, 1999, p. 528

<sup>1139</sup> GEST Guy, *Réforme fiscale, les contraintes d'origines communautaire en matière de fiscalité directe*, Revue française de finances publiques, n°60, Nov. 1997, p.113

<sup>1140</sup> Ce mécanisme fera l'objet d'une étude ultérieure. Voir B, 2, a du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *Les moyens traditionnels contre le fardeau de l'unanimité*

<sup>1141</sup> Directive (CEE) 1967/227 du Conseil (11 avr. 1967) en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires : JOCE L 1301/67 du 14 avr. 1967

<sup>1142</sup> Commission des communautés européennes, *Programme d'action en matière fiscale, Communication de la Commission au Conseil, COM(75) 391 final*, Bruxelles, 23 juill. 1975

<sup>1143</sup> Directive (CEE) 1990/435 du Conseil (23 juill. 1990) : JOCE L 225/1 du 20 août 1990, devenue Directive (UE) 2011/96 du Conseil (30 nov. 2011) : JOUE L 345/8 du 29 déc. 2011

<sup>1144</sup> Directive (CEE) 1990/434 du Conseil (23 juill. 1990) : JOCE L 225/6 du 20 août 1990, devenue Directive (CE) 2009/133 du Conseil (19 oct. 2009) : JOUE L 310/34 du 25 nov. 2009

objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale. Néanmoins, l'application de ce régime a connu des divergences ce qui a limité l'efficacité de la directive et a donc nui au bon contrôle de la concurrence fiscale dommageable<sup>1145</sup>.

De son côté, la directive mère-filiale visait les revenus du capital. Il était urgent de remédier à la double imposition des bénéficiaires d'une filiale rapatriés par sa société mère et de palier une discrimination envers les filiales étrangères vis-à-vis des entreprises nationales<sup>1146</sup>. En effet, le même bénéficiaire était taxé deux fois : au niveau de la filiale et au niveau de la société mère. Pour ce faire, une directive mère-filiale visant à prévenir la double imposition des sociétés mères sur les bénéficiaires de leurs filiales est adoptée en 1990. Cependant, de la « double imposition », certains contribuables se sont appropriés cette directive pour provoquer une « double non-imposition », ce qui a intensifié la concurrence fiscale dommageable entre les Etats.

736. C'est ainsi qu'en avril 1996, la Commission européenne a constaté l'échec des différentes tentatives d'harmonisation de la fiscalité directe<sup>1147</sup>. Une nouvelle stratégie était nécessaire pour encadrer et contrôler la concurrence fiscale entre les Etats.

#### b) La nécessité d'une coordination

737. « Les Etats membres se sont saisis de la thématique de l'harmonisation pour mettre fin aux effets les plus néfastes de la concurrence fiscale sur les budgets nationaux et non pour promouvoir une convergence des systèmes fiscaux »<sup>1148</sup>. Ainsi, il n'est plus question d'harmonisation, mais de coordination. L'harmonisation se définit alors comme un instrument de rapprochement ou d'unification des législations nationales<sup>1149</sup> tandis que la coordination s'affirme comme étant un instrument de cohérence des politiques fiscales nationales. Le but de la coordination n'est donc pas l'uniformisation des systèmes ou des taux mais l'uniformisation

---

<sup>1145</sup> HAYAT Mirko et KLEINE WASSINK Elise, *La fusion transfrontalière : les développements récents*, Les Echos, 27 févr. 2002

<sup>1146</sup> BÉNASSY-QUÉRÉ Agnès, TRANNOY Alain et WOLFF Guntram, *Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe*, Conseil d'analyse économique, n°14, 14 juill. 2014, p. 3

<sup>1147</sup> D'ONORIO DI MEO Eve, *De l'harmonisation à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable*, Institut de droit des affaires, Faculté de Droit d'Aix Marseille, Année universitaire 2002-2003

<sup>1148</sup> Ibid.

<sup>1149</sup> CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Presses Universitaires de France, Quadrige, Dicos poche, 13e édition, 2020, p. 503 et 504

des objectifs des souverainetés fiscales. Les fiscalités nationales sont effectivement différenciées<sup>1150</sup>.

738. Pour encadrer et contrôler efficacement la concurrence fiscale, le secrétaire général de l'OCDE s'est d'ailleurs prononcé en faveur d'une coordination fiscale. Il indique que « les résultats impressionnants de nos travaux sur la transparence fiscale prouvent qu'en unissant nos forces, nous sommes tous gagnants. La coopération fiscale internationale est une des clés du succès »<sup>1151</sup>. En effet, « une action coordonnée au niveau européen est nécessaire pour réduire les distorsions provoquées au sein du marché unique, pour prévenir d'importantes pertes de recettes fiscales et pour orienter les structures fiscales dans un sens plus favorable à l'emploi, notamment en inversant la tendance qui consiste à imposer davantage le travail que des bases plus mobiles »<sup>1152</sup>.

739. La coordination n'est pas une notion étrangère pour l'Union européenne. En effet, une méthode ouverte de coordination (MOC) a été créée dans le cadre du traité de Lisbonne pour établir progressivement des convergences entre les politiques de différents pays<sup>1153</sup>. Elle s'applique dans des domaines qui relèvent essentiellement de la compétence des pays de l'Union européenne tels que l'emploi, la protection sociale, l'inclusion sociale, l'éducation, la jeunesse et la formation professionnelle. La MOC n'impliquant aucun transfert de compétence au niveau européen, les Etats membres restent les acteurs principaux et s'engagent de manière volontaire auprès des autres Etats membres autour d'objectifs communs<sup>1154</sup>. La fiscalité s'est ainsi appuyée sur cet outil afin de contrôler efficacement la concurrence fiscale étatique.

---

<sup>1150</sup> BRACHET Antoine et VERDIER Amélie, *Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ?*, Fondation Robert Schuman, Question d'Europe, n° 39, 25 sept. 2006

<sup>1151</sup> PERROTIN Frédérique, *L'échange automatique d'informations s'accélère*, Petites affiches, Gazette du Palais, 23 sept. 2020, n°190, p. 3

<sup>1152</sup> Sénat, *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport d'information n° 483 (1998-1999) de Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, déposé le 26 juill. 1998

<sup>1153</sup> PITSEYS John, *La méthode ouverte de coordination (I)*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 54, n°1, 2005, p. 63

<sup>1154</sup> ELDAR Emmanuelle, *La méthode ouverte de coordination*, Retraite et société, vol 39, n°2, 2003, p. 203

740. Depuis l'adoption du paquet fiscal le 1er décembre 1997, la stratégie de coordination des politiques fiscales a bien progressé depuis le début du siècle. De DAC à ATAD, les directives se succèdent du côté de l'Union européenne. En parallèle, l'OCDE s'est montrée présente également dans cette volonté de coordination des politiques fiscales notamment avec la mise en place du Forum<sup>1155</sup>.

741. Les efforts se poursuivent dans le but de trouver de nouvelles façons d'atteindre la parfaite coordination fiscale.

## 2. La réflexion sur d'autres instruments

742. Pour contrôler la concurrence fiscale étatique de manière plus efficace, plusieurs alternatives sont proposées par la doctrine. Des nouvelles mesures sont instaurées, soit dans le but de rassembler les dispositifs existants sous une même coupole (a), soit pour les compléter ou s'y substituer (b).

### a) Des outils de rassemblement des mesures existantes

743. Des instruments existent mais de nouvelles mesures voient le jour dans le but de rassembler ces différents outils pour les rendre plus efficaces dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique. Tel est le cas notamment d'un potentiel transfert de la compétence fiscale nationale à une autorité européenne ou encore de l'instauration d'un cadastre financier mondial.

744. D'une part, l'impôt est géré au niveau national ou local, mais le pouvoir d'imposition n'existe pas à plus grande échelle. Au niveau européen, la fiscalité reste effectivement en majorité de la compétence exclusive des États membres, et non des institutions européennes. Ce dernier argument est la raison pour laquelle la concurrence fiscale étatique est désordonnée selon la doctrine<sup>1156</sup>. Or, un transfert de la compétence fiscale nationale à une autorité européenne pourrait réduire les disparités entre ses États membres sur le plan fiscal et rassembler les voix pour contrôler efficacement la concurrence fiscale entre les différents États.

---

<sup>1155</sup> DE FONTAINE Sophie, *Le droit de l'Union européenne et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : état des lieux*, Gestion & Finances Publiques, vol 4, n°4, 2020, p. 115

<sup>1156</sup> ALTINDAG Selçuk, *La concurrence fiscale dommageable - La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Editions L'Harmattan, Finances publiques, 2009, p. 66, §110

Cette option diffère de la MOC dans le sens où le rapport de coopération est vertical. Le principal obstacle d'une Europe fiscale se trouve donc dans la souveraineté fiscale des Etats membres<sup>1157</sup>. La reconnaissance d'une souveraineté fiscale européenne pourrait ainsi être un moyen de parvenir à une harmonisation ou une coordination.

Par exemple, un Sénat européen pourrait être créé. A l'image du Sénat américain, la mise en place d'une représentation des peuples des Etats nations dans le processus décisionnel à l'échelle européenne permettrait de compléter le Parlement européen. Un bicamérisme au niveau européen avait déjà été imaginé dès 1953 dans le projet de traité de la Communauté politique européenne<sup>1158</sup>. Cette perspective suit dans les traces du mouvement « no tax without representation »<sup>1159</sup>. En 1763, après la guerre de Sept Ans opposant la Grande-Bretagne et la France, la Grande-Bretagne cherchait à renflouer ses coffres. Possédant la majorité du territoire de l'Amérique du Nord et constatant un plein essor de ses colonies, elle imposait alors les colons américains à de nouvelles taxes. Ces derniers se sont révoltés. Les meneurs, Samuel Adams, John Hancock et James Otis, affirmaient alors qu'une taxation n'est légitime que si les citoyens qui y ont consenti élisent des représentants<sup>1160</sup>. Cette expérience peut être transposée dans le contexte de l'harmonisation ou la coordination fiscale dans le sens où les citoyens pourraient être représentés au niveau de l'Union européenne par des eurosénateurs en complément des eurodéputés. Ce travail main dans la main apporterait une pleine légitimité démocratique à l'Union européenne en matière d'imposition<sup>1161</sup>.

Prenons également l'exemple de la jurisprudence. Il existe un juge européen : la CJUE qui, dans la hiérarchie, est supérieure aux juridictions nationales. Elle a autorité européenne et traite de tous les impôts, qu'ils soient directs ou indirects. Le juge européen s'est prononcé sur

---

<sup>1157</sup> PISANI-FERRY Jean, *Concurrence entre Etats ou souveraineté collective ?* Sociétal n°43, 2004 ; ANNO Clémentine, *Souveraineté fiscale des États Membres et obstacles à une harmonisation fiscale*, Le Petit Juriste, 5 mai 2016

<sup>1158</sup> Communauté européenne du charbon et de l'acier, *Projet de traité de la Communauté politique européenne*, 10 mars 1953, art. 11

<sup>1159</sup> Vient de l'anglais et signifie « pas de taxation sans représentation »

<sup>1160</sup> MONJOU Christian, *Question fiscale et révolution : l'exemple américain* dans *Regards croisés sur l'économie*, vol 1, n°1, 2007, p. 54 et 55

<sup>1161</sup> AUJEAN Michel et SAINT-ETIENNE Christian, *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Presses Universitaires de France, Les Cahiers du Cercle des économistes, 2009, p. 48

la libre circulation des personnes<sup>1162</sup>, sur la liberté d'établissement<sup>1163</sup> ou encore sur liberté de circulation des capitaux<sup>1164</sup>. La jurisprudence européenne existe en droit fiscal et fonctionne. Ces exemples démontrent l'utilité d'imaginer un corps décisionnel à l'échelon supranational et surtout sa nécessité dans un travail d'harmonisation ou de coopération.

745. D'autre part, un cadastre financier mondial permettrait aux Etats et aux administrations fiscales d'avoir un accès direct à l'information, ce qui rend le contrôle de l'impôt plus aisé. Le cadastre sert à dresser l'état de la propriété foncière d'un territoire. Ce document ne concerne toutefois que la propriété foncière. Gabriel Zucman, économiste et professeur à l'université de Berkeley, suggère alors la création d'un cadastre financier mondial. Celui-ci consisterait à regrouper les registres immobiliers actuels et les actions, obligations et parts de fonds d'investissement<sup>1165</sup>. Les administrations fiscales pourraient contrôler la chaîne d'intermédiation financière jusqu'aux bénéficiaires réels<sup>1166</sup>. Un tel outil permettrait de suivre l'intégralité des mouvements, de localiser tous les dépôts et donc de faciliter la traçabilité de l'impôt. La lutte contre l'évitement de l'impôt ainsi que le contrôle de la concurrence fiscale étatique en serait donc plus efficace. Par conséquent, l'instauration de ce cadastre s'affirme comme l'outil clé dans la coopération fiscale à l'échelle mondiale<sup>1167</sup>. Selon Zucman, le Fonds monétaire international (FMI) serait l'organisation la plus à même pour gérer ce cadastre financier mondial. Si certains parlent d'utopie, il convient de rappeler que la Banque des règlements internationaux fonctionne de manière semblable en traçant des flux financiers à l'échelle mondiale<sup>1168</sup>. D'ailleurs, d'autres registres de la sorte existent également tels que la société américaine d'enregistrement et de compensation (Depository Trust Corporation) ou les

---

<sup>1162</sup> CJCE, 14 févr. 1995, Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker, aff. C-279-93, Rec., p. I-225 ; CJCE, 11 mars 2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, aff. C-9/02, Rec., p. I-2409

<sup>1163</sup> CJCE, 27 nov. 2008, Papillon c/ France, aff. C-418/07 ; CJUE, 2 sept. 2015, Groupe Stéria c/ France, aff. C-386/14, Rec., p. I-8947

<sup>1164</sup> CJCE, 7 sept. 2004, Manninen, aff. C-319/02, Rec., p. I-7477

<sup>1165</sup> ZUCMAN Gabriel, *La richesse cachée des nations, Enquête sur les paradis fiscaux*, Le Seuil, Coédition Seuil-La République des idées, 2013, p. 110

<sup>1166</sup> Ibid., p. 110

<sup>1167</sup> OCAMPO José Antonio, *Un registre financier mondial pour lutter contre l'évasion fiscale*, Les Echos, 24 juill. 2018

<sup>1168</sup> Sénat, Compte rendu intégral des débats, Séance du 17 janvier 2018

chambres de compensation européennes (Euroclear et Clearstream)<sup>1169</sup> qui conservent, respectivement, tous les titres émis par les sociétés américaines et européennes. Zucman considère aujourd'hui qu'il s'agit d'une véritable urgence<sup>1170</sup>.

746. Par conséquent, un transfert de la compétence fiscale nationale à une autorité supérieure d'une part, et la réunion des informations en un document unique d'autre part, marquent la centralisation de dispositifs existants. Ces deux idées s'inscrivent dans une démarche volontaire de coopération fiscale par un système de rassemblement. Une autre technique de coopération fiscale consiste en une substitution ou une alimentation des mesures existantes.

#### b) Des dispositifs de remplacement ou de complémentarité avec les instruments en place

747. Du remplacement de l'IS par un autre type d'impôt à la création d'un impôt, d'une taxe ou d'une structure, les mesures fiscales existantes sont secouées.

748. D'abord, la première mesure imaginée pour compléter les dispositifs existants concerne l'instauration d'un impôt supranational sur la fortune proposé en 2013 par le célèbre économiste Thomas Piketty. Une taxe mondiale sur le capital s'affirme, selon ses propos, comme une « utopie utile »<sup>1171</sup> pour contrôler la concurrence fiscale entre les pays. Pour Piketty, la mise en place de cet impôt servirait certes à imposer les grandes fortunes mais surtout à inciter les Etats « à se doter d'outil de transparence financière »<sup>1172</sup>. Cela n'est pas négligeable d'autant plus que « la connaissance qu'ont les autorités publiques des patrimoines est extrêmement faible, extrêmement déficiente pour réguler les crises en cours »<sup>1173</sup>. D'ailleurs, l'économiste a récemment plaidé à nouveau en faveur de cette proposition fiscale et affirme qu'il s'agit d'une des solutions pour rembourser la dette Covid-19 et faciliter la reconstruction économique<sup>1174</sup>.

---

<sup>1169</sup> BENOIT Guillaume, *Un acteur discret détenant 27.000 milliards d'euros d'actifs*, Les Echos, 9 mars 2017

<sup>1170</sup> *Après l'enquête OpenLux, l'appel de 14 économistes et personnalités à « créer d'urgence un cadastre financier européen »*, Le Monde, 9 mars 2021

<sup>1171</sup> PIKETTY Thomas, *Le Capital au XXI siècle*, Le Seuil, Les Livres du Nouveau Monde, 2013, p. 836

<sup>1172</sup> *Pour un impôt mondial sur le capital*, Entretien avec Thomas Piketty, Mediapart, 5 sept. 2013

<sup>1173</sup> Ibid.

<sup>1174</sup> LECLERCQ Axel, *Coronavirus : Thomas Piketty préconise de taxer « les hauts patrimoines privés »*, Positiv, 28 avr. 2020 ; DOMENACH Nicolas, *Rétablir l'ISF pour reconstruire après le*

Son entêtement idéologique ne porte cependant pas ses fruits et sa vision n'est pas partagée compte tenu du rôle désincitatif qu'un tel impôt pourrait jouer<sup>1175</sup>.

749. Ensuite, le remplacement de l'IS est envisagé. En effet, en 2016, les élus Républicains américains ont présenté leurs idées pour réformer la fiscalité des entreprises. Ils ont proposé de remplacer l'IS par un autre impôt : « the destination-based cash flow tax » (DBCFT)<sup>1176</sup>. Traduit de l'anglais par « impôt sur le flux de trésorerie basé sur la destination », le but de ce projet est de lutter contre les incitations fiscales à la délocalisation ou à la manipulation des prix de transfert par les multinationales<sup>1177</sup>. Ces travaux s'inspirent du projet d'Alan Auerbach présenté en 2010 sous le nom de « A Modern Corporate Tax »<sup>1178</sup>.

Cette démarche présente deux éléments majeurs en terme d'imposition.

D'une part, le DBCFT, au taux de 20%, est basé sur la destination. Ainsi, les revenus d'exportation seraient déductibles contrairement aux achats importés qui restent assujettis à la taxe<sup>1179</sup>. On parle d'un « ajustement à la frontière »<sup>1180</sup>.

D'autre part, cette imposition concerne les flux de trésorerie. Cela concerne ainsi les revenus des entreprises déduits du montant de leurs achats, de leurs coûts du travail ainsi que ceux du capital. Le champ d'application du DBCFT n'englobe donc que le profit réalisé<sup>1181</sup>.

Ces caractéristiques rapprochent le DBCFT de la TVA. En effet, le parallèle entre ces deux impôts réside dans le fait que la taxe est perçue dans le lieu où les biens et services sont consommés et n'est contrarié que par la seule exclusion du coût du travail du champ d'application du DBCFT.

---

*coronavirus ?*, Challenges, 7 avr. 2020 ; DAUMAS Cécile, *Thomas Piketty : Pour faire face à la crise du Covid, il faut créer un nouvel impôt sur la fortune*, Libération, 19 mai 2020

<sup>1175</sup> VUILLAUME Marion, *Repenser la justice fiscale à l'échelle mondiale : de l'harmonisation des systèmes fiscaux nationaux à la mise en place d'une fiscalité mondialisée*, Éthique publique, vol 21, n° 2, 2019, §38 à 43

<sup>1176</sup> DEVEREUX Michael, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, European Tax Policy Forum, 2017

<sup>1177</sup> JEAN Sébastien, « *Destination-based cash-flow tax* », *la concurrence fiscale puissance quatre des républicains américains*, CEPII, 16 janv. 2017

<sup>1178</sup> Se traduit de l'anglais par « une taxe moderne sur les sociétés »

<sup>1179</sup> GARNIER Olivier, *La méga-TVA sociale à l'américaine*, L'AGEFI, 30 mars 2017

<sup>1180</sup> DEVEREUX Michael, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, European Tax Policy Forum, 2017, p. 4

<sup>1181</sup> Ibid., p. 4

Toutefois, l'instauration d'un tel impôt fut controversée car cela aurait eu pour conséquence d'accroître les inégalités entre les pays. En effet, certains affirment que les pays étant majoritairement dépendants des exportations ne généreraient que peu de revenus avec le DBCFT compte tenu de la taxation dans le pays où le bien est consommé et non sur leur territoire<sup>1182</sup>.

Cette proposition n'a pas été retenue dans le cadre de la réforme fiscale américaine.

750. Par ailleurs, un troisième projet s'inscrivant dans une volonté de coopération fiscale est signé par Alain et Eric Bocquet, respectivement ancien député et actuel sénateur français. Leur idée est de créer une structure à l'image de la COP21<sup>1183</sup>. L'instauration d'une COP fiscale permettrait de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale et donc de contrôler plus efficacement la concurrence fiscale<sup>1184</sup>. Une COP mondiale de la finance et de la fiscalité nécessiterait, selon eux, la mobilisation de l'ONU en créant une structure sous son égide aux fins de favoriser une vision mondiale d'une fiscalité efficace dans le financement de l'action publique<sup>1185</sup>. Cette idée est accueillie favorablement notamment par le Conseil économique, social et environnemental, les syndicats ou encore les associations<sup>1186</sup>. Elle a d'ailleurs fait l'objet d'une reconnaissance par la remise du prix du « combat pour l'égalité des citoyens devant l'impôt » aux frères Bocquet en janvier 2018<sup>1187</sup>. Soumise le 2 février 2018, cette proposition a toutefois été rejetée par le Sénat le mois suivant<sup>1188</sup>.

751. Enfin, une taxation des transactions monétaires internationales a été suggérée en 1972 sous le nom de « taxe Tobin ». Proposée par le lauréat du « prix Nobel d'économie » James Tobin, celle-ci s'affirmerait comme un instrument stabilisateur du fait de sa capacité à freiner

---

<sup>1182</sup> SHAXSON Nick, *Ten reasons why the Destination Based Cash Flow Tax is a terrible idea*, Tax Justice Network, 28 mars 2019

<sup>1183</sup> Une COP est une grande conférence internationale sur le climat qui réunit les parties à la Convention cadre des Nations Unies sur les changements climatiques de 1992. La COP21 est la 21e conférence. Elle s'est tenue en 2015 et a réuni 195 États et l'Union Européenne.

<sup>1184</sup> FAVRE Hervé, *Pour sa « dernière », Alain Bocquet fait voter son idée de « COP » fiscale*, La Voix du Nord, 2 févr. 2017

<sup>1185</sup> BOQUET Alain et Eric, *Sans domicile fisc*, Le Cherche-Midi, 2016

<sup>1186</sup> MARISSAL Pierrick, *Évasion fiscale. La COP fiscale entame son parcours législatif*, L'Humanité, 18 janv. 2017

<sup>1187</sup> SOUCHEYRE Aurélien, *Ethique en politique. Les frères Bocquet récompensés par l'association Anticor*, L'Humanité, 27 janv. 2018

<sup>1188</sup> Sénat, *Compte rendu intégral des débats*, Séance du 7 mars 2018

la spéculation en limitant la volatilité du taux de change<sup>1189</sup>. Inspirée des travaux de Keynes, cette mesure a comme objectif de collecter les fonds pour les reverser aux pays les moins avancés. Cependant, si les économistes se sont montrés majoritairement défavorables à cette mesure, certains Etats comme la France et l'Allemagne encouragent l'instauration d'une taxe sur les opérations financières depuis la crise financière de 2008<sup>1190</sup>. En France, elle a été soutenue par l'association ATTAC avec un champ d'application élargi à toutes les opérations financières<sup>1191</sup>. C'est durant la deuxième décennie du XXIème siècle qu'un cap est franchi, d'une part, avec le dépôt du projet de directive par la Commission européenne visant à taxer toutes les transactions financières en septembre 2011<sup>1192</sup> et, d'autre part, avec l'adoption d'une loi instaurant une taxe sur les transactions financières en février 2012<sup>1193</sup>.

En France, la taxe sur les transactions financières (TTF) est en application depuis le 1er août 2012. Initialement instaurée par Nicolas Sarkozy au taux de 0,1%, le taux de cette taxe est porté à 0,2% par François Hollande en août 2012, puis à 0,3% en 2017<sup>1194</sup>. Elle rapporte environ 1 milliard d'euros par an à l'Etat<sup>1195</sup>. Bien que jugée néfaste par la doctrine<sup>1196</sup>, une taxe similaire existe également en Belgique, en Italie et en Grèce.

Au niveau européen, il n'existe pas de taxe commune. Bien que onze Etats souhaitent mettre en place une coopération renforcée<sup>1197</sup> dans ce sens (l'Allemagne, la France, l'Italie, l'Autriche, la Belgique, la Grèce, le Portugal, la Slovaquie, la Slovénie, l'Espagne et l'Estonie), ils n'ont toutefois jamais trouvé d'accord. Relancé par la Commission européenne en 2020, ce

---

<sup>1189</sup> JEGOUREL Yves, *La taxe Tobin*, Editions La Découverte, Repère, 2002, p. 3

<sup>1190</sup> La France et l'Allemagne ressuscitent la taxe sur les transactions financières, Huffington Post, 3 déc. 2012

<sup>1191</sup> ALBERTINI Dominique, *Taxe Tobin : James Tobin l'aurait-il soutenue ?*, Libération, 9 janv. 2012

<sup>1192</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE*, COM(2011), 594 final 2011/0261 (CNS), 28 sept. 2011

<sup>1193</sup> Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 5 : JO n°64 du 15 mars 2012

<sup>1194</sup> Loi n° 2016-1917 du 29 déc. 2016 de finances pour 2017, art. 25 : JO n°303 du 30 déc. 2016

<sup>1195</sup> COUET Isabelle, *La taxe sur les transactions financières va rapporter plus que prévu à l'Etat*, Les Echos, 16 sept. 2020

<sup>1196</sup> ROGOFF Roger, *La taxe sur les transactions financières, une idée néfaste*, Les Echos, 9 juin 2016

<sup>1197</sup> Le mécanisme de coopération renforcée est rendue possible par l'article 20 du TUE. Celui-ci permet de contrer l'unanimité exigée par l'article 115 du TFUE et de faire avancer un projet en ne comptant que les Etats partisans et en laissant de côté les plus réticents.

projet reste bloqué notamment par les Pays-Bas et le Danemark<sup>1198</sup>. Les pays souhaitant y participer sont désormais au nombre de dix, l'Estonie s'étant retiré<sup>1199</sup>. Si les estimations initiales prévoyaient qu'une TTF européenne pourrait générer 35 milliards d'euros par an, ce chiffre a été revu à la baisse par la suite et se situerait aux alentours de 3,5 milliards d'euros par an<sup>1200</sup>. Malgré la relance de la France et de l'Allemagne<sup>1201</sup>, une taxe commune sur les transactions financières est encore incertaine à l'heure actuelle. Elle est pourtant approuvée par la majorité de la population française, allemande et italienne<sup>1202</sup> et serait la taxe la plus populaire au monde<sup>1203</sup>. Ainsi, « le chemin à parcourir est encore long »<sup>1204</sup>.

752. A l'échelle internationale, l'instauration de ces différents instruments pourrait faire progresser la coopération fiscale à grand pas. Leur absence dans le paysage fiscal la rend, de ce fait, plus difficile. C'est ainsi que l'Union européenne dépoussière une ancienne stratégie.

## **B) Le projet utopique d'une harmonisation fiscale européenne**

753. L'idée d'une harmonisation fiscale à l'échelle européenne avait été avancée (1) mais n'a pas été retenue. Une nouvelle proposition voit alors le jour dans le but de recueillir l'unanimité (2).

---

<sup>1198</sup> GUIBERT Christelle, *Ces Européens veulent taxer les transactions financières*, Ouest France, 9 nov. 2020

<sup>1199</sup> BONGRAND Solène, *Plan de relance : Bruxelles veut à nouveau taxer les transactions financières*, Les Echos, 28 juill. 2020

<sup>1200</sup> Ibid.

<sup>1201</sup> Conseil de l'Union européenne, *Directive du Conseil mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières - Débat d'orientation/État des travaux*, n°10097/19, 7 juin 2019

<sup>1202</sup> CAPELLE-BLANCHARD Gunther, *La taxation des transactions financières : une vraie bonne idée*, Revue du conseil scientifique, Autorité des marchés financiers, Oct. 2017, p. 4

<sup>1203</sup> EKELAND Ivar et ROCHET Jean-Charles, *Pour une véritable taxe sur les transactions financières*, Revue d'économie financière, vol 133, n°1, 2019, p. 245

<sup>1204</sup> FOURNIER Alice, *L'éternel retour de la taxe européenne sur les transactions financières*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 143, p. 7

## 1. Le projet cohérent et opportun de l'ACCIS

754. L'établissement d'une Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS) visant à établir un système européen unique a été imaginé il y a vingt ans (a). Ce projet offre un cadre d'imposition des sociétés compétitif au sein de l'Union européenne (b).

### a) Une décennie pour un premier pas vers l'aboutissement du projet ACCIS

755. Une réflexion autour de l'instauration d'une assiette commune consolidée pour l'IS au sein de l'Union européenne a été initiée il y a 20 ans<sup>1205</sup>.

756. En 2001, des travaux de la Commission des communautés européennes intitulés « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne » ont été lancés<sup>1206</sup>, puis confirmés en 2003 par une nouvelle communication nommée « un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants »<sup>1207</sup>.

757. Par la suite, le succès d'une note informelle élaborée par la Commission et examinée lors du Conseil ECOFIN de septembre 2004, a encouragé la création d'un groupe de travail de la Commission pour faire avancer les travaux sur l'ACCIS<sup>1208</sup>.

758. Trois ans plus tard, en 2007, la communication de la Commission « Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'Union européenne : progrès accomplis en

---

<sup>1205</sup> *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe: quelle stratégie adopter ?*, Ernst & Young, Mai 2016, p. 25

<sup>1206</sup> Commission des communautés européennes, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, COM(2001) 582 final, 23 oct. 2001

<sup>1207</sup> Commission des communautés européennes, *Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants*, COM(2001) 726 final, 24 nov. 2003

<sup>1208</sup> HAYAT Mirko et LENOIR Noëlle, *Vers un impôt européen sur les sociétés, Pour une convergence fiscale européenne*, Rapport du Cercle des Européens, 2011, p. 51

2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) » est adoptée<sup>1209</sup>.

759. De telles avancées encouragent alors la Commission à aller plus loin dans sa démarche. C'est ainsi que le 16 mars 2011, la Commission européenne présente la proposition de directive d'un système fiscal européen unique pour les entités soumises à l'IS à travers le projet ACCIS<sup>1210</sup>. Celui-ci permettrait l'élaboration d'un ensemble unique de règles au sein de l'Union européenne.

D'une part, une telle mesure vise à déterminer le revenu imposable des sociétés exerçant des activités transfrontalières au niveau de l'Union européenne et non aux différents régimes nationaux dans lesquels l'activité est exercée. Ce volet est l'ACIS (Assiette Commune)<sup>1211</sup>. Ensuite, les résultats imposables consolidés du groupe seraient répartis entre chacune des sociétés qui le constituent et chaque Etat membre pourrait alors soumettre les bénéfices des sociétés résidentes de cet Etat à son propre taux. Ce second volet est l'ACCIS (Assiette Commune Consolidée)<sup>1212</sup>. L'ACIS et l'ACCIS représentent la volonté d'un système européen unique et d'une harmonisation de l'assiette de l'IS.

D'autre part, une seule déclaration fiscale consolidée pour l'ensemble de leurs activités au sein de l'Union européenne devra être remplie et remplace ainsi les multiples déclarations<sup>1213</sup>. C'est le principe du guichet unique.

#### b) L'apport du projet ACCIS

760. La Commission indique que « l'ACCIS apporte une solution globale aux problèmes actuels de la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne. Elle pourrait contribuer grandement à l'amélioration de l'environnement des entreprises dans le marché unique, en le

---

<sup>1209</sup> Commission des communautés européennes, *Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*, COM(2001) 223 final, 2 mai 2007

<sup>1210</sup> Commission des communautés européennes, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2011), 121 final 2011/0058 (CNS), 3 oct. 2011

<sup>1211</sup> Ibid., p. 8

<sup>1212</sup> Ibid., p. 8

<sup>1213</sup> Ibid., p. 13

rendant plus simple et moins onéreux pour les activités transfrontalières. Dans le même temps, elle pourrait constituer un instrument puissant pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises en supprimant les disparités entre les systèmes nationaux et en établissant des dispositions communes en matière de lutte contre l'évasion fiscale »<sup>1214</sup>.

761. Par conséquent, trois apports s'en dégagent.

D'abord, l'environnement des entreprises dans le marché unique serait amélioré. En proposant la mise en place d'un système unifié, d'un calcul du revenu imposable simplifié et d'un guichet unique, les formalités administratives se voient allégées.

Ensuite, l'ACCIS permettrait de combattre l'évasion fiscale en éliminant les disparités entre les systèmes nationaux. Ainsi, les possibilités de pratiques fiscales dommageables seraient réduites. Le but de la directive s'inscrit alors dans la mise à mal de l'optimisation fiscale des multinationales. Les Etats délaissés dans les montages fiscaux qu'effectuent les grands groupes y voient une aubaine. Pour les groupes français, l'ACCIS est même susceptible de générer un gain fiscal dans certains cas<sup>1215</sup>. En effet, certains pays comme la France ou l'Allemagne avec des taux d'IS plus importants que la moyenne ne peuvent qu'être favorables à l'adoption de la directive ACCIS. En revanche, il paraît normal que les Etats présentant une fiscalité plus avantageuse comme l'Irlande y soient opposés<sup>1216</sup>.

Enfin, l'ACCIS s'affirmerait comme un instrument de stimulation de la croissance, de l'emploi et de l'investissement au sein de l'Union européenne<sup>1217</sup>. En effet, l'investissement pourrait voir son taux augmenter de 3,4%<sup>1218</sup>. Une progression serait notable également pour l'emploi (0,6%) et la croissance (1,2%)<sup>1219</sup>.

---

<sup>1214</sup> Commission européenne, *Questions et réponses sur la relance de l'ACCIS*, 17 juin 2015, accessible sur [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO\\_15\\_5174](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_15_5174) [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1215</sup> GUTMANN Daniel, *Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français*, *Revue de droit fiscal*, n°47, 22 nov. 2012, ét. 528

<sup>1216</sup> Voir Annexe 13 : *Conséquences budgétaires de l'ACCIS et position des États*

<sup>1217</sup> Commission européenne, *Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés*, <https://ec.europa.eu/>

<sup>1218</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires européennes sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, n°4513, 16 févr. 2017

<sup>1219</sup> *Ibid.*

762. Cette harmonisation fiscale a été largement reconnue mais n'est toutefois pas à un stade avancé après une décennie de réflexion sur le sujet, faute d'accord unanime entre les Etats membres. Ce n'est qu'en 2016 que la Commission européenne donnera une nouvelle impulsion au projet ACCIS.

## 2. Une relance ambitieuse mais dangereuse par une mise en œuvre bipartite de la Directive

763. La Commission européenne relance le projet ACCIS en 2016 (a). Si sa relance est bien accueillie, tel n'est pas le cas des modalités de sa mise en œuvre (b).

### a) La relance du projet ACCIS en réponse aux scandales fiscaux

764. Face à la succession d'affaires d'évasion fiscale qui ont marqué la deuxième décennie du XXI<sup>ème</sup> siècle, Pierre Moscovici, Commissaire européen jusqu'en 2019, a fait du projet ACCIS un axe de travail prioritaire. Il a d'ailleurs considéré que « son mandat ne pourrait être considéré comme satisfaisant si le projet n'aboutit pas »<sup>1220</sup>. La Commission a alors relancé le projet dès 2016<sup>1221</sup> en apportant quelques modifications au projet initial.

765. La première évolution concerne le caractère obligatoire des dispositions de la directive ACCIS. Si les règles étaient optionnelles selon la proposition ACCIS initiale, la nouvelle version du projet prévoit de les rendre obligatoires aux multinationales présentant un chiffre d'affaires de 750 millions d'euros<sup>1222</sup>. Ce seuil fait toutefois l'objet de vives critiques. En effet, non seulement le chiffre d'affaires en lui-même peut ne pas refléter la réalité d'une entreprise, mais des distorsions de concurrence entre les grandes multinationales et les groupes de plus

---

<sup>1220</sup> LASTENNET Jules, *Le projet d'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, Toute l'Europe, 6 avr. 2018

<sup>1221</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), 25 oct. 2016 ; Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), 25 oct. 2016

<sup>1222</sup> Ibid., art. 2, 1 c)

petite taille pourraient aussi se dégager de ce seuil<sup>1223</sup>. Un député européen conseille même de l'abaisser à 40 millions d'euros puis de le réduire progressivement à zéro<sup>1224</sup>.

766. La deuxième modification est relative à son incitation en faveur de l'investissement dans la recherche et le développement (R&D)<sup>1225</sup>. La directive prévoit une « super-déduction » en faveur des activités de recherche et développement, c'est-à-dire que les entreprises réalisant des investissements en R&D peuvent déduire de leurs charges une partie importante des dépenses engagées en la matière<sup>1226</sup>.

767. La troisième nouveauté porte sur la stabilité du financement par l'introduction d'un mécanisme de déduction pour la croissance et l'investissement (DCI)<sup>1227</sup>. Cela mettrait fin au « biais fiscal en faveur de la dette », c'est-à-dire à la différence de traitement fiscal accordé au financement par l'emprunt d'une part, et au financement par les fonds propres, d'autre part<sup>1228</sup>. Il en ressortirait une stabilité économique plus grande.

768. Le quatrième et dernier nouvel apport concerne les modalités d'introduction du système ACCIS, point présentant une difficulté quant à sa mise en oeuvre binaire.

#### b) Une implémentation en deux étapes discutée

769. La relance de l'ACCIS se ferait en 2 étapes : l'assiette commune (ACIS) dans un premier temps, puis la consolidation (ACCIS) dans un second temps. L'ACIS consiste en la

---

<sup>1223</sup> SIQUIER-DELOT Delphine, *Le caractère obligatoire de l'ACCIS en question*, Editions Francis Lefebvre - La Quotidienne, 14 déc. 2017

<sup>1224</sup> SIQUIER-DELOT Delphine, *L'ACCIS à l'aune de la compétitivité des entreprises en Europe*, Institut Frieland, Oct. 2017, p. 16

<sup>1225</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), 25 oct. 2016, art. 9

<sup>1226</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires européennes sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, n°4513, 16 févr. 2017, p. 26

<sup>1227</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), 25 oct. 2016, art. 11

<sup>1228</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires européennes sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, n°4513, 16 févr. 2017, p. 26

standardisation du calcul de l'assiette de l'IS dans tous les pays européens tandis que l'ACCIS désigne la nouvelle méthode qui est le partage de la base taxable des multinationales entre les Etats où elles ont une présence.

770. Le 25 octobre 2016, deux propositions de directive ont été publiées. L'une est relative à l'assiette commune pour l'IS (ACIS)<sup>1229</sup>, l'autre à l'assiette commune consolidée (ACCIS)<sup>1230</sup>.

771. Cette double étape rend la mise en œuvre du projet dangereuse, car le passage de l'ACIS à l'ACCIS est très hypothétique et l'absence de consolidation accélérerait la concurrence fiscale<sup>1231</sup>. En revanche, une fois l'adoption des deux directives effectuée, cela pourrait « rendre plus transparente et lisible la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne »<sup>1232</sup>. Les directives ACCIS s'affirment donc comme des outils efficaces dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique.

772. Il convient de souligner qu'« aucun État ne constaterait un impact positif budgétaire immédiat de l'adoption des nouvelles règles de l'assiette commune »<sup>1233</sup>. En effet, selon le Conseil des prélèvements obligatoires, les petits pays seraient gagnants dès la première phase du projet compte tenu que « des assiettes plus homogènes renforcent l'efficacité des stratégies de concurrence fiscale par les taux »<sup>1234</sup>. Au contraire, les grands pays étant moins offensifs en matière de concurrence fiscale, l'ACCIS « accentuerait le caractère défavorable de leur position en matière de taux, mais la consolidation et la répartition de l'assiette pourraient leur être

---

<sup>1229</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), 25 oct. 2016

<sup>1230</sup> Commission européenne, *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), 25 oct. 2016

<sup>1231</sup> BROUSSELE Damien, *La concurrence fiscale et les projets d'harmonisation de l'Impôt sur les Sociétés dans l'Union européenne*, Bulletin de l'Observatoire des politiques économiques en Europe, n°36, 2017

<sup>1232</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires européennes sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, n°4513, 16 févr. 2017, p. 67

<sup>1233</sup> *Compétition fiscale et projet d'assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ?*, Ernst & Young, Mai 2016

<sup>1234</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte*, Déc. 2016, p. 103

davantage profitables »<sup>1235</sup>. Ainsi, un groupe français aura tout intérêt à espérer un laps de temps relativement court entre la première et la deuxième phase.

773. L'absence d'impact positif en terme budgétaire pour une partie significative des Etats de l'Union européenne est notable<sup>1236</sup>. Par exemple, la France connaîtrait des pertes avec l'adoption de ce projet car le crédit d'impôt recherche que l'Etat français accorde est plus avantageux pour une grande entreprise que le système proposé par la Commission. Si la Commission des Affaires Européennes s'est interrogée sur la comptabilité des deux dispositifs, le Conseil des prélèvements obligatoires rappelle que « l'ACCIS est un mécanisme dont on voit mal comment il pourrait cohabiter avec le crédit d'impôt recherche sans s'y substituer »<sup>1237</sup>. L'ACCIS menace donc le crédit d'impôt recherche qui représente un atout non négligeable dans l'attractivité fiscale de la France.

774. Le 15 mars 2018, le projet ACCIS a recueilli la majorité des voix des députés de l'Union européenne (438 voix en faveur de l'ACCIS, 145 contre et 69 abstentions)<sup>1238</sup>. Les Etats membres doivent alors s'accorder. Néanmoins, l'unanimité est requise et certains pays maintiennent leur opposition à l'adoption d'un tel projet.

775. Pour conclure, le projet ACCIS est né au début du XXIème siècle. Son but est d'établir un système européen unique. Ainsi, un groupe de sociétés, qui était soumis à plusieurs règles fiscales et à différentes obligations déclaratives dans chaque Etat où les filiales sont établies, aurait une assiette commune à tout le groupe et une seule déclaration à établir. Par ailleurs, les règles de prix de transfert seraient remplacées par une consolidation et une répartition de l'assiette dans chacun des Etats où le groupe est établi. Enfin, les difficultés de compensation des pertes seraient améliorées et la compensation deviendrait automatique<sup>1239</sup>.

L'apport est double : les entreprises y voient une simplification tandis que l'administration fiscale y perçoit un instrument d'encadrement de la concurrence fiscale entre

---

<sup>1235</sup> Ibid., p. 103

<sup>1236</sup> Voir Annexe 13 A : *Conséquences budgétaires de l'ACCIS pour les Etats*

<sup>1237</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte*, Déc. 2016

<sup>1238</sup> *Le projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) a été adopté par le Parlement européen*, Fiscal online, 15 mars 2018

<sup>1239</sup> Voir Annexe 13 B : *Conséquences de l'ACCIS pour un groupe d'entreprises*

Etats. Relancé en 2016, le projet ACCIS serait adopté en deux temps, ce qui a conquis le Parlement mais pas les Etats. Faute d'unanimité, le projet est alors bloqué.

776. En s'appuyant sur les arguments cités ci-dessus, la clé la plus pertinente pour faire naître un projet comme ACCIS serait un transfert de la compétence fiscale nationale à une autorité communautaire. En effet, l'exigence d'unanimité entre les Etats membres serait de ce fait écartée. Une telle idée s'inspire notamment de l'Office européen de la lutte antifraude (OLAF). Cet organe est chargé d'une action administrative : la protection des intérêts financiers de l'Union européenne. Il s'agirait alors de transposer cette initiative dans le cadre de la concurrence fiscale afin de pouvoir la maîtriser plus efficacement.

A un tel stade, s'il existe un juge européen, un droit européen, un organe européen de lutte contre la fraude, pourquoi la porte se fermerait-elle devant un impôt européen sous les commandes d'une autorité fiscale européenne ?

### **Conclusion de la Section**

777. Les outils de contrôle de la concurrence fiscale étatique trouvent leur source dans les travaux de l'Union européenne et l'OCDE. S'ils ont beaucoup œuvré, les moyens actuels de lutte contre la concurrence fiscale dommageable présentent un bilan d'efficacité loin d'être satisfaisant. Il convient ainsi de trouver d'autres instruments pour encadrer la concurrence fiscale. La clause de la nation la plus favorisée au sein des conventions fiscales bilatérales pourrait trouver une place dans la recherche d'une coordination fiscale mais cet outil fait l'objet de controverses quant à son intérêt dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique.

### **Section 2 : L'intérêt discuté de la clause de la nation la plus favorisée dans les conventions fiscales bilatérales**

778. La clause de la nation la plus favorisée existe depuis plusieurs siècles et permet d'assurer une concurrence saine entre différents pays (§1). Cependant, sa fonction est minimale en matière fiscale (§2).

## **§1 - Une méthode ancienne de maîtrise de la concurrence entre les Etats**

779. Bien que l'origine de la clause de la nation la plus favorisée (clause NPF) soit ancienne, son utilisation est aujourd'hui fréquente (A). L'objectif d'une telle clause est d'instaurer une égalité entre Etats, ce qui favorise la maîtrise de la concurrence étatique (B).

### **A) L'usage largement répandu d'une clause historique**

780. La clause de la nation la plus favorisée voit le jour au XII<sup>ème</sup> siècle (1) et s'inscrit progressivement comme un véritable pilier du système commercial (2).

#### **1. La consécration du dispositif dès le XII<sup>e</sup> siècle**

781. La clause de la nation la plus favorisée est née au XII<sup>ème</sup> siècle sous une forme conditionnelle (a). Elle n'évoluera qu'un siècle plus tard (b).

##### **a) Une clause originellement conditionnelle**

782. L'origine de la clause de la nation la plus favorisée remonte au XII<sup>ème</sup> siècle et trouve sa place dans des traités d'amitié, de commerce ou encore de navigation<sup>1240</sup>. Elle figure notamment dans le traité de 1290 conclu entre le Royaume d'Aragon et le Sultanat mamelouk du Caire<sup>1241</sup> et dans un traité de paix signé en 1231 entre la République de Venise et le sultan hafside de Tunis, Abû Zakariyâ Yahyâ<sup>1242</sup>.

783. Toutefois, l'expression « clause de la nation la plus favorisée » n'entre véritablement dans la coutume qu'au cours du XVIII<sup>ème</sup> siècle. En 1778, les États-Unis et la France signent un Traité d'amitié et de commerce<sup>1243</sup> au sein duquel il est indiqué que « les Sujets du Roi Très-

---

<sup>1240</sup> Nations Unies, *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, p. 9

<sup>1241</sup> COULON Damien, *Barcelone et le grand commerce d'Orient au Moyen Âge : un siècle de relations avec l'Égypte et la Syrie-Palestine*, N° 27, Éditions Casa de Velázquez, 2004, p. 44 et 45

<sup>1242</sup> LEVY Lionel, *Venise et l'émirat Hafside de Tunis (1231-1535)*, L'Harmattan, Paris, 1999

<sup>1243</sup> Le traité d'amitié et de commerce franco-américain a été signé entre le Roi de France et les États-Unis de l'Amérique septentrionale le 6 février 1778 à Paris

Chrétien ne payeront dans les ports, havres, rades, contrées, îles, cités et lieux des États-Unis ou d'aucun d'entre eux, d'autres ni plus grands droits et impôts, de quelque nature qu'ils puissent être, et quelque nom qu'ils puissent avoir, que ceux que les Nations les plus favorisées sont ou seront tenues de payer; et ils jouiront de tous les droits, privilèges, immunités et exemptions en fait de négoce, navigation et commerce, soit en passant d'un port desdits États à un autre, soit en y allant ou en revenant de quelque partie ou pour quelque partie du Monde que ce soit, dont les Nations susdites jouissent ou jouiront »<sup>1244</sup>. De plus, l'article suivant dispose que « les Sujets, peuples et habitants desdits États-Unis et de chacun d'eux, ne payeront dans les ports, havres, rades, îles, villes et places de la domination de sa Majesté Très-Chrétienne en Europe, d'autres ni plus grands droits ou impôts, de quelque nature qu'ils puissent être, et quelque nom qu'ils puissent avoir, que les Nations les plus favorisées sont ou seront tenues de payer, et ils jouiront de tous les droits, libertés, privilèges, immunités et exemptions, en fait de négoce, navigation et commerce, soit en passant d'un port à un autre desdits États du Roi Très-Chrétien en Europe, soit en y allant ou en revenant de quelque partie ou pour quelque partie du Monde que ce soit, dont les Nations susdites jouissent ou jouiront »<sup>1245</sup>.

En l'espèce, cette clause de la nation la plus favorisée met en place une condition : des avantages seront octroyés par un État à un autre qu'en cas de réciprocité, c'est-à-dire uniquement si l'État bénéficiaire s'engage à faire bénéficier les mêmes avantages auxquels il a droit à l'Etat avec lequel il conclut.

784. Il en est de même pour le Traité d'amitié, de navigation et de commerce signé entre les États-Unis et la Grande-Bretagne en 1794<sup>1246</sup>, connu sous le nom de « Traité de Jay », selon lequel « Il est convenu qu'il ne sera point payé d'autres ni plus forts droits par les vaisseaux ou les marchandises d'une partie dans les ports de l'autre, que ceux qui sont payés par les vaisseaux et marchandises des autres nations. Et il ne sera point imposé de droits plus forts dans un pays sur l'importation des articles du cru, produit ou manufacture de l'autre, que ceux qui sont ou seront payables sur l'importation de semblables articles du cru, produit ou manufacture d'aucun autre pays étranger. Et il ne sera fait de prohibition sur l'importation d'aucun article dans les

---

<sup>1244</sup> Traité d'amitié et de commerce franco-américain signé entre le Roi de France et les États-Unis de l'Amérique septentrionale, 6 févr. 1778, Paris, art. 3.d

<sup>1245</sup> Ibid., art. 4

<sup>1246</sup> Le traité d'amitié, de navigation et de commerce anglo-américain a été signé entre la Grande-Bretagne et les États-Unis d'Amérique le 19 novembre 1795 à Londres

territoires des deux pays qui ne s'étendra pas également à toutes les autres nations »<sup>1247</sup>. Effectivement, cette clause est également soumise à condition.

785. Ce n'est que par la suite que l'approche conditionnelle disparaît en partie. En effet, son utilisation ultérieure s'observe uniquement dans trois domaines, à savoir les immunités et fonctions consulaires, les questions de droit international privé et les questions généralement réglées par les traités d'établissement<sup>1248</sup>.

786. La clause de la nation la plus favorisée sans condition est apparue dans les traités de droit international public au sein duquel ce type de clause permet d'assurer une non-discrimination entre les États en matière de politique commerciale.

#### b) L'apparition fragile d'une inconditionnalité dans la clause

787. Un siècle plus tard, le caractère inconditionnel de la clause de la nation la plus favorisée fait son entrée sur scène comme le démontre le Traité de commerce signé entre la Grande-Bretagne et la France en 1860<sup>1249</sup>, connu sous le nom de « Traité Cobden-Chevalier »<sup>1250</sup>. Ce traité visait à abolir les taxes douanières sur les matières premières et certains produits alimentaires entre les deux États<sup>1251</sup>.

788. Bien que la première guerre mondiale et la grande dépression de 1929 ait fragilisé cette approche, l'inconditionnalité revient en force dès 1949 lors de la négociation de la Charte de La Havane<sup>1252</sup>. Bien que celle-ci ne soit jamais entrée en vigueur, le régime inconditionnel qu'elle institue sert de base au système commercial.

---

<sup>1247</sup> Traité d'amitié, de navigation et de commerce anglo-américain signé entre la Grande-Bretagne et les États-Unis d'Amérique, Londres, 19 nov. 1795, art. 15

<sup>1248</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, partie 2, p. 43, §31

<sup>1249</sup> Traité de commerce signé entre la Grande-Bretagne et la France, Londres, 23 janv. 1860

<sup>1250</sup> Nations Unies, *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, p. 10

<sup>1251</sup> CADIER Gabrielle, *Les conséquences du traité de 1860 sur le commerce franco-britannique*, Histoire, économie et société, 1988, 7<sup>e</sup> année, n°3, p. 355

<sup>1252</sup> Nations Unies, *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, p. 11

## 2. L'inscription progressive de la clause comme pilier du système commercial

789. Le traitement de la nation la plus favorisée apparaît dans un accord multilatéral au milieu du XX<sup>ème</sup> siècle (a), ce qui le propulse à une place privilégiée au sein de la politique commerciale et en fait un élément actuellement incontournable en la matière (b).

### a) L'émergence du traitement de la nation la plus favorisée dans un accord multilatéral

790. Le traitement de la nation la plus favorisée sous sa forme inconditionnelle apparaît dans le GATT<sup>1253</sup> de 1947 au sein de son premier article : « 1. Tous avantages, faveurs, privilèges ou immunités accordés par une Partie contractante à un produit originaire ou à destination de tout autre pays seront, immédiatement et sans condition, étendus à tout produit similaire originaire ou à destination du territoire de toutes les autres parties contractantes. Cette disposition concerne les droits de douane et les impositions de toute nature perçus à l'importation ou à l'exportation ou à l'occasion de l'importation ou de l'exportation, ainsi que ceux qui frappent les transferts internationaux de fonds effectués en règlement des importations ou des exportations, le mode de perception de ces droits et impositions, l'ensemble de la réglementation et des formalités afférentes aux importations ou aux exportations ainsi que toutes les questions qui font l'objet des paragraphes 2 et 4 de l'article III ». C'est ainsi qu'une telle clause devient un pilier du système commercial.

791. D'ailleurs, la Commission du droit international (CDI) a même élaboré le « projet d'articles sur les clauses de la nation la plus favorisée » en 1964<sup>1254</sup>. Elle appuie ainsi l'importance du rôle du traitement de la nation la plus favorisée dans le commerce international<sup>1255</sup>. Malgré les recommandations émises à l'encontre de l'Assemblée générale des Nations Unies, une codification de ce projet n'a toutefois jamais été établie.

792. En tout état de cause, l'influence sur les relations commerciales, bilatérales ou multilatérales, se fait ressentir. En effet, la déclaration de l'OCDE sur l'investissement

---

<sup>1253</sup> L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), signé en 1947, régit le commerce international des marchandises. Le 1er janvier 1995, l'OMC a remplacé le GATT.

<sup>1254</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, Vol 2, Partie 2, p. 10, §15

<sup>1255</sup> OCDE, *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, Éditions OCDE, 2004, p. 10

international et les entreprises multinationales, adoptée en 1976, oblige tout traité bilatéral d'investissement, accord de libre-échange et accord de partenariat économique conclu par les Etats membres de l'OCDE, à comporter une clause de traitement de la nation la plus favorisée<sup>1256</sup>.

#### b) L'utilisation automatique entre les pays de l'Organisation mondiale du commerce

793. Initialement restreinte au commerce des marchandises, la clause de la nation la plus favorisée s'étend par la suite au commerce des services<sup>1257</sup> et aux aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce<sup>1258</sup>. Adoptés en 1994, ces deux textes sont annexés à l'Accord instituant l'organisation mondiale du commerce (OMC). L'acte fondateur de l'OMC concerne alors trois secteurs : les marchandises (reprise du GATT), les services (AGCS) et la propriété intellectuelle (ADPIC).

794. Aujourd'hui, les clauses de la nation la plus favorisée s'appliquent de manière automatique entre les pays de l'OMC. Ainsi, une telle clause s'affirme comme la pierre angulaire de cette organisation<sup>1259</sup>. Tout avantage accordé par un Etat membre à un autre doit être alors automatiquement étendu et sans conditions aux produits similaires des autres Etats membres de l'OMC<sup>1260</sup> comme le stipulent les Accords de l'OMC<sup>1261</sup>.

---

<sup>1256</sup> Nations Unies, *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, p. 12

<sup>1257</sup> Accord général sur le commerce des services (AGCS)

<sup>1258</sup> Accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce (ADPIC)

<sup>1259</sup> Organe d'appel de l'OMC, *Rapport dans l'affaire Canada c/ Automobiles*, 31 mai 2000, §69 ; Organe d'appel de l'OMC, *Rapport dans l'affaire CE c/ Préférences tarifaires*, 7 avr. 2004, §104 ; Organe d'appel de l'OMC, *Rapport dans l'affaire États-Unis c/ Article 211 de la loi générale portant ouverture de crédits*, 2 janv. 2002, §297

<sup>1260</sup> NIKIEMA Suzy, *La clause de la nation la plus favorisée dans les traités d'investissement*, Série bonnes pratiques de l'IISD, Févr. 2017, p. 2

<sup>1261</sup> L'OMC a été institué par l'Accord de Marrakech de 1994

## **B) Un principe d'aspect opportun par l'instauration d'un pied d'égalité entre les Etats**

795. Le principe de la clause de la nation la plus favorisée a été conçu pour instaurer une égalité de traitement entre les pays (1). Son pouvoir n'est toutefois pas absolu. Cette lutte contre la différence de traitement connaît en effet des exceptions (2).

### 1. L'abolition des régimes de faveur

796. Grâce à la clause de la nation la plus favorisée, la lutte contre les régimes de faveur se poursuit. En effet, cette clause prône l'égalité entre les Etats (a) et peut être invoquée sous réserve du respect des principes généraux (b).

#### a) La recherche d'une égalité

797. Le projet d'articles de la nation la plus favorisée la définit comme « une disposition conventionnelle par laquelle un État assume à l'égard d'un autre État l'obligation d'accorder le traitement de la nation la plus favorisée dans un domaine convenu de relations »<sup>1262</sup>. Le traitement est celui qui est « accordé par l'État concédant à l'État bénéficiaire, ou à des personnes ou à des choses se trouvant dans un rapport déterminé avec cet État, non moins favorable que le traitement conféré par l'État concédant à un État tiers ou à des personnes ou à des choses se trouvant dans le même rapport avec cet État tiers »<sup>1263</sup>.

798. Par conséquent, la clause de la nation la plus favorisée a pour objectif d'installer une égalité entre les Etats. Dans le contexte fiscal, cela permettrait d'abolir les régimes de faveur, de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et de maîtriser ainsi plus aisément la concurrence fiscale étatique.

#### b) Le respect des principes généraux

799. Lorsqu'une clause de la nation la plus favorisée est invoquée, il convient de veiller à ce qu'elle n'entrave « aucune disposition par ailleurs établie d'un commun accord entre

---

<sup>1262</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 4

<sup>1263</sup> *Ibid.*, art. 5

l'État concédant et l'État bénéficiaire »<sup>1264</sup>. Le contenu de la clause concernée pourra donc varier selon les cas. Ce type de clause n'a effectivement pas de signification universelle.

800. Selon les travaux de la Commission du droit international, la clause de la nation la plus favorisée revêt la forme d'une disposition d'un traité. Le texte doit ainsi être interprété conformément aux principes de l'interprétation des traités, c'est-à-dire « de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but »<sup>1265</sup>. Le texte, l'objet et le but sont donc liés. L'approche doit ainsi être globale. De ce fait, « même si les termes sont clairs, si leur application produit un résultat manifestement déraisonnable, une autre interprétation doit être recherchée »<sup>1266</sup>.

801. La clause de la nation la plus favorisée se distingue de la clause d'égalité de traitement et de non-discrimination dans le sens où tout traitement plus favorable doit être acquis dans le cadre d'un traitement de la nation la plus favorisée<sup>1267</sup>. Les motifs qui ont conduit à différencier les traitements ne sont donc pas pris en compte, à la différence de la clause d'égalité de traitement et de non-discrimination au sein desquelles il peut exister des raisons expliquant qu'il est parfois légitime de différencier les traitements<sup>1268</sup>. La marge de manoeuvre du juge est alors restreinte compte tenu qu'il doit « se conformer à la lettre des traités » et ne peut en aucun cas « dégager des motifs légitimes de différenciation autres que ceux définis dans le traité de base »<sup>1269</sup>.

802. Par ailleurs, la clause de la nation la plus favorisée est une clause par laquelle un État (l'État concédant) s'engage envers un autre État (l'État bénéficiaire) à accorder un traitement de la nation la plus favorisée dans une sphère convenue de relations et par lequel l'État bénéficiaire accepte ce traitement<sup>1270</sup>. L'obligation est donc réciproque : chaque État est tenu de respecter

---

<sup>1264</sup> Ibid., art. 29

<sup>1265</sup> Convention de Vienne, art. 31.1

<sup>1266</sup> Commission des Nations unies pour le droit commercial international, *Methanex Corporation c/ États-Unis d'Amérique*, Décision finale sur la compétence et le fond, 3 août 2005, Partie IV, §27

<sup>1267</sup> CREPET DAIGREMONT Claire, La clause de la nation la plus favorisée, *Revue Générale de Droit International Public*, Paris, Pedone, 2015, p. 410

<sup>1268</sup> Ibid., p. 410

<sup>1269</sup> Ibid., p. 410

<sup>1270</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 4

son engagement. L'Etat bénéficiaire est toutefois limité dans l'étendue des avantages auxquels il peut prétendre puisque ce choix revient à l'État concédant<sup>1271</sup>.

## 2. Les exceptions majeures à l'application de la clause de la nation la plus favorisée

803. Le traitement de la nation la plus favorisée présente deux exceptions. Il ne s'applique pas aux zones de libre-échange, aux unions douanières (a) et aux accords de commerce préférentiels (b).

### a) Les zones de libre-échange et aux unions douanières

804. Les zones de libre-échange et unions douanières constituent, depuis longtemps, des exceptions au traitement de la nation la plus favorisée<sup>1272</sup>.

805. Une zone de libre-échange est « un groupe de deux ou plusieurs territoires douaniers entre lesquels les droits de douane et les autres réglementations commerciales restrictives [...] sont éliminés pour l'essentiel des échanges commerciaux portant sur les produits originaires des territoires constitutifs de la zone de libre-échange »<sup>1273</sup>. Il s'agit donc d'une zone au sein de laquelle les droits de douanes entre pays signataires et l'indépendance des politiques tarifaires extérieures sont supprimés. Par exemple, la zone de libre-échange de l'Association des Nations d'Asie du Sud-Est (ASEAN) est un accord signé en 1992 qui regroupe 10 Etats (Birmanie, Brunei, Cambodge, Indonésie, Laos, Malaisie, Philippines, Singapour, Viêt Nam, Thaïlande). Il en est de même pour l'Accord de libre-échange nord-américain (ALENA) de 1994 (devenu ACEUM en 2018), qui rassemble les gouvernements des États-Unis, du Canada et du Mexique. Ces accords instituent deux des zones de libre-échange les plus importantes au monde.

---

<sup>1271</sup> Ibid., art. 8

<sup>1272</sup> LADREIT DE LACHARRIERE Guy, *Aspects récents de la clause de la nation la plus favorisée*, dans *Annuaire français de droit international*, vol 7, 1961, p. 109 ; Nations Unies, *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, p. 44

<sup>1273</sup> GATT, 1947, art. XXIV 8b

806. Une union douanière est « la substitution d'un seul territoire douanier à deux ou plusieurs territoires douaniers »<sup>1274</sup>. Elle rassemble tous les membres appartenant à la même zone de libre-échange et un tarif extérieur commun est appliqué aux importations en provenance de pays tiers<sup>1275</sup>. Les règles sont donc harmonisées. L'Union européenne peut être citée à titre d'exemple d'union douanière. L'union douanière de l'Union européenne est constituée des États membres ainsi que de quatre de ses pays voisins : Andorre, Monaco, Saint-Marin et Turquie. Les États de l'union douanière de l'Union européenne appliquent un système unique régi par un ensemble commun de règles, à savoir le Code des Douanes de l'Union qui taxe uniformément les importations en provenance de pays tiers.

807. L'exception relative aux zones de libre-échange et unions douanières est mentionnée dans plusieurs traités bilatéraux. Tel est le cas du modèle de traité bilatéral d'investissement de l'Allemagne : « Ce traitement ne concernera pas les privilèges que l'un ou l'autre des États contractants accorde à des investisseurs d'États tiers en raison de son appartenance ou de son association à une union douanière ou économique, à un marché commun ou à une zone de libre-échange »<sup>1276</sup>. Il en est de même pour l'Accord bilatéral d'investissement entre la République tchèque et le Paraguay : « Le traitement de la nation la plus favorisée ne s'applique pas aux privilèges qu'une Partie contractante accorde aux investisseurs d'un État tiers en vertu de sa participation à une zone de libre-échange, un union douanière, un arrangement international similaire à une telle union ou institution, un marché commun, une union monétaire ou une autre forme d'accord régional à laquelle chaque Partie contractante est partie ou peut le devenir »<sup>1277</sup>. L'Accord de libre-échange entre les États de l'Association européenne de libre-échange (AELE) et Singapour prévoit également une telle restriction : « Si une partie accorde aux investisseurs de tout État tiers ou à leurs investissements un traitement plus favorable en vertu d'un accord de libre-échange, une union douanière ou un accord similaire prévoyant également une libéralisation substantielle des investissements, elle n'est pas tenue d'accorder un tel traitement aux investisseurs d'une autre Partie ou à leurs investissements »<sup>1278</sup>. Ces différents articles ne

---

<sup>1274</sup> Ibid., art. XXIV 8a

<sup>1275</sup> ROIGNAN Anne-Hélène, *Les accords commerciaux régionaux*, Les enjeux économiques internationaux, Sept. 2003, p. 2

<sup>1276</sup> Modèle de traité bilatéral d'investissement de l'Allemagne, 1998, art. 3

<sup>1277</sup> Accord bilatéral d'investissement entre la République tchèque et le Paraguay, 2000, art. 4

<sup>1278</sup> Accord de libre-échange entre les États de l'AELE et Singapour, 2003, art. 40

sont pas rédigés de la même manière mais poursuivent le même but et désignent la même exception.

808. A l'heure actuelle, de plus en plus d'accords commerciaux régionaux sont signés. Les membres de l'OMC, tenus de notifier les accords commerciaux régionaux auxquels ils participent, sont tous concernés. Jusqu'au 5 janvier 2021, 541 notifications ont été présentées par les Membres de l'OMC<sup>1279</sup>. Ce chiffre a donc quasiment quintuplé depuis la création de l'OMC en 1994 (environ 100 notifications en 1994)<sup>1280</sup>.

809. L'ALENA (devenue ACEUM), l'UE et l'ASEAN sont trois grands accords commerciaux et impliquent environ 50% du commerce mondial<sup>1281</sup>. Or, ces trois accords sont des zones de libre-échange (élimination des barrières douanières) et d'union douanière (tarif extérieur commun). Le traitement de la nation la plus favorisée ne s'y applique donc pas, ce qui met en péril la volonté d'égalité prônée par l'OMC.

#### b) Le système généralisé de préférences

810. Le système généralisé de préférences s'affirme également très vite comme une autre exception au traitement de la nation la plus favorisée<sup>1282</sup>. Au sein de l'OMC, environ deux tiers des Etats membres sont des pays en développement. Ce chiffre explique donc l'engouement du GATT pour la mise en place d'une telle exception.

811. Un système de préférence est la proposition de Raúl Prebisch<sup>1283</sup> lors de la première session de la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED)

---

<sup>1279</sup> Données extraites du site de l'OMC, accessibles sur <https://www.wto.org/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1280</sup> Ibid.

<sup>1281</sup> Organisation mondiale du commerce, *Examen statistique du commerce mondial - Structure des échanges au niveaux mondial et régional*, 2017, Chap. 5, p. 51

<sup>1282</sup> LADREIT DE LACHARRIERE Guy, *Aspects récents de la clause de la nation la plus favorisée*, dans *Annuaire français de droit international*, vol 7, 1961, p. 108

<sup>1283</sup> Il a été le premier secrétaire général de la Conférence des Nations unies sur le commerce et le développement (CNUCED) entre 1964 et 1969.

en 1964<sup>1284</sup> mais essuie un échec. L'unanimité des membres de la CNUCED sera recueillie quatre ans plus tard. Le système généralisé de préférences est effectivement adopté en 1968 lors de la deuxième session de la CNUCED puis inséré dans le GATT en 1971 au sein de son premier article pour une durée de dix ans. Finalement, ce système va perdurer et une clause d'habilitation qui constitue une exception permanente à la clause de la nation la plus favorisée est adoptée le 28 novembre 1979 : « les parties contractantes peuvent accorder un traitement différencié et plus favorable aux pays en voie de développement, sans l'accorder à d'autres parties contractantes »<sup>1285</sup>.

812. La mise en œuvre de ce système est difficile et lente du fait de la réticence des pays industrialisés qui n'ont pas voulu participer aux négociations<sup>1286</sup>. La situation s'apaise avec la signature des Accords de Marrakech sur le commerce international le 15 avril 1994 et la création de l'OMC le 1er janvier 1995. C'est alors que les besoins spécifiques des pays les moins avancés dans le domaine de l'accès au marché sont reconnues par les membres de l'OMC.

813. Dans ce sens, les pays en développement se voient obtenir la possibilité d'accorder des préférences commerciales aux pays les moins avancés en 1999. En effet, une dérogation est mise en œuvre et a pour but de « permettre aux pays en développement membres d'accorder un traitement tarifaire préférentiel aux produits en provenance des pays les moins avancés, désignés comme tels par l'Organisation des Nations Unies, sans être tenus d'appliquer les mêmes taux de droits aux produits similaires importés en provenance d'autres membres »<sup>1287</sup>.

814. Cette dérogation instaurant le système généralisé de préférences vise ainsi à établir une inégalité pour tendre vers l'égalité<sup>1288</sup>. Cette mesure permet alors de favoriser le développement

---

<sup>1284</sup> PREBISCH Raúl, *Portée de la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (Texte intégral du rapport adressé par le Secrétaire général de la Conférence au Secrétaire général des Nations Unies)*, Tiers-Monde, tome 5, n°19, 1964, pages 2 à 16

<sup>1285</sup> GATT, *Traitement différencié et plus favorable, réciprocité et participation plus complète des pays en voie de développement*, Décision L/4903, 26S/203, 28 nov. 1979

<sup>1286</sup> BASSONG Jérôme, *Le système des préférences généralisées : esquisse d'un bilan*, Polis, 2001/2002, vol 9, p. 5

<sup>1287</sup> Organisation mondiale du commerce, *Préférences tarifaires en faveur des pays les moins avancés, Décision portant octroi d'une dérogation*, WT/L/304, 99-2452, 17 juin 1999

<sup>1288</sup> BIGOT Céline, *Faveur et clause de la nation la plus favorisée*, dans Gilles J. Guglielmi, *La faveur et le droit*, Presses Universitaires de France, Hors collection, 2009, p. 400

des pays économiquement moins performants et qui survivent grâce aux exportations. Si certains de ces Etats sont liés avec l'Union européenne par l'accord de Cotonou, tel n'est pas le cas de tous les pays les moins avancés. En effet, il convient de rappeler que la Convention dite de Yaoundé passée entre l'Union européenne et les pays ACP (Afrique, Caraïbes, Pacifique) date de 1961 et préservait les liens traditionnels existant entre les Etats ACP et leurs partenaires commerciaux européens. Vint ensuite la convention de Lomé, signée en 1975, renouvelée en 1979 (Lomé II), 1984 (Lomé III), 1990 (Lomé IV) et en 1995 (Lomé IVbis). Elle s'affirmait comme « l'expression de la solidarité des Etats membres de la Communauté européenne vis-à-vis de leurs anciennes colonies d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique »<sup>1289</sup>. Par cette Convention, des préférences tarifaires non réciproques étaient accordées aux pays ACP. En 2000, la Convention de Lomé est remplacée par l'accord de Cotonou. Ainsi, la plupart des pays les moins avancés sont bénéficiaires de la Convention de Lomé et sont, de ce fait, peu concernés par le système généralisé de préférences<sup>1290</sup>. Néanmoins, quelques Etats considérés comme pays les moins avancés, ont besoin du système généralisé de préférences, notamment le Bangladesh, l'Afghanistan, le Yémen, le Népal, le Bhoutan, le Myanmar (Birmanie), le Laos et le Cambodge.

815. Pour conclure, la clause de la nation la plus favorisée vise à instaurer une égalité dans les relations entre Etats. En proposant un cadre, la concurrence étatique peut être maîtrisée. Cependant, certaines exceptions au traitement de la nation la plus favorisée rétablissent indirectement des régimes de faveur dans deux situations<sup>1291</sup>. Bien que répandue dans de nombreux domaines, il convient alors d'étudier le poids de la présence de ce type de clause et son efficacité en matière fiscale.

---

<sup>1289</sup> MELLERIO Raphaël, *Convention de Lomé : des préférences commerciales aux accords commerciaux*, Les Echos, 26 juin 2000

<sup>1290</sup> Commission européenne, *Le nouveau schéma de préférences généralisées (SPG) de l'Union européenne*, 19 janv. 1995

<sup>1291</sup> BIGOT Céline, *Faveur et clause de la nation la plus favorisée*, dans Gilles J. Guglielmi, *La faveur et le droit*, op. cit., p. 389 à 400

## **§2 - Le rôle limité de la clause de la nation la plus favorisée en matière fiscale**

816. La clause de la nation la plus favorisée connaît des limites dans son champ d'application. La théorie l'écarte de certaines questions (A) et la pratique l'éloigne de certains domaines (B).

### **A) La clause de la nation la plus favorisée régie par la règle ejusdem generis**

817. Le terme « ejusdem generis » provient du latin et signifie « du même » ou « de la même ». Cette locution, employée dans le domaine juridique, indique qu'une liste ne s'applique qu'aux choses ou personnes du même genre (1). Ce principe est mis en exergue par les tribunaux (2).

#### 1. L'exigence d'une similarité entre les points soulevés

818. Le principe ejusdem generis est une règle en vertu de laquelle la clause de la nation la plus favorisée s'applique uniquement aux questions relevant du même objet (a) ou de la même catégorie d'objets ou de personnes (b) que ceux auxquels elle se réfère<sup>1292</sup>.

##### a) Le même objet de la chose

819. Selon l'article 9 du projet d'articles de la Commission du droit international, l'État bénéficiaire d'une clause de la nation la plus favorisée acquiert seulement, pour lui-même ou pour le compte de personnes ou de choses qui se trouvent dans un rapport déterminé avec lui, les droits entrant dans les limites de l'objet de la clause de la nation la plus favorisée, et ce uniquement à l'égard des personnes ou des choses spécifiées dans la clause ou que son objet désigne implicitement<sup>1293</sup>. L'objet de la clause peut être relatif à des droits de douane, au commerce ou à la navigation par exemple.

---

<sup>1292</sup> Nations Unies, *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, p. 23

<sup>1293</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 9

820. Le commentaire formule cette disposition en d'autres termes<sup>1294</sup> : il convient d'imaginer un traité commercial conclu entre l'Etat A et l'Etat B. Ce traité comporte une clause de la nation la plus favorisée qui permet à l'Etat A de revendiquer auprès de l'Etat B le traitement que ce dernier accorde à tout autre Etat. En parallèle, l'Etat B s'est engagé à extraditer les personnes accusées d'un crime dans l'Etat C. Le point important de l'article 10 du projet d'articles réside dans le fait que l'Etat A ne peut pas demander à l'Etat B l'extradition d'une personne accusée du même crime. La raison de cette situation est que la clause ne peut avoir d'effet qu'en ce qui concerne la matière que les deux Etats avaient en vue lorsqu'ils ont inséré la clause dans leur traité. En l'espèce, la matière concernée entre l'Etat A et l'Etat B est commerciale, contrairement à la matière entre l'Etat B et l'Etat C qui est pénale. L'intention commune des parties est alors regardée.

Ainsi, « si la clause ne promet le traitement de la nation la plus favorisée que pour le poisson, on ne peut réclamer un tel traitement en vertu de la même clause pour la viande »<sup>1295</sup>.

821. La doctrine le confirme. En effet, pour Monsieur Pierre Pescatore, ancien juge à la Cour de justice des Communautés européennes, « le bénéfice de la clause ne peut pas porter plus loin que l'objet même du traité dans lequel elle se trouve insérée »<sup>1296</sup>.

#### b) La même catégorie de personnes ou de choses

822. Selon l'article 10 du projet d'articles de la Commission du droit international, les droits acquis sont ceux que l'État qui octroie le traitement de la nation la plus favorisée accorde à un État tiers, dans les limites de l'objet de la clause de la nation la plus favorisée, et cela seulement si les personnes ou choses bénéficiaires appartiennent à la même catégorie de personnes ou de choses qui bénéficient du traitement octroyé à l'État tiers, et se trouvent dans le même rapport avec cet État<sup>1297</sup>.

823. L'article 10 instaure ainsi une double limitation.

---

<sup>1294</sup> Ibid., art. 9, Commentaire §1, p. 31

<sup>1295</sup> Ibid., art. 9, Commentaire §12, p. 35

<sup>1296</sup> Institut de Droit international, *La clause de la nation la plus favorisée dans les conventions multilatérales*, Annuaire de l'Institut de Droit international, Genève, 1969, tome 53, vol 1, p. 208

<sup>1297</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 10

D'une part, l'Etat bénéficiaire ne peut revendiquer le traitement de la nation la plus favorisée que pour la catégorie précise de personnes ou de choses qui bénéficie d'un certain traitement en vertu du droit acquis par un Etat tiers<sup>1298</sup>. La catégorie de personnes concerne, par exemple, les importateurs, les commerçants, les personnes voyageant pour des raisons afférentes au commerce, les personnes détenues, des sociétés commerciales, des navires etc. La catégorie de choses consiste en des produits, des biens, des textiles etc.

D'autre part, les personnes ou les choses pour lesquelles on revendique le traitement de la nation la plus favorisée doivent se trouver, avec l'Etat bénéficiaire, dans le même rapport que celui dans lequel les personnes ou les choses servant de référence se trouvent avec l'Etat tiers<sup>1299</sup>. Le rapport entre les Etats et les personnes/choses est déterminé par la clause et peut être la nationalité ou la citoyenneté des personnes, le lieu d'immatriculation des navires, l'Etat d'origine des produits etc<sup>1300</sup>.

824. Ce principe, reconnu par la doctrine<sup>1301</sup>, est également mis en exergue par la pratique judiciaire.

## 2. La mise en lumière de ce principe par le juge

825. L'application du principe d'ejusdem generis a suscité l'intérêt du corps judiciaire, tant au niveau national (a) qu'international (b).

### a) L'interprétation par les tribunaux nationaux

826. Au niveau interne, tant les juridictions civiles qu'administratives se sont intéressées aux questions relatives à la clause de la nation la plus favorisée.

827. Une affaire a concerné l'application d'une clause de la nation la plus favorisée au sein d'une convention entre la France et la Suisse. La Cour de Cassation a statué sur ce cas en

---

<sup>1298</sup> Ibid., art. 10, Commentaire §15, p. 35

<sup>1299</sup> Ibid., art. 10, Commentaire §15, p. 35

<sup>1300</sup> Ibid., art. 5, Commentaire §4, p. 26

<sup>1301</sup> MC NAIR Lord Arnold Duncan, *The Law of Treaties*, Oxford, Clarendon Press, 1961, p. 287

1913<sup>1302</sup>. En l'espèce, il s'agissait d'une Convention qui portait sur la juridiction et l'exécution d'un jugement. Son invocation était demandée au profit de ressortissants allemands par suite d'une clause de la nation la plus favorisée figurant dans un traité commercial franco-allemand de 1871 s'appliquant à l'admission et au traitement des sujets des deux nations<sup>1303</sup>. La Cour considère que la clause ne peut pas être invoquée au motif que « ces dispositions de la nation la plus favorisée concernaient seulement les relations commerciales entre la France et l'Allemagne, considérées du point de vue des droits conférés par le droit international et non sous l'angle des droits conférés par le droit civil »<sup>1304</sup>. L'objet étant différent, la clause de la nation la plus favorisée ne peut donc pas être appliquée.

828. Plus tard, le tribunal de commerce de la Seine s'est prononcé à son tour concernant une affaire similaire. Le jugement opposant Lloyds Bank contre de Ricqlès et Gaillard a été rendu en 1930<sup>1305</sup>. Lloyds Bank avait reçu l'ordre de payer une caution judiciaire. Elle a donc invoqué une convention anglo-française afin de bénéficier des dispositions du traité franco-suisse du 15 juin 1889, qui donnait aux ressortissants helvétiques le droit d'instituer des poursuites en France sans être tenus de payer une caution judiciaire. Le juge a ici rejeté la réclamation de la Lloyds Bank. En effet, la Convention franco-suisse est une convention spéciale qui traite d'un sujet particulier (exemption de l'obligation de payer une caution judiciaire). Ainsi, une partie à une convention à caractère général telle que la Convention anglo-française n'est pas en droit de revendiquer les avantages découlant d'une autre catégorie de convention<sup>1306</sup>.

#### b) L'interprétation par les tribunaux internationaux

829. Au niveau international, le juge s'est également penché sur la question de l'application de la clause de la nation la plus favorisée dans plusieurs affaires.

---

<sup>1302</sup> Cass. civ. 1e, 22 déc. 1913, D 1915-1, p. 1 ; S 1914-1, p. 273

<sup>1303</sup> OCDE, *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, Éditions OCDE, 2004, p. 13

<sup>1304</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 10, Commentaire §4

<sup>1305</sup> TC Seine, Lloyds Bank c/ de Ricqlès et Gaillard, 4 nov. 1930, Clunet, t. 58, 1931, p. 1018

<sup>1306</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 10, Commentaire §5

830. En 1952, dans l'affaire de l'Anglo-Iranian Oil Company<sup>1307</sup>, la Cour internationale de justice se prononce sur l'éventuelle application d'une clause de la nation la plus favorisée dans le cas de la nationalisation de l'industrie pétrolière par le gouvernement de l'Iran<sup>1308</sup>. En l'espèce, l'Iran a conclu des accords en 1857 et en 1903 avec le Royaume-Uni. En parallèle, l'Iran a signé un traité d'amitié, de commerce et d'établissement en 1934 avec le Danemark et la Suisse et en 1937 avec la Turquie. Dans ces trois derniers traités, une disposition garantissait aux personnes et aux biens des parties un traitement conforme au droit international.

Dans le cadre de la nationalisation de l'industrie pétrolière par le gouvernement de l'Iran, le Royaume-Uni réclame l'application du traitement prévu dans les trois traités cités conclus avec des Etats tiers. Pour le juge, « la clause de la nation la plus favorisée contenue dans les traités entre l'Iran et le Royaume-Uni n'a aucun rapport quelconque avec les questions juridictionnelles entre les deux gouvernements »<sup>1309</sup>. Il s'est déclaré incompétent sur la question.

831. Cette même Cour intervient un mois plus tard dans un litige opposant la France et les États-Unis d'Amérique<sup>1310</sup>. Cette affaire est relative aux droits des ressortissants des États-Unis d'Amérique au Maroc. En l'espèce, les Etats-Unis et le Maroc ont conclu divers traités, en vertu desquels aucune loi ni aucun règlement marocain ne pouvait s'appliquer aux ressortissants américains au Maroc sans l'assentiment préalable des États-Unis. Or les autorités françaises du protectorat du Maroc ont institué un système de contrôle destiné aux importations ne comportant pas d'allocation officielle de devises et cela, pour limiter ces importations à un certain nombre de produits indispensables à l'économie marocaine. Les États-Unis d'Amérique ont alors protesté contre ces mesures au motif qu'elles portaient atteinte au droit au traitement de la nation la plus favorisée que leur conféraient les accords conclus avec le Maroc<sup>1311</sup>. La Cour internationale de justice a conclu que le système mis en place par la France était contraire au traité conclu entre les Etats-Unis et le Maroc car il comportait une discrimination en faveur de la France contre les Etats-Unis.

---

<sup>1307</sup> CIJ, 22 juill. 1952, Royaume Uni c/ Iran, Rec. 1952 p. 93

<sup>1308</sup> OCDE, *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, Éditions OCDE, 2004, p. 12

<sup>1309</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, vol 2, Partie 2, art. 9, Commentaire §2

<sup>1310</sup> CIJ, 27 août 1952, France c/ États-Unis d'Amérique, Rec. 1952 p. 93

<sup>1311</sup> Nations Unies, *Annuaire de la Commission du droit international*, 1970, Vol 2, p. 219, §31

832. Par la suite, l'arrêt *Ambatielos*<sup>1312</sup> a été également particulièrement marquant. En 1919, l'armateur grec *Ambatielos* a signé un contrat avec le gouvernement britannique relatif à l'achat de bateaux en construction à Hong-Kong et Singapour. Le délai de livraison des marchandises ayant été dépassé de plusieurs mois, Monsieur *Ambatielos* voulu annuler le contrat, ce que le cocontractant britannique refusa. Entre temps, les tarifs de frêt ont subi une forte baisse et Monsieur *Ambatielos* n'était plus solvable. L'arbitrage et le procès étaient donc inévitables. Après plusieurs décisions et arrêts, la Cour internationale de Justice est saisie par la Grèce dont la requête s'appuyait sur le Traité de commerce et de navigation conclu en 1886 entre le Royaume-Uni et la Grèce ainsi que par une déclaration annexée au Traité de commerce et de navigation de 1926 entre ces deux mêmes Etats. En 1952, le juge décide que le Royaume-Uni est tenu de soumettre ce différend à l'arbitrage<sup>1313</sup>. La Commission d'arbitrage, après avoir étudié les traités antérieurs signés entre le Royaume-Uni et des Etats tiers (le Danemark, la Suède et la Bolivie), estime que les dispositions contenues dans ces trois traités « ne prévoyaient pas de privilèges, avantages ou immunités plus larges que ceux découlant de la clause du traitement national » et « la clause de la nation la plus favorisée contenue à l'article 10 est sans rapport avec le présent différend »<sup>1314</sup>. La catégorie étant différente, la clause de la nation la plus favorisée ne peut donc pas être appliquée.

833. Un autre cas jugé en rapport avec la clause de la nation la plus favorisée est l'affaire *Maffezini*<sup>1315</sup> à propos du traitement réservé à l'investisseur argentin Emilio Agustin Maffezini par les entités espagnoles par rapport à son investissement dans une entreprise de production et de distribution de produits chimiques en Espagne. En l'espèce, Monsieur Maffezini a soumis le litige à l'arbitrage du Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI) sans qu'il ne soit porté devant les tribunaux espagnols alors qu'un traité bilatéral d'investissement conclu entre l'Argentine et l'Espagne oblige à épuiser les voies de recours locales. Celui-ci a alors indiqué que la clause de la nation la plus favorisée contenue dans le traité entre l'Argentine et l'Espagne l'autorisait à invoquer la possibilité de l'arbitrage

---

<sup>1312</sup> CIJ, 19 mai 1953, Grèce c/ Royaume Uni, Rec. 1953 p. 10

<sup>1313</sup> Annuaire français de droit international, *Sentence Ambatielos du 6 mars 1956*, vol 2, 1956, p. 403 et 404

<sup>1314</sup> Nations Unies, *Recueil des sentences arbitrales*, vol XII, n° de vente 63V3, p. 109 et 110

<sup>1315</sup> Tribunal arbitral, 25 janv. 2000, *Maffezini c/ le Royaume d'Espagne*, ICSID ARB n° 97/7 ; ICSID Review-FILJ, 2001, p. 207

du CIRDI formulée dans un traité entre l'Espagne et un pays tiers (ici, le Chili)<sup>1316</sup>. Le 25 janvier 2000, le Tribunal confirme que Monsieur Maffezini était dans son bon droit d'étendre les dispositions juridictionnelles du traité entre l'Espagne et un pays tiers, c'est-à-dire de recourir à l'arbitrage international sans saisir d'abord les tribunaux espagnols. Le juge fait référence ici au principe *ejusdem generis* et indique que la clause de la nation la plus favorisée peut s'appliquer aux dispositions concernant « l'administration de la justice »<sup>1317</sup>. En effet, il conclut que « si un traité avec une tierce partie contient des dispositions relatives au règlement des différends qui sont plus favorables à la protection des droits et des intérêts des investisseurs que celles qui sont contenues dans le traité de base, ces dispositions pourraient être étendues au bénéficiaire de la clause de la nation la plus favorisée car elles sont entièrement compatibles avec le principe *ejusdem generis* »<sup>1318</sup>.

834. Une autre jurisprudence en la matière oppose la société espagnole Tecmed contre le Mexique dans une question relative à la portée temporelle d'un accord<sup>1319</sup>. Dans cette affaire, la société Tecmed a réalisé un investissement dans l'exploitation d'un site d'enfouissement de déchets toxiques au Mexique en début d'année 1996. Le ministère de l'environnement mexicain a, par la suite, refusé de renouveler le permis d'exploitation ce qui a réduit considérablement l'activité de la société Tecmed. Celle-ci demande alors une réparation du préjudice qu'elle a subi. Il convient de mentionner que l'Espagne et le Mexique ont conclu un traité bilatéral d'investissement qui protège les investisseurs en date du 23 juin 1995 (avant l'investissement de Tecmed) mais celui-ci n'est entré en vigueur que le 18 décembre 1996 (après l'investissement de Tecmed). Il s'agissait donc de savoir si le traité pouvait être rétroactif et pouvait alors s'appliquer au contrat de l'investissement de Tecmed. Tecmed s'est d'ailleurs appuyé sur l'affaire Maffezini qui lui permettait de se prévaloir des dispositions plus favorables en matière de rétroactivité d'un traité conclu entre le Mexique et l'Autriche<sup>1320</sup>. Pour le tribunal, « les questions relatives à l'application de l'accord dans le temps [...] sont, en raison de leur signification et de leur importance, des questions essentielles qui doivent être considérées

---

<sup>1316</sup> OCDE, *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, Éditions OCDE, 2004, p. 14

<sup>1317</sup> *Ibid.*, p. 15 et 16

<sup>1318</sup> Tribunal arbitral, 25 janv. 2000, Maffezini c/ le Royaume d'Espagne, ICSID ARB n° 97/7 ; ICSID Review-FILJ, 2001, §56

<sup>1319</sup> Tribunal arbitral, 29 mai 2003, Tecmed c/ Mexique, ICSID ARB n° 00/2 : ILM 2004, p. 133

<sup>1320</sup> Traité de protection des investissements conclu entre le Mexique et l'Autriche le 29 juin 1999

comme ayant été expressément négociées par les parties contractantes » et « leur application ne peut donc pas être compromise par le principe énoncé dans la clause de la nation la plus favorisée »<sup>1321</sup>. Le juge adopte ici une vision restrictive de l'application de la clause et de l'affaire Maffezani et en conclut une non-rétroactivité de l'accord<sup>1322</sup>. En effet, les dispositions relatives au règlement des différends sont des dispositions essentielles et ne peuvent pas être écartées en invoquant la clause de la nation la plus favorisée<sup>1323</sup>.

835. Par conséquent, la clause de la nation la plus favorisée est fréquemment invoquée et a fait l'objet de nombreuses jurisprudences dans de nombreux domaines. Mais qu'en est-il en fiscalité ?

### **B) Une application limitée en fiscalité**

836. La clause de la nation la plus favorisée se fait rare dans le domaine fiscal (1). Le juge s'oppose même à l'appliquer en fiscalité (2).

#### 1. L'application possible mais inhabituelle de la clause de la nation la plus favorisée dans les dialogues fiscaux interétatiques

837. Si le traitement de la nation la plus favorisée peut être appliqué en matière fiscale (a), la clause instaurant ce principe demeure majoritairement une exception traditionnelle dans ce domaine (b).

#### a) Une timide avancée dans l'utilisation du traitement de la nation la plus favorisée en fiscalité

838. La directive DAC de 2011 met en place une coopération administrative fiscale. Son article 19 prévoit la possibilité de l'extension de la coopération étendue à un pays tiers : « lorsqu'un État membre offre à un pays tiers une coopération plus étendue que celle prévue par la présente directive, il ne peut pas refuser cette coopération étendue à un autre État membre

---

<sup>1321</sup> Tribunal arbitral, 29 mai 2003, Tecmed c/ Mexique, ICSID ARB n° 00/2, §69

<sup>1322</sup> KHAYAT Dany et FOURET Julien, *Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements*, Revue Québécoise de droit international, vol 16-1, 2003, p. 241

<sup>1323</sup> BEN HAMIDA Walid, *Clause de la nation la plus favorisée et mécanismes de règlement des différends : que dit l'histoire ?*, Journal de Droit International, 2007, p.1130

souhaitant prendre part à une telle forme de coopération mutuelle plus étendue »<sup>1324</sup>. Les Etats revendiquent eux-mêmes le bénéfice de ce principe de faveur (et non les contribuables directement). Cette disposition est comparable à celle de la nation la plus favorisée.

839. De ce fait, l'application d'un tel traitement est possible dans les relations entre Etats. Le recours à celui-ci se fait, néanmoins, rare.

#### b) Le constat de l'absence majoritaire de la clause fiscale en matière fiscale

840. Une clause de la nation la plus favorisée est insérée dans seulement quelques conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et d'autres Etats<sup>1325 1326</sup>. Il s'agit d'une minorité. En effet, de nombreuses clauses de la nation la plus favorisée énoncées dans des traités excluent certains domaines de leur application, et notamment les questions relatives à la fiscalité<sup>1327</sup>. A titre d'exemples, l'article 4 du modèle de traité bilatéral d'investissement de l'Allemagne de 1998 prévoit que « le traitement accordé aux termes de cet article ne sera pas lié aux avantages que l'un ou l'autre des États contractants accorde aux investisseurs d'États tiers en raison d'un accord visant à éviter la double imposition ou d'autres accords relatifs aux questions fiscales ». Par ailleurs, l'article 41 de l'Accord de libre-échange entre les États de l'AELE et Singapour dispose que « sous réserve de dispositions contraires du présent article, aucune disposition du présent chapitre ne crée de droits ni n'impose d'obligations en ce qui concerne les mesures fiscales ». Il en est de même pour les accords de libre-échange que les États-Unis ont passé avec l'Australie, le Chili et Singapour ou encore celui conclu avec le Mexique et le Canada.

841. La clause de la nation la plus favorisée dans le domaine de la fiscalité se montre donc timide. Son absence est notamment encouragée par la position du juge.

---

<sup>1324</sup> Directive (UE) 2011/16 du Conseil (15 fév. 2011), art. 19 : JOUE L 64/1 du 11 mars 2011

<sup>1325</sup> Tel est le cas des conventions fiscales entre la France et l'Arabie Saoudite, la Bolivie, le Chili, l'Égypte, l'Estonie, l'Inde, la Libye, l'Ouzbékistan et le Viêt-Nam.

<sup>1326</sup> BOI-INT-DG-20-50, 24 févr. 2021

<sup>1327</sup> OCDE, *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, Éditions OCDE, 2004, p. 7 à 9

## 2. Le refus jurisprudentiel d'application du traité fiscal le plus favorable à un tiers à la convention fiscale

842. La reconnaissance d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée n'est pas à l'ordre du jour, tant pour le juge européen (a) que français (b).

### a) Le refus classique du juge européen

843. Dès 1995, la question de l'application de la clause de la nation la plus favorisée en matière fiscale s'est posée. Dans l'affaire Schumacker<sup>1328</sup>, un résident belge travaillant en Allemagne s'est vu refuser le bénéfice d'un avantage fiscal alors qu'un résident allemand travaillant en Allemagne y avait droit. Ces deux individus se trouvaient pourtant dans une situation similaire. La CJCE a alors jugé que l'Allemagne méconnaissait la libre circulation des travailleurs.

Les juges ont demandé aux représentants des États membres de se projeter dans une autre situation. Ces derniers ont considéré que si Monsieur Schumacker résidait aux Pays-Bas et non en Belgique, il n'y aurait pas eu de conflit car la convention germano-hollandaise prévoit un traitement préférentiel au profit des travailleurs transfrontaliers. La CJCE a ensuite proposé aux États l'idée d'étendre le bénéfice de la convention germano-hollandaise au cas de M. Schumacker, c'est-à-dire à un résident belge. La clause fiscale de la nation la plus favorisée était ici clairement en jeu. Cependant, les représentants des États membres ne se sont pas prononcés sur la question qui leur était posée<sup>1329</sup>.

844. Quatre ans plus tard, le même scénario se reproduit dans l'affaire Saint-Gobain<sup>1330</sup>. En l'espèce, une société française (Saint-Gobain ZN) détenait, à travers sa succursale allemande constitutive d'un établissement stable, des participations dans des sociétés établies aux États-Unis d'Amérique et en Allemagne. Ces dernières avaient reçu des dividendes d'une société suisse, d'une société italienne et d'une société autrichienne.

---

<sup>1328</sup> CJCE, 14 févr. 1995, Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker, aff. C-279/ 93, Rec., p. I-225

<sup>1329</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales internationales : faut-il persister à ne pas reconnaître l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée ?*, Revue de droit fiscal, n°30, 23 juill. 2015, ét. 499, p. 6 et 7

<sup>1330</sup> CJCE, 21 sept. 1999, Commune de Saint-Gobain, Zweigniederlassung (ZN) Deutschland, aff. C-307/97, Rec., p. I-6161

845. L'administration fiscale allemande avait refusé que Saint-Gobain ZN bénéficie d'une exonération des dividendes provenant des États-Unis et de Suisse. Elle s'appuyait sur les conventions fiscales germano-américaine et germano-helvétique qui prévoient que cette exonération est accordée uniquement aux sociétés de capitaux allemandes et aux sociétés soumises à une obligation fiscale illimitée en Allemagne. Cela exclut ainsi les établissements stables tels que Saint-Gobain ZN.

Pour le juge, les autorités fiscales allemandes avaient eu un comportement discriminatoire à l'encontre de Saint-Gobain : « le principe du traitement national impose à l'État membre partie à la convention d'accorder aux établissements stables de sociétés non-résidentes les avantages prévus par la convention aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux sociétés résidentes »<sup>1331</sup>. La question de l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée se pose donc mais la CJCE ne se prononce pas expressément sur ce sujet.

846. Le juge reste à nouveau silencieux en 2001 dans l'arrêt *Mettalgesellschaft et Hoechst*<sup>1332</sup> avant de sortir de l'ombre sur cette question dans l'affaire *D. c/ Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen*<sup>1333</sup>. Il s'agissait d'un contribuable allemand assujéti à une imposition sur la fortune aux Pays-Bas. Il demandait à être assimilé à un résident belge, qualité lui permettant d'obtenir un abattement fiscal. Pour appuyer sa cause, il s'appuyait sur le fait que la situation entre un contribuable allemand et un contribuable belge était similaire du point de vue des Pays-Bas dès lors qu'ils étaient tous les deux non-résidents aux Pays-Bas. Seule la nationalité différait.

La CJCE ne fait pas droit à cette demande et juge qu'« un assujéti résident de la Belgique ne se trouve pas dans la même situation qu'un assujéti résidant en dehors de la Belgique en ce qui concerne l'impôt sur la fortune établi à raison de biens immobiliers situés aux Pays-Bas »<sup>1334</sup>.

---

<sup>1331</sup> Ibid., point 59

<sup>1332</sup> CJCE, 5e ch., 8 mars 2001, *Metallgesellschaft Ltd et a. c/ Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*, aff. C-397/98, Rec., p. I-1727 ; CJCE, 5e ch., 8 mars 2001, *Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General*, aff. C-410/98, Rec., p. I-1727

<sup>1333</sup> CJCE, 5 juillet 2005, *D. c/ Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen*, aff. C-376/03, Rec., p. I-5821

<sup>1334</sup> Ibid., point 61

847. Le juge européen réitère d'ailleurs sa position à plusieurs reprises<sup>1335</sup> et accepte que « les sociétés bénéficiaires résidentes de certains États membres ne bénéficient pas d'un crédit d'impôt, alors que les sociétés bénéficiaires résidentes de certains autres États membres se voient accorder un crédit d'impôt partiel »<sup>1336</sup>. De plus, « en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire visant à éliminer les doubles impositions, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions »<sup>1337</sup>.

848. La Cour justifie sa position en 2008 en expliquant que « lorsqu'un avantage prévu par une convention fiscale bilatérale ne peut être analysé comme un avantage détachable de cette convention, mais contribue à son équilibre général, le fait que les droits et obligations réciproques issus de ladite convention ne s'appliquent qu'à des personnes résidentes de l'un des deux États membres contractants étant une conséquence inhérente aux conventions bilatérales, le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que l'avantage en question ne soit pas conféré à un résident d'un troisième État membre, dans la mesure où celui-ci ne se trouve pas dans une situation comparable à celle des résidents couverts par ladite convention »<sup>1338</sup>. Cette explication explique ainsi la position du juge dans l'arrêt de 2006 précédemment cité. Il considère que « l'octroi d'un crédit d'impôt à une société non-résidente percevant des dividendes d'une société résidente [...] ne saurait être analysé comme un avantage détachable du reste desdites conventions, mais en fait partie intégrante et contribue à leur équilibre général »<sup>1339</sup>. De ce fait, le refus d'octroi du bénéfice fiscal à un tiers (pays C) est légitime dès lors que l'avantage fiscal contribue à l'équilibre général d'une convention entre deux États (pays A et pays B).

---

<sup>1335</sup> CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, Rec., p. I-11673 ; CJUE, 30 juin 2016, *Guy Riskin et Geneviève Timmermans c/ État belge*, aff. C-176/15 P, EU:C:2016:489

<sup>1336</sup> CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, Rec., p. I-11673, point 75

<sup>1337</sup> *Ibid.*, point 81

<sup>1338</sup> CJCE, gde ch., 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund NV*, aff. C-194/06, Rec., p. I-3747, point 51

<sup>1339</sup> CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, Rec., p. I-11673, point 88

849. Par conséquent, après avoir éludé la question durant de nombreuses années, le juge européen exprime un refus ferme à propos de la reconnaissance d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée en 2005. Cette position est reprise dans les arrêts ultérieurs.

850. La constance de cette jurisprudence européenne influencera largement le juge français.

#### b) La position prévisible du juge interne

851. Le Conseil d'Etat s'est prononcé en date du 12 mai 2015 sur l'application du concept de la nation la plus favorisée en matière fiscale<sup>1340</sup>. Il s'agit d'une société néerlandaise qui a perçu des dividendes versés par des sociétés françaises. En application de la convention fiscale franco-néerlandaise, un crédit d'impôt d'un montant égal à celui de l'avoir fiscal peut lui être octroyé à condition d'avoir été assujettie à l'impôt néerlandais à raison du montant total des dividendes distribués par les sociétés françaises. Ce crédit d'impôt est attribué au destinataire des distributions dans le but de neutraliser la double imposition de ces dividendes (une première fois en tant que bénéfices de l'entreprise et une seconde fois en tant que revenus de capitaux). Or la société néerlandaise ne remplit pas les conditions nécessaires au bénéfice du crédit d'impôt. Pour obtenir le paiement de la moitié de l'avoir fiscal attaché aux dividendes distribués par ses filiales françaises, la société établie aux Pays-Bas se prévaut alors des stipulations de la convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989. Cette convention liant la France et l'Italie prévoit des mesures similaires sans condition d'assujettissement des dividendes à l'impôt en Italie. Ainsi, la société requérante (société néerlandaise) demande l'application de stipulations d'une convention fiscale internationale conclue entre la France et un Etat tiers (l'Italie) qui s'avèrent être plus favorables.

Le Conseil d'État refuse de faire droit à cette demande et le Trésor français n'est donc pas tenu au paiement de la moitié de l'avoir fiscal attaché aux dividendes reçus de sa filiale

---

<sup>1340</sup> CE, 3e et 8e ss-sect., 12 mai 2015, n° 366398, 366420, 366421, 366422, 366423, 366425, Sté Gist Brocades International BV, JurisData n° 2016-004897, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2015:366398.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366420.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366421.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366422.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366423.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366425.20150512

française. Il exclut donc la fiscalité du champ d'application de la clause de la nation la plus favorisée et cet arrêt s'inscrit dans la continuité jurisprudentielle<sup>1341</sup>.

852. Par conséquent, la clause de la nation la plus favorisée favorise un cadre concurrentiel loyal et neutre. Cette technique juridique restreint tout régime de faveur dans les échanges interétatiques, ce qui permet de maîtriser la concurrence entre les pays. En revanche, si une telle clause trouve à s'appliquer dans de nombreux domaines, la fiscalité n'en fait pas partie, ce qui dénote une efficacité limitée dans le cadre de la maîtrise de la concurrence fiscale.

---

<sup>1341</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales internationales : faut-il persister à ne pas reconnaître l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée ?*, Revue de droit fiscal, n°30, 23 juill. 2015, ét. 499, p. 6

## Conclusion du chapitre 1

853. Il a été démontré que le contrôle de la concurrence fiscale étatique est opérée par des moyens juridiques extra-étatiques. Il convient de rappeler que, pour utiliser les mécanismes d'évitement de l'impôt, certains contribuables profitent des asymétries existant entre les différents systèmes fiscaux. Ce comportement déloyal, composant de la concurrence fiscale dommageable, peut donc être freiné grâce à l'harmonisation ou la coordination entre les Etats. La démarche a été initiée au milieu du XX<sup>ème</sup> siècle dans une perspective d'harmonisation fiscale. Celle-ci ayant échoué, les efforts de coopération internationale et de transparence se sont progressivement accrus dans un but de création d'un environnement fiscal équitable.

854. L'Union européenne et l'OCDE en sont les principaux acteurs. L'Union européenne se démarque comme le précurseur en la matière. En effet, ses travaux sont élaborés dès 1996 dans la perspective d'une politique fiscale globale. Ceux-ci sont marqués par l'adoption d'un Code de conduite afin d'identifier et d'éliminer les mesures fiscales dommageables ainsi que par l'élaboration de directives pour instaurer un cadre de transparence. Cette initiative se poursuit dès 1998 par l'action de l'OCDE qui crée le projet BEPS et met en place une norme commune d'échange de renseignements. Ces différents outils visent à empêcher la concurrence fiscale dommageable et s'affirment comme les indicateurs d'une démarche volontaire de contrôler juridiquement la concurrence fiscale étatique.

855. La coopération fiscale prend alors forme, ce qui encourage l'Union européenne qui persévère dans sa lancée. Les directives européennes sur la coopération administrative (DAC) se multiplient afin d'élargir au maximum une exigence de transparence. Ce point est le pilier du contrôle de la concurrence fiscale étatique. En effet, plus il y aura de transparence, plus une pratique fiscale dommageable sera identifiée plus facilement, plus la lutte contre la concurrence fiscale dommageable sera plus aisée et plus la concurrence fiscale peut être contrôlée efficacement. Au fil des années, le champ d'application des directives grossit pour englober les nouvelles pratiques susceptibles d'être à l'origine de concurrence fiscale dommageable. Elles s'accompagnent par la suite d'une nouvelle directive, dite ATAD, pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

856. En parallèle, d'autres outils sont imaginés par la doctrine. Entre un transfert de la compétence fiscale nationale à une autorité européenne, l'instauration d'un cadastre financier mondial, le remplacement de l'impôt sur les sociétés par un autre type d'impôt ou encore la création d'un impôt, d'une taxe ou d'une structure, les idées ne manquent pas mais le problème réside dans la réalisation de ces projets.

857. La recherche d'une coordination des politiques fiscales passe également par une réflexion autour de la clause de la nation la plus favorisée. Instaurant un traitement spécifique pour lutter contre les régimes de faveur, la clause de la nation la plus favorisée est un moyen efficace pour instaurer un climat sain dans la concurrence entre différents pays. Néanmoins, un obstacle de taille se dessine puisque la fiscalité ne fait pas partie des domaines qu'affectionne ce type de clause. La possibilité de maîtrise de la concurrence fiscale par le biais des conventions fiscales se heurte ainsi à un mur.

858. En 2016, l'Union européenne se dépasse à nouveau et fait preuve d'inventivité en proposant une ancienne stratégie au goût du jour. Le projet ACCIS, tombé dans les oubliettes, est sorti des archives avec une nouveauté à la clé. La proposition d'un système fiscal européen revoit le jour et est envisagé sous un angle binaire. La relance du projet consiste en l'instauration d'une assiette commune dans un premier temps, puis la consolidation dans un second temps. Néanmoins, cette initiative est aujourd'hui bloquée faute d'unanimité entre les Etats membres.

859. Par conséquent, la légitimation de la juridicisation de la concurrence fiscale étatique se fait ressentir. L'avancée vers un contrôle efficace de la concurrence fiscale étatique progresse grâce à la mise en place d'instruments juridiques, mais demeure insuffisante à ce jour.

860. Il convient désormais de se demander quels sont les moyens intra-étatiques et de rechercher s'ils sont plus performants dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique.



## **Chapitre 2 : Les moyens de contrôles intra-étatiques**

861. Les moyens de contrôles extra-étatiques de la concurrence fiscale sont, certes, une avancée vers la maîtrise de ce phénomène, mais ces moyens sont néanmoins décelés comme insuffisants. D'autres instruments doivent alors être pensés.

862. C'est ainsi que des moyens intra-étatiques pourraient peut-être combler les lacunes dans le travail de contrôle de la concurrence fiscale étatique. Le préfixe « intra » vient du latin et signifie « intérieur à » ou « dans ». Le terme « intra-étatique » désigne alors quelque chose se produisant à l'intérieur des frontières des Etats.

863. La concurrence fiscale étatique fait ainsi appel à la législation française pour proposer plusieurs moyens de contrôle de la concurrence fiscale étatique dans le but de la maîtriser le plus efficacement possible. Dans ce sens, le législateur se focalise sur le comportement du contribuable et cherche à dégager une solution en tenant compte de l'insuffisance de la coordination entre Etats.

864. Si des dispositions spécifiques aux affaires internationales démontrent leur utilité (Section 1), la multiplication récente d'instruments législatifs plus généraux, applicables tant dans l'ordre interne que dans l'ordre international, ne permet pas de parvenir au but escompté (Section 2).

### **Section 1 : L'établissement de dispositions spécifiques aux affaires internationales**

865. Dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, certains outils sont applicables uniquement dans l'ordre international. Ceux-ci se focalisent notamment sur les régimes nationaux présentant un avantage fiscal (§1) et sur les délocalisations fiscales (§2).

#### **§1 - Les dispositifs de lutte contre les régimes nationaux fiscalement avantageux**

866. Certains Etats proposent une fiscalité avantageuse. Il s'agit des pays à fiscalité privilégiée (A) et des Etats ou territoires non coopératifs (B).

## **A) Les pays à fiscalité privilégiée de l'article 238 A du CGI**

867. L'expression « pays à fiscalité privilégiée » renvoie à l'existence de régimes fiscaux privilégiés (1) dont la jurisprudence apporte certaines précisions (2).

### **1. La notion de « régime fiscal privilégié » à la lecture de l'article 238 A du CGI**

868. Un pays à fiscalité privilégiée est identifié à l'aide du taux d'imposition qu'il pratique (a). Sa qualification comme tel doit être démontrée par l'administration fiscale (b).

#### **a) L'importance du taux d'imposition effectif des bénéficiaires dans l'identification d'un pays à fiscalité privilégiée**

869. La notion de régime fiscal privilégié est un dispositif né de l'article 14 de la loi de finances pour 1974<sup>1342</sup> codifié à l'article 238 A du CGI. Un régime fiscal privilégié était un territoire dans lequel un contribuable n'était pas imposable ou était assujéti à des impôts notablement moins élevés qu'en France<sup>1343</sup>. Selon l'administration fiscale, la présence d'un régime fiscal privilégié était supposée lorsqu'un impôt était inférieur d'au moins un tiers à celui du taux pratiqué en France<sup>1344</sup>.

870. Ce n'est qu'une trentaine d'année plus tard qu'une définition légale de la notion d'État à fiscalité privilégiée est introduite par la loi de finances pour 2005<sup>1345</sup>. En effet, cette dernière loi inclut une définition de la notion d'État à fiscalité privilégiée au sein de l'article 238 A rédigée comme suit : « les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables

---

<sup>1342</sup> Loi n° 73-1150 du 27 déc. 1973 de finances pour 1974 : JO du 28 déc. 1973

<sup>1343</sup> PERROTIN Frédérique, *La qualification de régime fiscal privilégié*, Petites affiches, Gazette du Palais, 11 juill. 2019, n° 138, p. 4

<sup>1344</sup> Ibid., p. 4

<sup>1345</sup> Loi n° 2004-1484 du 30 déc. 2004 de finances pour 2005 : JO n°304 du 31 déc. 2004

dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ». Par conséquent, depuis 2005, un pays à fiscalité privilégiée est un Etat dans lequel le taux d'imposition des sociétés est inférieur de 50% par rapport au taux d'imposition en France.

871. Plus récemment, l'article 238 A été modifié par la loi du 23 octobre 2018<sup>1346</sup>. Depuis le 1er janvier 2020, les mots : « plus de la moitié » sont remplacés par les mots : « 40 % ou plus ». Ainsi, dans sa rédaction actuelle, l'article 238 A dispose que « les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ». Prenons l'exemple de la France où l'IS est de 26,5% en 2021 et 25% en 2022. Un Etat sera alors considéré comme un pays à fiscalité privilégié en matière d'IS pour l'Etat français si son taux de cet impôt est de moins de 15,9% en 2021 et de moins de 15% en 2022. Tel est le cas aujourd'hui de l'Irlande (12,5%), de Chypre (12,5%), de la Hongrie (10,8%) ou encore la Bulgarie (10%) par exemple.

872. La jurisprudence a apporté quelques précisions pour la bonne application de l'article 238 A du CGI. Les impositions à prendre en compte pour apprécier l'existence d'un régime fiscal privilégié sont toutes les impositions directes sur les bénéfices et pas seulement l'impôt sur les sociétés<sup>1347</sup>. Par ailleurs, le bénéficiaire à prendre en compte pour l'application de l'article 238 A du CGI est le destinataire des sommes litigieuses et il n'y a pas besoin de rechercher s'il est le bénéficiaire effectif des sommes dès lors qu'il est domicilié ou établi dans un Etat ou territoire étranger et y est soumis à un régime fiscal privilégié<sup>1348</sup>.

#### b) Un mécanisme de renversement de la charge de la preuve au profit de l'administration

873. La dialectique de la preuve est à double niveau.

---

<sup>1346</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 32 : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>1347</sup> CE, 8e et 3e ch., 29 juin 2020, n° 433937, SARL Bernys, JurisData n° 2020-008964, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:433937.20200629

<sup>1348</sup> CE, 9e et 10e chr., 5 juin 2020, n° 425789, Société Faraday, JurisData n° 2020-007560, Mentionné aux tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:425789.20200605

874. Dans un premier temps, l'administration doit apporter la preuve que le bénéficiaire des sommes en question bénéficie d'un régime fiscal privilégié. Dès 1986, le Conseil d'État exigeait déjà une comparaison *in concreto* de la charge fiscale effectivement supportée par l'entité étrangère et de celle qu'elle aurait supportée si elle avait été établie en France<sup>1349</sup>. Dans ses conclusions, Olivier Fouquet avait effectivement estimé que « la comparaison doit être précise et on ne peut pas se borner à une référence à des taux moyens [...]. Il faut déterminer la charge fiscale effectivement supportée par la société visée (en l'espèce, en Suisse), évaluer celle que supporterait la même société si elle était établie en France et comparer les résultats obtenus »<sup>1350</sup>.

En 2019, le Conseil d'État a apporté des précisions sur les modalités d'établissement de la preuve par l'administration fiscale<sup>1351</sup>. Si le bénéficiaire est directement établi dans un pays à fiscalité privilégié, l'administration doit prouver que le bénéficiaire des sommes versées est soumis à un régime fiscal privilégié. En revanche, s'il perçoit les versements sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un tel pays, l'administration doit évaluer la situation fiscale du titulaire du compte en comparant l'imposition à laquelle il aurait été soumis s'il était établi dans le même État que l'organisme financier avec l'imposition dont il aurait été redevable en France s'il y était établi. La comparaison doit s'effectuer au titre de chaque exercice visé, sur les impôts de même nature payés à l'étranger sur leur ensemble<sup>1352</sup>.

Si l'administration fiscale parvient à remplir cette condition, les sommes en question sont alors non déductibles de l'assiette française.

875. Dans un second temps, le résident français, personne physique ou morale, qui revendique la déduction des sommes visées, doit apporter la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou excessif. Il y a donc un

---

<sup>1349</sup> CE, 7e et 9e ss-sect., 21 mars 1986, n°53002, SA Auriège, JurisData n° 1986-600581, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

<sup>1350</sup> FOUQUET Olivier, *Conclusions sous CE, 7e et 9e ss-sect., 21 mars 1986, n°53002, SA Auriège*, RJF 5/86, n°470

<sup>1351</sup> CE, 3e et 8e ch., 24 avr. 2019, n°413129, Société Control Union Inspections France (CUIF), JurisData n° 2019-006399, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:413129.20190424

<sup>1352</sup> PERROTIN Frédérique, *La qualification de régime fiscal privilégié*, Petites affiches, Gazette du Palais, 11 juill. 2019, n° 138

renversement de la charge de la preuve au profit de l'administration, en prévoyant une double présomption de fictivité et d'anormalité des charges<sup>1353</sup>.

Bien que tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite soient admis, la preuve doit néanmoins être complète. Ainsi, d'une part, le contribuable doit apporter la preuve de la matérialité de l'opération. Cela se traduit à titre d'exemple par la preuve qu'il a réalisé les services pour lesquels il a été rémunéré<sup>1354</sup>. D'autre part, le contribuable doit prouver l'équilibre du contrat, c'est-à-dire l'absence d'un caractère exagéré. Il peut le démontrer, par exemple, en apportant les justifications des charges<sup>1355</sup>. Toutefois, Monsieur Philippe Martin, ex-commissaire du gouvernement, évoquait la difficulté d'exiger « une preuve matérielle et complète de la réalité de l'opération »<sup>1356</sup>, raison pour laquelle le juge est susceptible d'être moins exigeant en pratique et de raisonner à partir d'un faisceau d'indices<sup>1357</sup>. Plusieurs affaires ultérieures ont d'ailleurs témoigné de la souplesse des tribunaux<sup>1358</sup>.

## 2. Les apports récents de la jurisprudence dans la caractérisation d'un régime fiscal privilégié

876. Le juge administratif est intervenu pour préciser la notion de régime fiscal privilégié dont la présence est à prouver par l'administration fiscale pour obtenir le bénéfice de l'article 238 A du CGI. A cette fin, le Conseil d'Etat a précisé, en 2019, les modalités d'application concernant le versement des sommes sur un compte ouvert dans un établissement financier établi dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée (a) ainsi que la possibilité de reconnaître un régime fiscal privilégié à travers le versement de sommes de source française à un bénéficiaire étranger bénéficiant d'un régime de transparence fiscale (b).

---

<sup>1353</sup> DINH Emmanuel, *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2019*, Revue de droit fiscal, n°12, 19 mars 2020, p. 1

<sup>1354</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°73038, p. 1255

<sup>1355</sup> Ibid., p. 1255

<sup>1356</sup> CE, 9e et 7e ss-sect., 16 déc. 1987, n°55790, RJF 2/88, n°153

<sup>1357</sup> OLLEON Laurent, *Conclusions sous CE, 8e et 3e ss-sect., 24 juin 2009, n°298582, Maréchal*, BDCF 10/09, n°111

<sup>1358</sup> CE, 9e et 7e ss-sect., 7 mars 1990, n°54533, SA Triumph France, JurisData n° 1990-600024, Inédit au recueil Lebon ; CE, 9e et 7e ss-sect., 22 janv. 1992, n°82198, Electrification générale, Inédit au recueil Lebon ; CE, 3e et 8e ss-sect., 10 août 2005, Min. c/ Sté Electromécanique du Nivernais, JurisData n° 2005-080756, Mentionné dans les tables du recueil Lebon ; CE, 8e et 3e ss-sect., 24 juin 2009, n°298582, Maréchal, JurisData n° 2009-081526, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

a) Le cas de versement des sommes de source française sur un compte ouvert dans un établissement financier établi dans un pays à fiscalité privilégiée

877. Avec l'article 90 de la loi de finances pour 1982<sup>1359</sup>, le troisième alinéa à l'article 238 A relatif aux versements effectués sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des États à fiscalité privilégiée bénéficie des dispositions du premier alinéa. Ainsi, ce type d'opération n'est admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

878. Le Conseil d'Etat ne s'est prononcé que deux fois sur ce cas : en 1998<sup>1360</sup> et en 2019<sup>1361</sup>.

Concernant l'affaire la plus récente, il s'agissait d'une société française (Gemar Lumitec) qui avait conclu un contrat de prestations de services avec son fournisseur taiwanais (Taiwan Georgia Corp). La société française a versé des sommes sur un compte bancaire auprès d'un établissement situé à Hong-Kong. L'administration fiscale a considéré que les revenus étaient soumis à un régime fiscal privilégié compte tenu de l'absence de taxation à Hong Kong des revenus extraterritoriaux. Elle a ainsi réintégré les sommes au résultat de la société Gemar Lumitec sur le fondement du dernier alinéa de l'article 238 A du CGI. En l'absence de contestation du contribuable, l'administration fiscale a suivi le schéma binaire de la preuve et a estimé que la société n'apportait pas la preuve de la réalité des prestations de service.

Si le juge d'appel donne raison à l'administration fiscale<sup>1362</sup>, tel n'est pas le cas du juge de cassation qui casse l'arrêt de la cour d'appel pour erreur de droit et renvoie et renvoie l'affaire. En effet, l'administration fiscale n'a pas effectué de comparaison alors qu'il s'agit d'une condition pour pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 238 A du CGI. Elle ne peut donc pas se contenter de justifier sa position par le seul taux d'imposition pratiqué.

---

<sup>1359</sup> Loi n° 82-1126 du 29 déc. 1982 de finances pour 1983 : JO du 30 déc. 1982

<sup>1360</sup> CE, 9e et 8e ss-sect., 18 mai 1998, n°157974, Arthur Loyd, JurisData n° 1998-047231, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

<sup>1361</sup> CE, 3e et 8e ss-sect., 24 avr. 2019, n°412284, Société Gemar Lumitec, JurisData n° 2019-006418, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:412284.20190424

<sup>1362</sup> CAA Versailles, 1e ch., 9 mai 2017, n°16VE00568, Inédit au recueil Lebon

La Haute Assemblée du Conseil d'Etat dénonce ici le caractère lacunaire de la lettre du dernier alinéa de l'article 238 A du CGI dans un arrêt du 24 avril 2019<sup>1363</sup>. En effet, il faudrait viser la situation dans laquelle « le titulaire d'un compte tenu par un organisme financier et sur lequel des sommes sont versées par un contribuable français, est regardé comme soumis à un régime fiscal privilégié [...] » tandis que le texte concerne « tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée »<sup>1364</sup>.

Le juge montre qu'il n'est pas utile de savoir si l'organisme financier est soumis à un régime fiscal privilégié (en l'espèce, celui de la banque, à Hong-Kong) et qu'il est préférable de se focaliser sur la localisation de l'activité (en l'espèce, celui du prestataire, à Taïwan). Il précise également que, lorsque le versement est effectué sur un compte bancaire étranger, il convient de prendre en compte le régime fiscal auquel il serait soumis s'il était établi dans le même Etat que l'organisme teneur du compte (en l'espèce, à Hong-Kong) pour le comparer avec celui auquel il serait soumis en France au titre de l'activité en cause. Le juge se rapproche ici de l'intention du législateur et appuie sa volonté de contrer les tentatives d'évitement de l'impôt<sup>1365</sup>.

879. Néanmoins, les failles d'une telle méthode se dessinent. D'une part, en cas de comparaison de la charge fiscale du bénéficiaire s'il avait été résident ou établi à Hong Kong ainsi qu'en France, cela reviendrait à comparer deux situations hypothétiques. D'autre part, une telle comparaison aurait été inopportune dans le sens où le montant des charges fiscales aurait été nul tant à Hong Kong qu'en France au regard de l'origine extraterritoriale des revenus en question<sup>1366</sup>.

880. C'est ainsi que la doctrine estime opportune une réécriture du dernier alinéa de l'article 238 A du CGI<sup>1367</sup>.

---

<sup>1363</sup> CE, 3e et 8e ss-sect., 24 avr. 2019, n°412284, Société Gemar Lumitec, JurisData n° 2019-006418, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:412284.20190424

<sup>1364</sup> DINH Emmanuel, *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2019*, Revue de droit fiscal, n°12, 19 mars 2020, p. 4, §9

<sup>1365</sup> Ibid., p. 4, §10

<sup>1366</sup> Ibid., p. 4, §11

<sup>1367</sup> Ibid., p. 5, §13

b) Le cas de versement de versements d'intérêts intragroupe au profit d'une société de personnes étrangère

881. La question relative à l'application de l'article 238 A du CGI s'est posée lorsque le bénéficiaire des sommes de source française est une société de personnes étrangère bénéficiant d'un régime de transparence fiscale dans son État<sup>1368</sup>.

882. Dans cette affaire, la société française (F) avait pour société mère une société luxembourgeoise (L), elle-même société mère de deux sociétés de droit américain (A1 et A2). La société A1 était établie dans le Delaware et constituée sous la forme d'un « limited partnership ». Ses associés étaient les sociétés A2 (« general partner »<sup>1369</sup>) et L (« limited partner »<sup>1370</sup>). La société française F avait déduit les intérêts au titre d'emprunts souscrits auprès de la société A1. L'administration fiscale le lui rapproche et réintègre les intérêts à ses résultats d'exercice sur le fondement de l'article 238 A du CGI.

Le juge de première instance donne raison au contribuable<sup>1371</sup>. L'administration interjette alors appel. Le juge d'appel confirme le jugement du tribunal administratif et se prononce également en faveur du contribuable<sup>1372</sup>.

883. Comme l'exigent les règles en matière de preuve, le raisonnement doit s'effectuer en deux temps selon l'article 238 A du CGI. Ainsi, la Cour a d'abord cherché l'existence d'un régime fiscal privilégié.

Pour l'apprécier, la CAA de Versailles a appliqué la méthode de « l'équivalence juridique ». Cette méthode, dégagée antérieurement par la jurisprudence<sup>1373</sup>, se traduit par l'analyse de l'ensemble des caractéristiques de cette société de personnes étrangères, du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement ainsi que du type de société de droit français

---

<sup>1368</sup> CAA Versailles, 1e ch., 5 mars 2019, n°16VE02168, Min c/ Société Rexel SA, JurisData n° 2019-012840, Inédit au recueil Lebon

<sup>1369</sup> Vient de l'anglais et s'assimile à une « société en nom collectif ». Sa responsabilité est illimitée.

<sup>1370</sup> Vient de l'anglais et s'assimile à une « société en commandite simple ». Sa responsabilité est limitée aux apports.

<sup>1371</sup> TA Montreuil, 1e ch., 17 mars 2016, n°1403640, Société Rexel, RJF 7/2017, n° 604

<sup>1372</sup> CAA Versailles, 1e ch., 5 mars 2019, n°16VE02168, Min. c/ Société Rexel SA, JurisData n° 2019-012840, Inédit au recueil Lebon

<sup>1373</sup> CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n°363556, Sté Artémis SA, JurisData n° 2014-029144, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:XX:2014:363556.20141124

auquel la société de droit étranger est assimilable puis de l'application de la législation française à cette société étrangère ensuite<sup>1374</sup>.

Il en ressort que le « limited partnership » s'assimile à une société en commandite simple dans laquelle la responsabilité est limitée aux apports. Il est exonéré d'impôt aux États-Unis alors qu'une société en commandite simple de droit français serait passible de l'IS, ce qui laisse présumer que le « limited partnership » bénéficie d'un régime fiscal privilégié. Il en est de même pour le « general partnership », équivalent d'une société en nom collectif dont la responsabilité des associés est illimitée. En droit français, ce type de société est imposé à l'IS alors qu'elle n'est pas imposée aux États-Unis<sup>1375</sup>.

La Cour ne se focalise ici que sur l'Etat de résidence du bénéficiaire des versements comme le suggérait le rapporteur public, ce qui signifie que le régime fiscal applicable à la société de droit luxembourgeois est ici ignoré. L'article 238 A du CGI, qui ne fait référence qu'au régime fiscal appliqué dans l'État du siège de l'entité bénéficiaire des revenus, est alors suivi à la lettre<sup>1376</sup>. Toutefois, même si l'imposition au Luxembourg était prise en compte, le résultat aurait été similaire en raison de l'absence d'imposition dans cet Etat. De ce fait, le caractère privilégié du régime fiscal a été démontré en comparant la différence d'imposition entre les intérêts versés par la société française perçus en France et ceux perçus à l'étranger. La présence d'un régime fiscal privilégié avancée par l'administration est confirmée par le juge.

884. Néanmoins, par la suite, la société a apporté la preuve de réalité et du caractère non excessif des charges financières visées. L'administration contestait le caractère normal de ces opérations en s'appuyant sur le fait que le recours à l'endettement en l'espèce reflétait un montage exclusivement fiscal.

Les preuves apportées par la société ont néanmoins été reçues favorablement par la Cour qui a jugé ces charges normales et non excessives.

885. Par conséquent, l'administration fiscale ne pouvait pas réintégrer les intérêts litigieux en l'espèce.

---

<sup>1374</sup> DINH Emmanuel, *Les partnerships dans l'ordre fiscal international - Présentation et portée de la méthode de l'« équivalence juridique »*, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 29, 21 juill. 2016, ét. 1440, p. 59, §6

<sup>1375</sup> MORTEROL Antoine et MOULOUDJ Myriam, *Notion de « régime fiscal privilégié » au sens de l'article 238 A du CGI et sociétés de personnes étrangères*, Le blog de TAJ, 29 juin 2019

<sup>1376</sup> DINH Emmanuel, *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2019*, Revue de droit fiscal, n°12, 19 mars 2020, p. 6, §18

886. En tout état de cause, cet arrêt démontre qu'en cas de versement d'intérêts intragroupe au profit d'une société de personnes étrangère, un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI peut être caractérisé lorsque celle-ci bénéficie d'un régime de transparence fiscale.

Un tel concept étant purement prétorien, la doctrine recommande l'adoption de dispositions en droit interne sur ce point pour limiter les difficultés<sup>1377</sup>.

887. Ainsi, un régime fiscal privilégié est donc identifiable au moyen de la comparaison du taux d'imposition entre deux Etats. Le juge administratif est intervenu pour préciser cette notion dans d'autres situations susceptibles de se présenter. Tel fut le cas lors du versement des sommes sur un compte ouvert dans un établissement financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée ou lors du versement de sommes de source française à un bénéficiaire étranger bénéficiant d'un régime de transparence fiscale.

888. Si les pays à fiscalité privilégiée ont été étudiés, une autre catégorie d'Etats présentant des régimes fiscaux avantageux mérite, à présent, d'être développée.

## **B) Les Etats et territoires non coopératifs de l'article 238-0 A du CGI**

889. Les Etats et territoires non coopératifs (ETNC) sont des Etats et territoires répondant à plusieurs critères (1) et dont la catégorisation en tant que tel entraîne plusieurs conséquences (2).

### 1. La qualification d'ETNC

890. Les ETNC sont identifiés à l'aide de plusieurs critères (a) et font l'objet d'une publication sous forme de listes (b).

---

<sup>1377</sup> COIN Raphaël, *Répression de l'évasion fiscale internationale - Versements au profit de personnes dans des pays à fiscalité privilégiée (CGI, art. 238 A)*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 3720, 1er janv. 2009, §45

#### a) L'identification d'un ETNC

891. Certains Etats ou territoires disposent d'une fiscalité avantageuse et refusent les standards de bonne gouvernance fiscale - transparence, échange d'information et absence de concurrence déloyale. Ces territoires constituent les Etats et Territoires non coopératifs (ETNC), appelés communément « paradis fiscaux », sous réserve de diverses conditions.

892. Les avantages qu'ils accordent aux contribuables les rendent indispensables dans les schémas d'évitement fiscal. Cela leur a d'ailleurs valu leur mise en lumière lors de scandales fiscaux.

893. La perte annuelle de recettes fiscales qu'ils engendrent représente 60 à 80 milliards d'euros en France<sup>1378</sup> et 1.000 milliards d'euros au niveau de l'Union européenne<sup>1379</sup>. Concernant la perte annuelle de recettes d'impôt sur les bénéfices des entreprises dans le monde, le montant estimé s'élève à 240 milliards de dollars dans le monde<sup>1380</sup>, dont 6 à 13,5 milliards d'euros en France<sup>1381</sup>.

894. En tout état de cause, il n'y a pas de définition unique de la notion d'ETNC. En effet, la France, l'Union européenne, l'OCDE et des organisations non gouvernementales s'intéressent à ces Etats et territoires et exploitent différents indices.

#### b) L'existence de deux listes d'ETNC

895. L'OCDE qualifiait un Etat ou un territoire comme non coopératif à partir de quatre critères : l'inexistence ou l'insuffisance de l'impôt, l'absence d'échange de renseignements, l'absence de transparence et l'absence d'activité substantielle. A partir de ces critères, une liste

---

<sup>1378</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur la lutte contre les paradis fiscaux*, n°1423, 9 oct. 2013

<sup>1379</sup> Données extraites du site de la Commission européenne, accessibles sur <https://ec.europa.eu/> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1380</sup> OCDE (2017), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 13 nov. 2017, p. 113, §179

<sup>1381</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, *Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte*, Déc. 2016, p. 78

était alors établie. Cependant, ce système, jugé inefficace, a été abandonné<sup>1382</sup>. Il est aujourd'hui remplacé par un examen par les pairs<sup>1383</sup>.

896. Par ailleurs, une organisation non gouvernementale, Tax Justice Network, a établi un classement pour viser les dix juridictions qui favorisent le plus le risque de fraude à l'impôt sur les sociétés. Deux critères sont utilisés : la transparence fiscale de l'Etat et l'appréciation de l'importance de la juridiction sur les marchés internationaux<sup>1384</sup>. La transparence de l'Etat est mesurée à partir d'informations telles que les lois, les règlements ou encore le niveau de la coopération par exemple. De son côté, le positionnement de la juridiction sur les marchés internationaux est gradué en fonction du montant des transferts estimés ou de l'activité transfrontalières entre autres. A partir de ces deux indices, une note sur 100 est attribuée. Plus l'indice est élevé, plus le territoire est opaque.

L'édition 2021 de l'Indice bisannuel des paradis fiscaux pour les sociétés du Réseau pour la justice fiscale dégage un classement et cite les dix pays suivants comme étant ceux qui jouent un rôle important dans le transfert artificiel des bénéfices corporatifs : les Îles Vierges britanniques (territoire britannique d'outre-mer), les Îles Caïmans (territoire britannique d'outre-mer), les Bermudes (territoire britannique d'outre-mer), les Pays-Bas, la Suisse, le Luxembourg, Hong Kong, Jersey (dépendance de la Couronne britannique), Singapour et les Émirats arabes unis<sup>1385</sup>. Il convient de souligner que ce classement est issu d'une organisation non gouvernementale et existe à titre militant.

897. En parallèle, la notion d'ETNC a été appréhendée par la législation française en 2010 puis par l'Union européenne en 2017. Deux listes en découlent. Ces deux listes, contrairement au classement des organisations non gouvernementales, sont soumises aux relations internationales. Elles revêtent, de ce fait, un caractère davantage officiel.

---

<sup>1382</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Les paradis fiscaux*, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 2019, p. 16

<sup>1383</sup> Voir A, 2 du §1 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *L'approche postérieure à la refonte des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables*

<sup>1384</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Que reste-t-il des paradis fiscaux?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, p. 177

<sup>1385</sup> Tax Justice network, *L'indice des paradis fiscaux 2021*, Mars 2021

898. D'une part, concernant la France, un ETNC est qualifié comme tel sous réserve de la réunion de trois conditions prévue par l'article 238-0 A du CGI : l'Etat a fait l'objet d'un examen par l'OCDE au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale, l'Etat n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale et l'Etat n'a pas signé avec au moins douze Etats ou territoires, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale.

La liste des ETNC est réexaminée chaque année par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères.

Depuis le 26 février 2021, la liste française inclut 13 ETNC : Anguilla, les Fidji, Guam, les Iles Vierges américaines, les Iles Vierges britanniques, le Panama, les Samoa américaines, Samoa, les Seychelles, Trinité-et-Tobago, Vanuatu, la Dominique et le Palaos<sup>1386</sup>. Il convient également de souligner que son champ d'application s'est élargi avec la loi du 23 octobre 2018<sup>1387</sup>. En effet, la liste française inclut désormais la liste de l'Union européenne en plus<sup>1388</sup>.

899. D'autre part, concernant l'Union européenne, un travail de compilation avait déjà été élaboré sous le nom de « liste Moscovici ». Rassemblant 30 Etats et territoires<sup>1389</sup>, cette liste établissait le nom des paradis fiscaux et démontrait, de ce fait, une certaine volonté de lutte contre l'évasion fiscale. Celle-ci a toutefois été très critiquée du fait de l'appréciation des Etats à l'aide de critères subjectifs<sup>1390</sup>. C'est ainsi que ses imperfections ont conduit à l'établissement d'une liste commune sur le modèle de la liste française.

900. Le 5 décembre 2017, l'Union européenne décide de suivre les pas de la France et établit une liste commune des ETNC en se basant sur trois critères<sup>1391</sup> : la transparence fiscale, l'équité

---

<sup>1386</sup> Arrêté du 26 février 2021 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts

<sup>1387</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>1388</sup> Ibid., art. 31

<sup>1389</sup> Assemblée nationale, *Rapport sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux*, n°683, 21 févr. 2018, p. 44

<sup>1390</sup> MICHEL Anne, *La « liste Moscovici » des paradis fiscaux fait grincer des dents*, Le Monde, 18 juin 2015

<sup>1391</sup> Assemblée Nationale, *Rapport sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux*, n°683, 21 févr. 2018, p. 45

fiscale et la mise en œuvre des mesures anti-BEPS, c'est à dire des mesures contre l'érosion des bases fiscales et du transfert de bénéfices.

La transparence fiscale repose sur plusieurs éléments dont l'engagement de la juridiction de mettre en œuvre de manière effective la norme commune de déclaration dans le cadre de l'échange automatique de données<sup>1392</sup>.

L'équité fiscale fait appel à la non-application de mesures fiscales considérées comme dommageables au regard des critères dégagés par le Code de conduite<sup>1393</sup>.

La mise en œuvre des mesures anti-BEPS est relative au respect des normes développées contre l'érosion des bases fiscales et du transfert de bénéfices<sup>1394</sup>.

901. Trois listes différentes sont ainsi établies par l'Union européenne : la liste noire (juridictions jugées non coopératives), la liste grise (juridictions sous surveillance) et la liste ouragan (juridictions non coopératives mais bénéficiant d'un délai supplémentaire du fait des événements climatiques en 2017).

Le contenu de ces différentes listes a connu des évolutions depuis 2017. En effet, au 5 décembre 2017, la liste noire incluait 17 Etats, la liste grise comprenait 47 Etats et la liste ouragan concernait 8 Etats<sup>1395</sup>. La liste noire de l'Union européenne la plus récente, actualisée le 22 février 2021, comprend douze pays (Anguilla, la Dominique, les Fidji, Guam, les Iles Vierges américaines, le Panama, les Samoa américaines, Palaos, Samoa, les Seychelles, Trinité-et-Tobago et le Vanuatu) tandis que la liste grise en inclut neuf (l'Australie, la Barbade, le Botswana, l'Eswatini, la Jamaïque, la Jordanie, les Maldives, la Thaïlande et la Turquie)<sup>1396</sup>. La prochaine révision est prévue pour octobre 2021.

902. Il convient de souligner que l'Union européenne prend le soin d'exclure les Etats membres de l'Union européenne, ce qui est largement critiqué : « la législation actuelle autorise certains États membres à utiliser légalement l'évitement fiscal comme modèle d'entreprise afin

---

<sup>1392</sup> La norme commune de déclaration est une norme qui prévoit l'échange automatique annuel entre États de renseignements relatifs aux comptes financiers. Voir A, 2, b du §1 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *La norme commune d'échange d'informations*

<sup>1393</sup> Voir B du §1 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *La définition de l'UE*

<sup>1394</sup> Voir A, 2, a du §1 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *Le projet BEPS*

<sup>1395</sup> Assemblée Nationale, *Rapport sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux*, n°683, 21 fév. 2018, p. 46 à 48

<sup>1396</sup> Conseil de l'UE, *Revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*, JO n°C 66/10, 26 févr. 2021

de soutenir leur propre économie. Ces pratiques doivent cesser afin de garantir une concurrence équitable en matière de fiscalité entre les États membres »<sup>1397</sup>.

Ce favoritisme ne fait donc pas l'unanimité, d'autant plus que la qualification en tant qu'ETNC emporte des conséquences.

## 2. L'intérêt dissuasif de la qualification d'ETNC dans la maîtrise de la concurrence fiscale

903. Le droit fiscal français met en place un arsenal d'armes permettant de dissuader les États ou les territoires d'être considérés comme non coopératifs. En effet, les sanctions prévues par la loi de finances rectificative pour 2009<sup>1398</sup> visent à alourdir toute charge pour l'État visé (a) ou encore à l'exclure de tout bénéfice de dispositifs préférentiels (b).

### a) L'obligation d'une charge supplémentaire

904. Si un État ou un territoire est considéré comme un ETNC, il se voit infligé une imposition alourdie. En effet, en matière de revenus de capitaux mobiliers, la retenue à la source sur les dividendes<sup>1399</sup>, sur certains produits de placements à revenu fixe<sup>1400</sup>, sur les contrats d'assurance-vie<sup>1401</sup> et sur les plus-values de nature immobilière<sup>1402</sup> payés à des sociétés domiciliées dans un ETNC est pratiquée au taux majoré de 75%.

905. Par ailleurs, en matière de preuve, celle-ci est également alourdie au détriment du contribuable dans le sens où la charge de la preuve est inversée en sa défaveur en matière de transfert indirect de bénéfices de l'article 238 A du CGI. Ainsi, en cas d'établissement d'un contribuable dans un ETNC, celui-ci doit prouver la réalité et la normalité de l'opération et démontrer l'absence de montage artificiel ou réalisé à des fins principalement fiscales. Ce n'est donc pas à l'administration de prouver l'existence d'une telle finalité.

---

<sup>1397</sup> Parlement européen, *Évasion fiscale : le Conseil compromet la crédibilité de l'UE déclarent les députés*, 12 févr. 2018

<sup>1398</sup> Loi n° 2009-1674 du 30 déc. 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 22 : JO n°303 du 31 déc. 2009

<sup>1399</sup> CGI, art. 187

<sup>1400</sup> CGI, art. 125 A

<sup>1401</sup> CGI, art. 125-0 A

<sup>1402</sup> CGI, art. 244 bis, 244 bis A et 244 bis B

906. Le régime de la preuve est également tourné au détriment du contribuable dans le cadre de l'article 57 du CGI : la preuve du lien de dépendance devant être apportée par l'administration n'est pas exigée lorsque l'entreprise étrangère est localisée dans un ETNC<sup>1403</sup>.

907. Une autre charge incombe au contribuable en présence d'un ETNC en matière de prix de transfert. En effet, il est également soumis à une obligation documentaire renforcée<sup>1404</sup>.

#### b) L'impossibilité de bénéficier de dispositifs préférentiels

908. Les dispositions spécifiques visant les ETNC ont également pour objet d'exclure le bénéfice de certains dispositifs.

Ainsi, les dividendes distribués par des filiales établies dans des ETNC sont exclus du champ d'application du régime des sociétés mères<sup>1405</sup>. Ce régime permet normalement une quasi-exonération des dividendes versés de la société fille à la société mère à hauteur de 95%.

Il en est de même pour les plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC qui ne pourront pas bénéficier du régime du long terme<sup>1406</sup>. Ce régime permet normalement une exonération d'impôt sur les sociétés.

909. De plus, l'application de la clause de sauvegarde des articles 123 bis et 209 B du CGI<sup>1407</sup> est impossible en cas d'implantation dans un ETNC. Ainsi, la présomption de fraude sera irréfragable.

En effet, l'entreprise imposée en France ne peut pas démontrer que les bénéfices de sa filiale localisée dans un ETNC proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective. Le jeu de l'article 209 B s'appliquera inévitablement<sup>1408</sup>. La situation est identique dans le cadre

---

<sup>1403</sup> Le régime de l'article 57 du CGI fera l'objet d'une étude approfondie dans le paragraphe suivant. Voir B, 1 du §2 de la Section 1 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *Le contrôle des prix de transfert (CGI, art. 57)*

<sup>1404</sup> CGI, art. L. 13 AB du LPF et art. 54 quater

<sup>1405</sup> CGI, art. 145, 6-d

<sup>1406</sup> CGI, art. 39 duodécies, 2-c

<sup>1407</sup> Le régime des articles 123 bis et 209 B du CGI fera l'objet d'une étude approfondie dans le paragraphe suivant.

<sup>1408</sup> Voir B, 2 du §2 de la Section 1 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de sociétés ou établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B)*

de l'article 123 bis du CGI<sup>1409</sup> compte tenu de l'insertion d'une clause de sauvegarde similaire à celle prévue au sein l'article 209 B du CGI.

910. La privation d'un bénéfice en présence d'un ETNC s'est également manifestée pendant la crise sanitaire. En effet, le ministre de l'Economie et des Finances, Bruno Le Maire, a affirmé qu'aucune aide de solidarité ne serait versée aux entreprises ayant leur siège ou une filiale dans un ETNC : « il va de soi que si une entreprise a son siège fiscal ou des filiales dans un paradis fiscal, je veux le dire avec beaucoup de force, elle ne pourra pas bénéficier des aides de trésorerie de l'Etat »<sup>1410</sup>. 52 entreprises françaises seraient concernées par cette décision<sup>1411</sup>.

911. En conclusion de ce paragraphe, le législateur a établi des moyens pour maîtriser la concurrence fiscale étatique notamment en contrôlant les régimes nationaux fiscalement avantageux. L'article 238 A du CGI vise effectivement les situations où l'une des parties est établie dans un État qui dispose d'un régime fiscal dit privilégié. L'article 238-0 A du CGI, quant à lui, concerne les cas où un Etat ou un territoire ne fait pas preuve de coopération. En catégorisant les Etats, le droit français a pu mettre en place différentes mesures telles qu'elles ne peuvent qu'inciter à la mise en conformité avec les standards.

912. La législation interne poursuit sa lancée et propose d'autres instruments capables de contrer les transferts traversant les frontières.

## **§2 - Les dispositifs de lutte contre les délocalisations fiscales**

913. Afin de lutter contre les délocalisations fiscales, des initiatives législatives sont prises tant envers les personnes physiques (A) qu'envers les personnes morales (B).

---

<sup>1409</sup> Le régime de l'article 123 bis du CGI fera l'objet d'une étude approfondie dans le paragraphe suivant. Voir A, 1 du §2 de la Section 1 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *La gestion de portefeuille par l'intermédiaire de sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 123 bis)*

<sup>1410</sup> France Info, Interview de Bruno Le Maire, 13 juin 2019

<sup>1411</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *Coronavirus : pas d'aide publique pour les entreprises présentes dans les paradis fiscaux*, Les Echos, 23 avr. 2020

## **A) Les mesures fiscales concernant des délocalisations fiscales à l'encontre des personnes physiques**

914. Concernant les mesures s'appliquant aux personnes physiques, les délocalisations fiscales font l'objet de contrôle en cas de gestion de portefeuille par l'intermédiaire de sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (1) et d'imposition des sociétés d'artistes, de sportifs ou de services (2).

### **1. La gestion de portefeuille par l'intermédiaire de sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 123 bis)**

915. L'article 123 bis du CGI a vu le jour avec la loi de finances pour 1999<sup>1412</sup>. Celui-ci prévoit l'imposition en France des revenus accumulés dans certaines entités étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (a) et dont la présomption peut être renversée (b).

#### **a) Le principe d'assujettissement de certains revenus à l'impôt français**

916. L'article 123 bis du CGI s'applique dans la situation où une entité juridique est établie ou constituée hors de France, est soumise à un régime fiscal privilégié et est principalement constituée de valeurs mobilières, de créances, de dépôts et de comptes courant. L'adjectif « principalement » requiert qu'au moins 50% de l'actif ou des biens soient constitués de valeurs mobilières, de créances, dépôts ou comptes-courants<sup>1413</sup>. De plus, la structure étrangère peut se présenter sous la forme de plusieurs entités. Sont concernées toutes les personnes morales (sociétés de capitaux, sociétés de personnes et partnerships, sociétés civiles et les fondations), tous les organismes ou encore les fiducies ou les institutions comparables<sup>1414</sup>.

917. Ainsi, il résulte de cet article que si une personne physique domiciliée en France détient, directement ou indirectement, 10% au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans cette entité juridique, les bénéfices ou les revenus de celle-ci sont réputés constituer

---

<sup>1412</sup> Loi n° 98-1266 du 30 déc. 1998 de finances pour 1999, art. 101 : JO n°303 du 31 déc. 1998

<sup>1413</sup> CABANNES Xavier, *Participations dans des entités étrangères soumises à un régime fiscal privilégié (cgi, art. 123 bis)*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 3760, 1er nov. 2015, §3

<sup>1414</sup> Ibid., §25

un revenu de capitaux mobiliers imposable entre les mains de la personne physique, à hauteur de sa participation dans l'entité juridique.

918. L'objectif du législateur est ici de taxer les bénéfices non distribués comme s'ils l'avaient été en France. Ceci permet de déjouer les tentatives d'évasion fiscale de certains contribuables qui pourraient profiter des règles fiscalement favorables d'autres Etats et échapper à la législation française<sup>1415</sup>.

#### b) L'exclusion de la présomption de détention par la clause de sauvegarde

919. La présomption de revenu de capitaux mobiliers peut être exclue grâce à la clause de sauvegarde. Cette clause, prévue à l'alinéa 4 bis de l'article 123 bis du CGI peut être utilisée si l'entité est établie ou constituée dans un Etat membre de l'Union européenne, un Etat ayant conclu des conventions d'assistance administrative et d'assistance en matière de recouvrement et si le contribuable démontre que l'exploitation de l'entreprise ou la détention de titres ou de droits de l'entité n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation française.

920. Les modalités d'application de cette clause avaient d'ailleurs posé quelques difficultés au regard de sa conformité avec la liberté de circulation des capitaux. Au départ, la possibilité de renversement de présomption n'était possible que lorsque l'entité est établie dans un Etat de l'Union européenne, ce qui constituait une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques. Le juge constitutionnel a donc censuré les dispositions litigieuses<sup>1416</sup> et le législateur a remédié à cette situation<sup>1417</sup>.

921. Depuis 2017, l'administration fiscale doit alors démontrer l'existence d'un montage artificiel si l'entité étrangère est dans un Etat membre de l'Union européenne ou s'il s'agit d'un Etat ayant conclu des conventions d'assistance administrative et d'assistance en matière de

---

<sup>1415</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°73840, p. 1292

<sup>1416</sup> Cons. const., 1er mars 2017, n° 2016-614 QPC, Lacquemant, JurisData n° 2017-004220, JO 3 mars 2017 texte n°95, ECLI:FR:CC:2017:2016.614.QPC

<sup>1417</sup> Loi n° 2017-1775 du 28 déc. 2017 de finances rectificative pour 2017, art. 25 : JO n°303 du 29 déc. 2017

recouvrement. L'avantage pour le contribuable est que la charge de la preuve ne lui appartient pas.

922. En revanche, si l'entité étrangère est située dans un État autre que ceux énumérés ci-dessus, la clause de sauvegarde est moins favorable au contribuable car elle fait peser la charge de la preuve sur lui : il devra prouver que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des droits dans l'entité étrangère a principalement un objet et un effet autres que la localisation de bénéfices ou de revenus dans un État où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

923. Par conséquent, l'article 123 bis du CGI exerce un contrôle en cas de gestion de portefeuille par l'intermédiaire de sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié afin d'éviter les délocalisations fiscales. En 2018, le dispositif de l'article 123 bis du CGI a été utilisé 57 fois représentant un montant de rehaussement de 97 millions d'euros<sup>1418</sup>.

924. Un autre contrôle à l'encontre des personnes physiques est effectué et vise, cette fois, les contribuables utilisant une société fictive établie à l'étranger pour encaisser ses propres revenus.

## 2. L'encaissement de revenus par l'intermédiaire d'une société fictive établie à l'étranger (CGI, art. 155 A)

925. L'article 155 A du CGI, instauré par la loi de finances pour 1973<sup>1419</sup>, vise à imposer les revenus en France de contribuables contrant la législation française à travers des sociétés fictives (a). En 2018, cette mesure a été utilisée 47 fois représentant un montant de rehaussement de 14 millions d'euros<sup>1420</sup>. Ce dispositif de lutte contre la délocalisation fiscale fait toutefois l'objet de discussion concernant sa conformité avec le droit de l'Union européenne (b).

---

<sup>1418</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, p. 61

<sup>1419</sup> Loi n° 72-1121 du 20 déc. 1972 de finances pour 1973, art. 18 : JO du 21 déc. 1972

<sup>1420</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, p. 61

#### a) Le principe d'application de l'impôt français

926. L'article 155 A du CGI vise les contribuables utilisant une société fictive établie à l'étranger pour encaisser leurs propres revenus. Il s'agit généralement des sociétés utilisées au premier chef par des artistes ou des sportifs qui sont destinées à gérer leur carrière et les « camoufler ». Les sommes dues au titre des prestations ne sont donc pas versées directement aux prestataires mais à des sociétés établies à l'étranger dont la fonction apparente consiste à fournir les services de ces personnes. Ces sociétés sont dites « sociétés d'artistes »<sup>1421</sup>. Ce procédé était déjà connu aux États-Unis sous les termes de « Rent a star company »<sup>1422</sup>.

927. Le principe posé par l'article 155 A du CGI permet à l'administration fiscale d'imposer directement le prestataire (souvent l'artiste ou le sportif) domicilié en France sur la totalité des revenus encaissés à son nom par la société étrangère dans trois cas alternatifs.

928. L'administration peut ainsi imposer les sommes litigieuses entre les mains du professionnel concerné, en les réputant perçues par lui si la personne physique située en France contrôle, directement ou indirectement, la personne morale située à l'étranger qui perçoit la rémunération. Tel fut le cas dans une affaire mettant en cause un sportif résidant en France et dont les sommes litigieuses avait été versées à une société de droit britannique<sup>1423</sup>.

929. Cela est aussi possible si le prestataire personne physique n'établit pas que cette société étrangère exerce une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services, et cela de manière prépondérante<sup>1424</sup>.

930. L'administration fiscale peut également taxer les revenus lorsqu'un prestataire domicilié à l'étranger rend un service en France. Ce cas s'est notamment présenté en 2008 : un artiste, résident suisse, s'était produit en France et le cachet avait été perçu par une société

---

<sup>1421</sup> PERROTIN Frédérique, *Article 155 A du CGI et charge de la preuve*, Petites affiches, Gazette du Palais, 9 avr. 2018, n°71

<sup>1422</sup> Provient de l'anglais et signifie « société de location de star »

<sup>1423</sup> De la MARDIERE Christophe, *Article 155 A du CGI : épilogue des mésaventures fiscales d'un footballeur en France*, Revue de Droit Fiscal, n° 11, 13 mars 2014, comm. 211

<sup>1424</sup> Loi n° 80-30 du 18 janv. 1980 de finances pour 1980, art. 71 : JO du 19 janv. 1980

britannique<sup>1425</sup>. Le Conseil d'Etat avait donné raison à l'administration fiscale qui avait soumis cette somme à la législation fiscale française.

b) L'installation d'un doute sur la compatibilité avec le droit de l'Union européenne

931. Considéré comme contraire à la liberté d'établissement et la libre prestation de services, le système institué par l'article 155 A du CGI a donc été étudié par le Conseil d'Etat qui ne l'a pas perçu de cette manière : « les prestations dont la rémunération est susceptible d'être imposée entre les mains de la personne qui les a effectuées, correspondent à un service rendu, pour l'essentiel par elle, et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte »<sup>1426</sup>. Le juge interne retient du texte une interprétation « neutralisante »<sup>1427</sup>.

932. Si cette position a été défendue ultérieurement<sup>1428</sup>, cette interprétation s'éloigne de celle traditionnellement retenue par le juge européen. La CJUE adopte effectivement un point de vue en faveur de la mise à l'écart des mesures anti-abus nationales lorsque la société étrangère litigieuse fait preuve d'une implantation réelle dans l'Etat visé et y exerce une activité économique effective<sup>1429</sup>.

933. Par conséquent, « le piège est ainsi refermé sur les contribuables concernés et, faute d'espoir d'un revirement du Conseil d'Etat, l'initiative de la Commission européenne permettra seule au juge européen d'offrir un regard différent sur l'article 155 A du CGI »<sup>1430</sup>.

---

<sup>1425</sup> CE, 28 mars 2008, n°271366, Aznavour, JurisData n° 2008-081297, Publié au recueil Lebon

<sup>1426</sup> CE, 20 mars 2013, n°346642, JurisData n° 2013-005593, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:XX:2013:346642.20130320

<sup>1427</sup> PERROTIN Frédérique, *L'article 155 A du CGI est soluble dans le droit communautaire*, Petites affiches, Gazette du Palais, 2 mai 2013, n°88

<sup>1428</sup> CE, 12 oct. 2018, n°414383 Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2018:414383.20181012 ; CE, 9 mai 2019, n°417514, Benatti, JurisData n° 2019-007460, Mentionné aux tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:417514.20190509

<sup>1429</sup> CJCE, 12 sept. 2006, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, aff. C-196/04, Rec., p. I-7995

<sup>1430</sup> BENANT Lionel et SCHIELE Pascal, *L'article 155 A du code général des impôts : un contentieux en attente d'un nouveau départ*, Option Finance, 20 janv. 2020

934. Ainsi ont été développées les dispositifs de lutte contre les délocalisations fiscales envers les personnes physiques. D'autres instruments ont été mis en œuvre à l'encontre des personnes morales.

## **B) Les mesures fiscales concernant des délocalisations fiscales à l'encontre des personnes morales**

935. Envers les personnes morales, des mesures de lutte sont également mises en place tant contre les délocalisations indirectes (1) que directes (2).

### 1. Le contrôle des prix de transfert (CGI, art. 57)

936. Les échanges intragroupes représentent une part importante du commerce international de biens et de services. Les politiques de certaines entreprises laissent entrevoir un transfert indirect de bénéfices. L'article 57 du CGI a alors vocation à s'appliquer en matière de prix de transfert pour lutter contre ce type de pratiques sous réserve d'un lien de dépendance entre les deux sociétés et de la réalité du transfert indirect de bénéfices (a). Véritable défi pour l'administration fiscale, les prix de transfert font maintenant l'objet d'une méthode de détermination sécurisée afin d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux (b).

#### a) La subordination de la rectification du montant imposable à deux conditions

937. Pour instaurer une présomption de transfert indirect de bénéfices et réintégrer les sommes litigieuses dans le résultat imposable, l'administration fiscale doit, dans un premier temps, établir l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère<sup>1431</sup>.

938. Ce lien de dépendance peut être observé tant au niveau d'une entreprise française placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère qu'au niveau d'une entreprise étrangère sous la dépendance d'une entreprise française ou encore si une entreprise française et une société

---

<sup>1431</sup> PANDO Annabelle, *Prix de transfert : des précisions sur le lien de dépendance*, Petites affiches, Gazette du Palais, 3 août 2016, n°154

étrangère sont placées sous la commune dépendance d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

939. Du point de vue juridique<sup>1432</sup>, une entreprise est placée sous la dépendance d'une autre si cette dernière possède une part prépondérante de son capital, à savoir plus de 50% du capital<sup>1433</sup>, ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées.

940. Néanmoins, le critère de dépendance n'est pas nécessairement subordonné à la preuve d'un lien capitalistique ou à la majorité des droits de vote ou de pouvoir décisionnel car la relation de dépendance peut aussi s'observer de simple fait<sup>1434</sup>. Bien que la notion de dépendance de fait reste floue, la jurisprudence s'est prononcée sur diverses situations. Par exemple, une relation de dépendance de fait pourra ainsi découler d'une relation contractuelle dans laquelle une société française est liée à une société étrangère qui fixe ses prix d'achat et de vente et qui oblige la société française à rendre compte de ses opérations et à verser des redevances importantes pour l'usage de la marque dont l'entreprise étrangère est propriétaire<sup>1435</sup>.

Il en est de même pour une entreprise française et une entreprise étrangère dont les raisons sociales étaient les mêmes, avaient pour objet la fabrication d'objets de même nature, utilisaient le concours des mêmes représentants et se partageaient, le cas échéant, entre elles les commandes recueillies par lesdits représentants<sup>1436</sup>.

Une dépendance de fait a également été reconnue dans le cas d'une société qui fabriquait en France des électrophones automatiques sous une marque commerciale dont le propriétaire résidait en Suisse. Ce dernier n'était lié par aucun contrat à la société fabricante et il pouvait à tout moment lui interdire l'usage de la marque. De plus, il était le principal acheteur étranger des produits fabriqués et il intervenait dans la gestion et dans la commercialisation en France des appareils vendus à d'autres clients, conjointement avec son fils qui possédait 69 % des parts de la société fabricante et assumait les fonctions de directeur commercial. Il a été jugé qu'il résultait de ces circonstances que la société se trouvait sous la dépendance de l'exploitant suisse,

---

<sup>1432</sup> BOI-BIC-BASE-80-20 n°40, 2 sept. 2015

<sup>1433</sup> CE, 25 janv. 1989 n°49847, JurisData n° 1989-600078, Inédit au recueil Lebon

<sup>1434</sup> BOI-BIC-BASE-80-20 n°60, 2 sept. 2015

<sup>1435</sup> CE, 23 mars 1953, n°75326, RO, p. 226, Publié au recueil Lebon

<sup>1436</sup> CE, 29 janv. 1964, n°47515, Publié au recueil Lebon

propriétaire de la marque. Comme, d'autre part, la société consentait à celui-ci des prix inférieurs à ceux qu'elle pratiquait à l'égard des autres clients sans établir que les conditions de vente étaient justifiées par son intérêt commercial, le juge a décidé que les sommes correspondant à ces diminutions de prix constituaient des bénéfices transférés à l'étranger<sup>1437</sup>.

941. Si le lien de dépendance est prouvé, l'administration doit encore démontrer l'existence d'un transfert de bénéfices.

942. Comme le prévoit l'article 57 du CGI, l'administration doit également prouver l'existence d'un transfert de bénéfices afin de pouvoir bénéficier des dispositions législatives. Cela passe par l'établissement de l'existence d'un avantage qui ne relève pas de la gestion normale de l'entreprise.

943. Aux termes de cet article, les transferts indirects de bénéfices peuvent être opérés, entre autres, par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente.

Pour apprécier le plus justement l'existence d'un tel transfert, il faut se référer aux prix de vente pratiqués par le vendeur sur les mêmes produits, à des sociétés indépendantes et dans des conditions de marché similaires. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé réel le transfert indirect de bénéfices en constatant qu'une société française vendait ses produits à sa filiale étrangère à des prix sensiblement inférieurs que ceux pratiqués sur le marché des mêmes produits<sup>1438</sup>.

A défaut, l'administration doit comparer les résultats de l'entreprise visée avec ceux d'autres entreprises exerçant une activité similaire<sup>1439</sup>.

944. Cet exercice de comparaison est nécessaire au regard de l'application du principe de pleine concurrence. Adopté par les pays membres de l'OCDE, ce principe est la pierre angulaire de la détermination des prix de transfert. Celui-ci exige que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes soit le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes. La crise sanitaire actuelle fragilise néanmoins la bonne application de ce

---

<sup>1437</sup> CE, 2 juin 1976 n°94758, CE, 2 juin 1976, n°94758, Dr. fisc. 1977, n° 39, comm. 1362 ; RJF 9/76, n° 371, Publié au recueil Lebon

<sup>1438</sup> CE, 29 janv. 1964, n°47515, Publié au recueil Lebon

<sup>1439</sup> BOHNERT Benoît, *Charge de la preuve de l'existence d'un prix de transfert (CGI, art. 57) : pas d'exercice de comparaison, pas de présomption*, Revue de droit fiscal, n°9, 28 févr. 2019, ét. 180

principe. En effet, comme le souligne l’avocat Eric Bonneaud, « les politiques de prix de transfert sont chahutées par les aléas et incertitudes liés à l’impact du Covid-19 sur les activités économiques »<sup>1440</sup>. Face à ce contexte délicat, l’OCDE propose alors le « Guide sur les conséquences de la pandémie de Covid-19 sur les prix de transfert »<sup>1441</sup> dans lequel elle apporte des éléments d’aide aux entreprises leur permettant de continuer à appliquer le principe de pleine concurrence. Les outils s’articulent autour de quatre points : l’analyse de comparabilité, les pertes et la répartition des coûts spécifiques liés à la pandémie de Covid-19, les programmes d’aides publiques et les accords préalables en matière de prix de transfert.

945. Les transferts indirects de bénéfiques peuvent également être opérés par tout autre moyen. Tel est le cas du versement de redevances excessives ou sans contrepartie<sup>1442</sup>, de l’octroi de prêts sans intérêt ou à un taux réduit<sup>1443</sup> ou encore des remises de dettes<sup>1444</sup>.

946. Si ces deux conditions (lien de dépendance et réalité du transfert indirect de bénéfiques) sont réunies, l’administration fiscale pourra alors rectifier les résultats déclarés par les entreprises françaises<sup>1445</sup>.

#### b) L’amélioration du contrôle par un renforcement de l’obligation documentaire

947. Afin de renforcer les contrôles en matière de prix de transfert, certains contribuables sont soumis à une obligation documentaire renforcée mise en place par le législateur.

---

<sup>1440</sup> BONNEAUD Eric, *Prix de transfert et Covid-19 : le principe de pleine concurrence mis à l’épreuve de la pandémie*, Feuillet Rapide Fiscal Social 7/21, 4 févr. 2021, p. 1

<sup>1441</sup> OCDE, *Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 en matière de prix de transfert*, OCDE, Paris, 20 janv. 2021

<sup>1442</sup> CE, 3 août 1942, n°65810, RO, p. 117, Publié au recueil Lebon ; CE, 11 juin 1982, n°16187, JurisData n° 1982-606977, Mentionné dans les tables du recueil Lebon ; CE, 4 déc. 2002, n°237167, SA Lindt et Sprungi, RJF 2003, n°613

<sup>1443</sup> CE, 7 juill. 1958, n°35977, RO p. 188 ; CE, 14 juin 1963, n° 57457, RO, p. 362, Publié au recueil Lebon ; CE, 23 févr. 1966, n° 6444, Publié au recueil Lebon ; CE, 26 nov. 1982, n° 24360, JurisData n° 1982-600068, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

<sup>1444</sup> CE, 11 avr. 2008, n°281033, JurisData n° 2008-081311, Publié au recueil Lebon

<sup>1445</sup> PERROTIN Frédérique, *Le point sur les dispositifs anti-abus et leur utilisation à l’international*, Petites affiches, Gazette du Palais, 17 sept. 2020, n°187

948. En matière d'obligation documentaire générale, l'article L. 13 AA du LPF impose à certaines entreprises de tenir une documentation apte à justifier les politiques de prix de transfert mises en œuvre au sein du groupe auquel elles appartiennent. Deux fichiers sont notamment visés : un fichier principal pour une vision d'ensemble du groupe et un fichier local contenant des informations précises sur les transactions intra-groupe<sup>1446</sup>.

Les entreprises visées sont celles dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut du bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros, celles détenant plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique satisfaisant à cette condition ou encore celles appartenant à un groupe intégré au sein duquel une personne morale satisfaisait à l'une des conditions.

949. En parallèle, l'administration fiscale a développé plusieurs corps de vérificateurs d'élite, chacun étant spécialisé dans un secteur d'activité différent. Ceux-ci sont rattachés à la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI)<sup>1447</sup>. Une hausse des effectifs affectés à ce service spécialisé est d'ailleurs observée<sup>1448</sup>.

950. Le contrôle en matière de transfert indirect de bénéfice est donc plein de ressources. En 2018, le dispositif de l'article 57 du CGI a été utilisé 452 fois représentant un montant de rehaussement de 3,3 milliards d'euros<sup>1449</sup>.

Instauré en 1933, cet article n'a pas connu de tourmente concernant sa compatibilité avec des normes supra-législatives<sup>1450</sup> contrairement à d'autres dispositifs anti-abus à l'encontre des personnes morales comme les mesures de lutte contre les délocalisations directes.

---

<sup>1446</sup> LPF, art. R. 13 AA -1

<sup>1447</sup> CONESA Elisa, *Les entreprises, nouvelle cible de l'administration fiscale*, Les Echos, 19 mars 2013

<sup>1448</sup> NOUGEIN Claude et CARCENAC Thierry, *La DGFIP: un budget partiellement en trompe-l'oeil, qui ne dit rien des transformations majeures à venir dans Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi de finances pour 2019*, Sénat, n°147 (2018-2019), Rapport général déposé le 22 nov. 2018

<sup>1449</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, p. 59

<sup>1450</sup> TRONNET Jean, *La décision CJCE Test Claimants in the Thin Group Cap Litigation (13 mars 2007, aff. C-524/04) : un plaidoyer « indirect » en faveur de l'« euro-compatibilité » de l'article 57 du CGI ?*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 22 mai 2008, act. 327

## 2. Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de sociétés ou établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B)

951. Il arrive qu'une personne morale établie en France réalise des bénéfices par l'intermédiaire de sociétés qu'il exploite ou qu'il détient, ces dernières bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Inspiré par d'autres législations fiscales<sup>1451</sup>, le législateur institue l'article 209B du CGI par la loi de finances pour 1980<sup>1452</sup> dans le but d'imposer ces bénéfices en France, au titre de l'IS. Ce texte instaure une présomption d'interposition de la société étrangère (a) réfragable depuis 2005 (b).

### a) La présomption d'interposition

952. L'article 209 B du CGI peut s'appliquer lorsqu'une personne morale établie en France réalise des bénéfices par l'intermédiaire de sociétés qu'il exploite ou qu'il détient et qui bénéficient d'un régime fiscal privilégié. En effet, pour permettre à l'administration fiscale d'imposer ces bénéfices en France et au titre de l'IS, l'article 209 B du CGI met en place une présomption d'interposition de la société étrangère, c'est-à-dire que cette société localisée dans un pays à fiscalité privilégiée est fictive ou est considérée comme une simple structure de relais. Ainsi, le revenu litigieux est considéré comme un revenu de capitaux mobiliers imposable en France. Ce dispositif vise à dissuader les personnes morales passibles de l'IS de localiser une partie de leurs bénéfices dans des entreprises ou entités juridiques établies dans un État ou un territoire situé hors de France et où elles sont soumises à un régime privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

Sont notamment concernées les personnes morales établies en France et soumises à l'IS qui exploitent une entreprise ou détiennent, directement ou indirectement, une participation de plus de 50 % dans une entité établie hors de France, lorsque l'entreprise ou l'entité est soumise à un régime fiscal privilégié.

953. Cet article avait suscité de vives critiques du fait de sa compatibilité discutée avec les conventions fiscales. Le Conseil d'Etat est alors intervenu pour préciser que ce dispositif

---

<sup>1451</sup> Des législations visant à dissuader les sociétés d'établir des filiales dans des pays à fiscalité privilégiée avaient déjà vu le jour dans certains États, notamment aux États-Unis et au Royaume-Uni.

<sup>1452</sup> Loi n° 80-30 du 18 janv. 1980 de finances pour 1980, art. 70 : JO du 19 janv. 1980

législatif s'applique à une convention fiscale internationale uniquement si celle-ci en prévoit expressément l'application<sup>1453</sup>.

954. De plus, l'ancienne rédaction de l'article 209 B du CGI avait également été l'objet de controverses quant à l'impossibilité de renverser la présomption d'interposition.

#### b) L'exclusion de la présomption d'interposition par la clause de sauvegarde

955. Jusqu'en 2005, la présomption d'interposition était irréfragable.

956. Le juge ayant jugé cette mesure contraire à la liberté d'établissement<sup>1454</sup>, le législateur a donc modifié les dispositions de l'articles 209 B du CGI par la loi de finances pour 2005<sup>1455</sup> et par la loi de finances rectificative pour 2012<sup>1456</sup> afin d'intégrer le jeu de la clause de sauvegarde pour une entité implantée respectivement dans l'Union européenne et hors Union européenne.

957. Désormais, le texte distingue si l'implantation de l'entité étrangère a lieu dans l'Union européenne ou hors Union européenne.

Au sein de l'Union européenne, le dispositif de l'article 209 B du CGI est applicable seulement si l'administration fiscale parvient à démontrer l'existence d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale française, comme le prévoit le II de l'article 209 B du CGI.

Hors Union européenne, la présomption d'interposition est imposée. La charge de la preuve est ainsi inversée et revient au contribuable. La clause de sauvegarde prévue au III de l'article 209 B du CGI la rend effectivement réfragable. Le contribuable doit alors prouver que les opérations de l'entreprise ou l'entité située dans le pays à fiscalité privilégié ont un effet autre que la localisation des bénéfices dans cet Etat.

---

<sup>1453</sup> CE, Ass., 28 juin 2002, n°232276, Sté Schneider Electric, JurisData n° 2002-197635, Publié au recueil Lebon

<sup>1454</sup> CE, plén. fisc., 4 juill. 2014, n°357264 et 359924, Bolloré SA, JurisData n° 2014-016263, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2014:357264.20140704 et ECLI:FR:CESSR:2014:357264.20140704

<sup>1455</sup> Loi n° 2004-1484 du 30 déc. 2004 de finances pour 2005, art. 104 : JO n°304 du 31 déc. 2004

<sup>1456</sup> Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 14 : JO n°190 du 17 août 2012

958. Ainsi qu'il a pu être étudié, cette clause de sauvegarde est aujourd'hui rédigée de manière identique à celle figurant à l'article 123 bis pour les personnes physiques.

959. En 2018, le dispositif de l'article 209 B du CGI a été utilisé 13 fois représentant un montant de rehaussement de 59 millions d'euros<sup>1457</sup>.

### **Conclusion de la Section**

960. Dans le cadre des affaires internationales, certains Etats sont susceptibles de présenter une particularité dans le sens où ils peuvent être des pays à fiscalité privilégiée ou des Etats ou territoires non coopératifs selon des critères dégagés par les articles 238 A et 238-0 A du CGI. Leur qualification ou non en tant que tel est importante puisque des mesures spécifiques s'appliquent en fonction de la catégorie d'Etat auquel un pays appartient.

Par ailleurs, d'autres mécanismes législatifs ont été prévus dans une perspective de lutter contre les transferts transfrontières. D'une part, les articles 57 et 209 B du CGI sont des dispositions instaurées pour lutter contre les délocalisations fiscales à l'encontre des personnes morales, tant pour les délocalisations directes qu'indirectes. D'autre part, les articles 123 bis et 155 A du CGI couvrent, quant à eux, les délocalisations fiscales pouvant être observées chez les personnes physiques. Ces différents outils législatifs spécifiques aux affaires internationales démontrent leur efficacité par le simple constat des redressements non négligeables représentant un montant cumulé de 3,47 milliards d'euros en 2018 au titre de ces quatre instruments<sup>1458</sup>.

961. Il convient désormais d'étudier les instruments plus généraux mis en place par le législateur et se rendre compte de leur efficacité dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique.

---

<sup>1457</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, p. 61

<sup>1458</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, p. 59 et 61

## **Section 2 : Les dispositions générales, une inflation législative au constat décevant**

962. L'action du législateur en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale se manifeste par une succession d'évolutions (§1) dont l'afflux crée néanmoins des difficultés dans leur mise en œuvre (§2).

### **§1 - L'initiative offensive du législateur dans la multiplication de textes et de réformes**

963. Dans le but de contrôler la concurrence fiscale étatique, le nombre d'instruments législatifs s'accroît à l'encontre du comportement déloyal que peut adopter un contribuable. Ces dispositifs visent à lutter contre la pratique fiscale déloyale en elle-même (A) mais également contre la personne à l'initiative de cette pratique d'évitement de l'impôt (B).

#### **A) Les dispositifs visant à lutter contre une pratique fiscale déloyale**

964. Deux outils ont été créés par le législateur dans un objectif de maîtrise de la concurrence fiscale étatique par la lutte contre les pratiques fiscales déloyales. L'un et l'autre visent à lutter contre certaines pratiques fiscales destinées à éluder l'impôt respectivement par la fraude fiscale (1) et par l'évasion fiscale (2).

##### **1. La consécration d'un nouvel abus de droit pour contrer une pratique de fraude fiscale**

965. L'abus de droit est un instrument classique de lutte contre les montages visant à éluder l'impôt. Il convient d'étudier son mécanisme afin de comprendre les dispositions législatives ultérieures (a). En effet, plus récemment, le champ d'application de l'abus de droit a été élargi pour englober davantage de pratiques déloyales. Le nouvel abus de droit fiscal, dit « mini-abus » s'intéresse exclusivement aux cas de fraude (b).

###### **a) L'abus de droit classique**

966. Considérée comme « le châtement des surdoués de la fiscalité » par le Professeur Maurice Cozian, l'abus de droit est un instrument juridique visant à lutter contre les mesures fiscales dommageables, telles que l'évasion ou la fraude fiscale. Cet outil est une arme de

l'administration fiscale depuis de nombreuses années qui lui permet ainsi de contrôler la concurrence fiscale étatique.

967. L'abus de droit fiscal est d'origine prétorienne. Cette notion a été fondée par le juge civil en 1867<sup>1459</sup> dans la situation où « la substance d'un acte aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre la qualification que les cocontractants lui ont donnée et qu'il ressort de l'économie de ces dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrats qu'on voulait soustraire au droit déterminé par la loi fiscale ». Celle-ci est ensuite reprise en 1915<sup>1460</sup> suite à un désaccord entre deux voisins.

968. Dès 1941, ces jurisprudences sont codifiées et rendent inopposable à l'administration toute opération dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus<sup>1461</sup>. L'article L. 64 a alors été consacré au sein du livre des procédures fiscales (LPF) pour définir l'abus de droit comme « un acte qui dissimule la portée véritable d'un contrat et cette loi donne à l'administration fiscale le droit de restituer un véritable caractère à l'opération ». Un tel dispositif visait à instaurer la charge de la preuve au profit de l'administration fiscale. Le champ d'application de cette procédure a été élargi aux droits d'enregistrement et aux taxes sur le chiffre d'affaires en 1963<sup>1462</sup>, à l'ISF en 1989<sup>1463</sup> et à la taxe professionnelle en 2003<sup>1464</sup>.

969. En parallèle, la jurisprudence européenne appliquait une double clé pour caractériser un abus de droit fiscal<sup>1465</sup>. Ainsi, un abus était caractérisé en cas de montage artificiel qui poursuit un but exclusivement fiscal par l'utilisation de règles contraires à l'objectif recherché au départ par l'auteur de la règle.

---

<sup>1459</sup> Cass. civ., 20 août 1867

<sup>1460</sup> Cass. req., 3 août 1915, Clément-Bayard

<sup>1461</sup> Loi du 13 janv. 1941 portant simplification, coordination et renforcement du code général des impôts directs : JO du 3 févr. 1941

<sup>1462</sup> Loi du 27 déc. 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale : JO du 29 déc. 1963

<sup>1463</sup> Loi n° 88-1149 du 23 déc. 1988 de finances pour 1989 : JO du 28 déc. 1988

<sup>1464</sup> Loi n° 2003-1312 du 30 déc. 2003 de finances rectificative pour 2003 : JO n°302 du 31 déc. 2003

<sup>1465</sup> CJCE, 16 juill. 1998, Imperial Chemical Industries, aff. C-264/96, Rec., p. I-4695

970. A l'origine, le Conseil d'Etat n'appliquait pas cette double clé et se contentait de prouver l'existence de montages qui poursuivait un but exclusivement fiscal. Néanmoins, en 2005, le juge français a veillé à mettre en conformité la réglementation interne des abus avec le droit européen et applique alors la double clé<sup>1466</sup>.

D'une part, le critère de fictivité a puisé son fondement dans un arrêt du Conseil d'Etat<sup>1467</sup> relatif à la répression de la fraude à la loi.

D'autre part, le caractère relatif au but exclusivement fiscal a également été dégagé par un arrêt du Conseil d'Etat qui visait « les opérations qui n'ont pu être inspirées par aucun motif autre que celui d'éviter l'impôt ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas réalisé ces opérations, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »<sup>1468</sup>.

Ces deux critères avaient été alors codifiés au sein du LPF.

971. Ainsi, jusqu'au 31 décembre 2008, l'article L. 64 du LPF définissait l'abus de droit à l'aide à deux critères alternatifs : l'acte était fictif (première branche) ou l'acte n'avait aucun autre motif que celui d'atténuer ou d'éviter la charge fiscale à laquelle le contribuable aurait dû être soumis du fait de sa situation réelle ou de ses activités réelles (seconde branche)<sup>1469</sup>. Seuls certains impôts étaient concernés<sup>1470</sup>.

972. La loi de finances pour 2008 procède à une réforme de l'abus de droit et réécrit l'article L.64 du LPF<sup>1471</sup>. En plus des actes fictifs, les actes réels à but exclusivement fiscal se voient consacrés dans la loi. Cette réforme intègre, par ailleurs, tous les impôts, tous les montages de nature à impacter l'établissement de l'impôt, les opérations de liquidation, le recouvrement et le paiement de l'impôt ainsi que tous les types d'opérations.

---

<sup>1466</sup> CE, 8e et 3e ss-sect., 18 mai 2005, n° 267087, Sagal, JurisData n° 2005-080756, Publié au recueil Lebon

<sup>1467</sup> CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Société Janfin, JurisData n° 2006-081020, Publié au recueil Lebon

<sup>1468</sup> CE, 10 juin 1981, n°19079, JurisData n° 1981-606784, Publié au recueil Lebon

<sup>1469</sup> HACKENBRUCH Constance, *Abus de droit dans les opérations fiscales internationales*, Mémoire de Master 2, HEC Paris, Mai 2018, p. 19

<sup>1470</sup> GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, Domat Droit Privé, 8e édition, 2017-2018, §990, p. 764

<sup>1471</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 déc. 2008 de finances rectificative pour 2008, art. 35 : JO n°304 du 31 déc. 2008

L'article L.64 du LPF, tel que consacré en 2008, dispose alors : « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

Désormais, l'abus de droit fiscal inclut donc les situations de fictivité juridique et de fraude à la loi. Une telle extension du champ d'application de l'abus de droit rend ainsi la maîtrise de la concurrence fiscale, plus aisée et plus efficace.

973. Un abus de droit est caractérisé soit en présence d'un montage fictif (abus de droit par simulation), soit en cas de montage poursuivant un but exclusivement fiscal - critère objectif - par l'utilisation de règles contraires à l'objectif recherché au départ par l'auteur de la règle - critère subjectif (abus de droit par fraude à la loi).

974. La fictivité se suffit donc à elle-même pour identifier un abus de droit par simulation. Celle-ci fait référence à une situation ne correspondant pas à la situation réelle du contribuable. L'acte crée, dans ce cas, une situation qui n'existe pas en réalité ou déguise sa véritable nature. Tel fut le cas notamment d'un bail fictif destiné uniquement à permettre la déduction de la totalité des charges d'un immeuble<sup>1472</sup>, d'un prêt dissimulant le rachat indirectement opéré par une société de ses propres actions<sup>1473</sup>, d'un contrat de location de locaux nus qui dissimule la location de bureaux meublés<sup>1474</sup> ou encore de sociétés purement fictives<sup>1475</sup> par exemple.

975. En revanche, pour caractériser un abus de droit par fraude à la loi, deux critères doivent être remplis : le critère objectif (montage poursuivant un but exclusivement fiscal) et le critère subjectif (utilisation de règles contraires à l'objectif recherché au départ par l'auteur de la règle).

---

<sup>1472</sup> CE, 15 janvier 1982, n°16190, JurisData n° 1982-600024, Publié au recueil Lebon

<sup>1473</sup> CE, 24 mars 1982, n°13963, JurisData n° 1982-600675, Publié au recueil Lebon

<sup>1474</sup> CE, 25 mars 1983, n°30787, JurisData n° 1983-607536, Inédit au recueil Lebon

<sup>1475</sup> CE, 29 avr. 2002, n°220759, Michel Moitié, JurisData n° 2002-080141, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

976. D'une part, concernant le critère objectif de l'abus de droit par fraude à la loi, celui-ci est rempli si le seul et unique but de l'acte est d'échapper à l'impôt, d'où l'adjectif « exclusivement ». A titre d'exemple, la cession d'une villa à une SCI soumise à l'IR détenue en totalité par des époux et leurs enfants, lorsque cette cession est suivie d'un contrat de location de la villa aux époux et que la SCI réalise d'importants travaux dans la villa, constitue un montage ayant pour motif exclusif la déduction desdits travaux qui n'auraient pas été possibles si les époux étaient restés propriétaires de la villa<sup>1476</sup>.

Le critère dit « exclusivement » fiscal avait d'ailleurs été remis en cause notamment au regard de son appellation<sup>1477</sup>. Si, par la suite, la notion de but « principalement » fiscal avait été substituée par l'article 100 de la loi de finances pour 2014, elle a néanmoins été déclarée non conforme à la Constitution par le Conseil Constitutionnel<sup>1478</sup>.

En matière européenne, la CJCE avait également fait preuve d'une approche extensive en considérant que la notion de fraude à la loi, constitutive de l'abus de droit fiscal, était couverte par un montage poursuivant un but « essentiellement » et non « exclusivement » fiscal<sup>1479</sup>. Cependant, le juge européen a également abandonné cette vision en consacrant plus récemment le critère subjectif de but « exclusivement fiscal »<sup>1480</sup>. D'ailleurs, Bruno Gouthière distingue les deux termes en avançant le fait qu'un but « essentiellement » fiscal est un but fiscal à 60% et un but « exclusivement » fiscal l'est à partir de 95%, sans que cette vision ne soit contraignante<sup>1481</sup>.

977. D'autre part, concernant le critère subjectif de l'abus de droit par fraude à la loi, celui-ci consiste en l'utilisation des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs

---

<sup>1476</sup> CE, 8 févr. 2019, n° 407641, JurisData n° 2019-001839, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:407641.20190208

<sup>1477</sup> De BOYNES Nicolas, Note sur *La CJUE donne son éclairage sur la notion d'abus de droit*, Revue de Droit Fiscal, n° 21, 23 mai 2019, ét. 275, p. 13 à 17

<sup>1478</sup> Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC : JO 30 déc. 2013 p. 22188, ECLI:FR:CC:2013:2013.685.DC

<sup>1479</sup> CJCE, 21 févr. 2006, Halifax, aff. C-255/02, Rec., p. I-1609 ; CJCE, 21 févr. 2008, Part Service Srl, aff. C-425/06, Rec., p. I-897

<sup>1480</sup> CJUE, 20 juin 2013, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Paul Newey, aff. C-653/11 P, ECLI:EU:C:2013:409

<sup>1481</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°72623, p. 1222, point d

auteurs. Les textes visés peuvent être des lois, des règlements, ou encore des conventions internationales<sup>1482</sup>.

978. La jurisprudence du Conseil d'Etat a suivi cette définition de la réforme de 2008 pour écarter l'abus de droit fiscal et donner tort à l'Administration fiscale notamment dans une affaire relative à l'achat de titres de sociétés aux fins d'obtenir un avoir fiscal<sup>1483</sup> ou encore dans un cas concernant une opération dite de coquillard<sup>1484</sup>.

979. Concernant la sanction, la qualification d'abus de droit entraîne une pénalité de 80% de l'impôt en cause, réduite à 40% pour le contribuable n'ayant pas eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs ou n'en ayant pas été le principal bénéficiaire en application de l'article 1729 b du CGI. Ce point fera l'objet d'une étude ultérieurement<sup>1485</sup>.

980. Enfin, l'administration fiscale doit être vigilante dans la mise en œuvre de la théorie de l'abus de droit. Si elle omet d'offrir au contribuable l'ensemble des garanties procédurales octroyées par l'article L. 64 du LPF, elle commet un « abus de droit rampant »<sup>1486</sup>. Expression dégagée par Maître Jérôme Turot en 1986<sup>1487</sup> et 1989<sup>1488</sup>, autrefois Maître des requêtes au Conseil d'Etat, ses effets sont radicaux puisqu'une telle situation annule le redressement. Toutefois, il existe des hypothèses dans lesquelles l'administration a la possibilité de s'affranchir du caractère limitatif l'abus de droit, ce qui crée une insécurité juridique pour le

---

<sup>1482</sup> CE, 25 oct. 2017, n°396954, JurisData n° 2017-020912, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2017:396954.20171025

<sup>1483</sup> CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n° 305586, Min. c/ SA Axa, JurisData n° 2009-081542, Publié au recueil Lebon

<sup>1484</sup> CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n°305596, Société Henri Goldfarb ; CE, 9e ss-sect., 25 juill. 2013, n°348371, Min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CESJS:2013:348371.20130725

<sup>1485</sup> Voir A, 2, b du §1 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 2 : *Un travail de répression de l'évasion fiscale freiné par les contradictions juridiques*

<sup>1486</sup> VINDARD Virginie, *La qualification en droit fiscal*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Rennes, 2014, p. 133 et 134

<sup>1487</sup> CE, 19 nov. 1986, n° 30465 et 32295, Inédit au recueil Lebon

<sup>1488</sup> CE, 21 juill. 1989, n° 59970, Bendjador, JurisData n° 1989-600001, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

contribuable. Tel est le cas de la requalification d'un contrat<sup>1489</sup>. Ainsi, en l'espèce, l'administration peut valablement requalifier un contrat sans se placer sur le terrain de l'abus de droit et le contribuable n'est pas fondé à opposer l'irrégularité procédure à l'administration.

981. La progression du nombre d'abus de droit s'est fait ressentir en 2019. Si le Comité de l'abus de droit fiscal a examiné 78 affaires en 2019, contre 33 en 2018 et 43 en 2017, seulement 36 affaires ont été examinées en 2020<sup>1490</sup>. 76 situations ont donné lieu à la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit en 2019<sup>1491</sup> contre 30 en 2020<sup>1492</sup>. Ces chiffres pourraient être décevants mais il convient toutefois de souligner que la crise sanitaire a fortement impacté le fonctionnement du Comité qui n'a pu se réunir que cinq fois en 2020<sup>1493</sup>. L'activité de 2019 est donc certainement plus représentative des progrès de ce dispositif national. Il faudra attendre le rapport annuel de 2021, voire 2022 en fonction de la situation sanitaire, pour se rendre compte de l'impact réel de cet outil dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

982. En tout état de cause, son champ d'application a été élargi afin de combattre plus efficacement ce type de pratiques<sup>1494</sup> et maîtriser au mieux la concurrence fiscale étatique dans le contexte actuel.

#### b) Le mini-abus de droit centré sur le motif principalement fiscal

983. Parce que les modèles économiques ont évolué au fil du temps, la législation doit alors nécessairement s'aligner sur ce mouvement afin de conserver son efficacité et de détruire toute vision d'avenir des stratégies fiscales dommageables. C'est la raison pour laquelle l'article 109 de la loi de finances pour 2019<sup>1495</sup> réforme l'abus de droit par fraude à la loi au sein d'un nouvel article L.64 A du livre des procédures fiscales.

---

<sup>1489</sup> Cass. com., 9 juin 2004, Prominox, JurisData n° 2004-024035, Publié au Bulletin ; CE, 3e et 8e ss-sect., 17 déc. 2010, n° 318048, Ministre c/ SARL Concept Sport, JurisData n° 2010-026555, Publié au recueil Lebon

<sup>1490</sup> Comité de l'abus de droit fiscal, *Rapport annuel de 2020*, Mars 2021, p. 4

<sup>1491</sup> Ibid, p. 4

<sup>1492</sup> Ibid, p. 4

<sup>1493</sup> Ibid., p. 4

<sup>1494</sup> Ministère de l'Action et des Comptes publics, *Rapport TRACFIN sur les tendances et analyse des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en 2018-2019*, p. 33

<sup>1495</sup> Loi n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019 : JO n°302 du 30 déc. 2018

984. Ce dernier article offre à l'administration fiscale une nouvelle arme anti-fraude en lui permettant d'écarter un acte ayant pour but principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que le contribuable aurait dû normalement supporter. Par conséquent, seul l'abus de droit par fraude à la loi est concerné en l'espèce. Un tel abus peut être prononcé en cas de motif fiscal principal observé, et non pas uniquement en cas de motif seulement exclusif.

985. On parle de « mini-abus de droit ». Cette mesure est applicable aux actes passés ou réalisés à compter du 1er janvier 2020 et les rectifications sont notifiées depuis le 1er janvier 2021.

986. L'administration fiscale a précisé le champ d'application de cette mesure<sup>1496</sup> et indique que le mini-abus de droit concerne tous les impôts, à l'exception de l'IS. En effet, c'est l'article 205 A du CGI qui s'applique en matière d'IS pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 et dans une situation de but principalement fiscal<sup>1497</sup>.

987. Par ailleurs, le mini-abus de droit n'entraîne pas l'application automatique de sanctions fiscales. En effet, l'administration peut appliquer les pénalités aux taux respectifs de 40% pour manquements délibérés et 80% pour manœuvres frauduleuses en prouvant ce type de comportement.

988. Par conséquent, dans le cadre de l'abus de droit, si aucune violation d'une règle de droit n'est observée, il en est différemment concernant l'esprit de la loi. Ce type de pratique fiscale imaginé dans le but d'échapper à l'impôt est utilisé par certains contribuables à des fins d'évasion ou de fraude fiscale, ce qui accentue la concurrence fiscale entre les Etats.

989. L'abus de droit, et plus particulièrement le mini-abus de droit, s'affirment ainsi comme des premiers outils législatifs utiles de contrôle de la concurrence fiscale étatique.

Dans cette même perspective, le législateur a mis en place un autre instrument dans un but de lutter contre une pratique d'évasion fiscale.

---

<sup>1496</sup> BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020

<sup>1497</sup> Voir B, 2, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *L'articulation confuse entre les différents mécanismes anti-abus*

## 2. L'allègement de l'exit tax

990. L'exit tax vient de l'anglais et signifie « taxe de sortie ». Cet impôt s'applique en cas de transfert du domicile fiscal hors de France. Si l'exit tax fête son dixième anniversaire cette année (a), son régime a néanmoins connu une évolution (b).

### a) L'ancien régime

991. L'idée d'une exit tax date du siècle dernier. En septembre 1998, un tel impôt avait été voté mais a été supprimé six ans plus tard au regard de sa non-conformité avec les traités européens<sup>1498</sup>. Selon le CE<sup>1499</sup> et la CJCE<sup>1500</sup>, cet impôt était incompatible avec le droit européen et notamment avec la liberté d'établissement. Il est alors abrogé en 2005.

992. En 2011, cet impôt resurgit par son introduction dans le droit français par l'article 48 d'une loi de finances rectificatives pour 2011<sup>1501</sup>. Instauré par Nicolas Sarkozy, celui-ci a pour but de dissuader les transferts de domicile fiscal hors de France et plus précisément de freiner l'expatriation fiscale vers des pays où l'imposition est plus clémente. Comme le soulignait François Baroin, le ministre de l'Economie et des Finances de l'époque, « cette mesure dissuasive permet de priver l'exilé du bénéficiaire fiscal de son expatriation, en le taxant de la même manière que s'il n'avait jamais quitté la France »<sup>1502</sup>. Par conséquent, son objectif est plus large et vise à prévenir les pratiques d'évasion fiscale.

993. Ce mécanisme d'imposition se tourne ainsi vers les personnes physiques. Seuls les résidents domiciliés en France depuis au moins six ans sur les dix dernières années précédant le départ définitif sont concernés. De plus, seules les personnes disposant d'un important patrimoine sont concernées. En effet, en vertu de l'article 167 bis du CGI, le contribuable

---

<sup>1498</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°81690, p. 1515

<sup>1499</sup> CE, 14 déc. 2001, n°211341, Lasteyrie du Saillant, JurisData n° 2004-067611, Publié au recueil Lebon

<sup>1500</sup> CJCE, 11 mars 2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, aff. C-9/02, Rec., p. I-2409

<sup>1501</sup> Loi n° 2011-900 du 29 juill. 2011 de finances rectificative pour 2011 : JO n°175 du 30 juill. 2011

<sup>1502</sup> Assemblée nationale, *Rapport sur le projet loi de finances rectificative pour 2011*, n°3503, 1er juin 2011

assujetti à l'exit tax voit les plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et de certaines plus-values en report d'imposition soumises à l'IR et aux prélèvements sociaux, à condition que les participations dans une société atteignent 25% des parts ou une valeur de 1,3 million d'euros (montant abaissé à 800.000 euros depuis 2014). Le taux applicable correspond au taux en vigueur à la date du transfert du domicile fiscal. Ainsi, en 2012, le taux est de 34,5% (19% d'imposition sur les plus-values + 15,5% de prélèvements sociaux).

994. L'impôt est immédiatement exigible. Toutefois, le contribuable peut bénéficier d'un sursis de paiement, soit de droit, soit sur option. Le sursis de paiement est effectivement différent selon la destination du contribuable. S'il s'établit dans un Etat au sein de l'Union européenne, le sursis de paiement était automatique. En revanche, s'il choisissait de s'établir fiscalement dans un Etat situé en dehors de l'Union européenne, trois conditions doivent être remplies afin de pouvoir bénéficier du sursis de paiement, telles que la déclaration de la plus-value et la demande de sursis, la désignation d'un représentant en France et la constitution de garanties propres à couvrir le paiement des impositions en cause.

995. Pour le Président Macron, l'opportunité de cet impôt restait à prouver et sa suppression était évoquée<sup>1503</sup>. En 2018, le gouvernement décide finalement de réformer l'exit tax.

#### b) La nouvelle génération portant sur les transferts abusifs de domicile fiscal

996. Alors que le sort de l'exit tax était presque scellé et se destinait à sa suppression<sup>1504</sup>, la loi de finances pour 2019<sup>1505</sup> conserve finalement le dispositif d'exit tax mais le réforme en assouplissant son régime<sup>1506</sup>. Il est alors transformé en un dispositif anti-abus dans le sens où il lutte contre les transferts abusifs de domicile fiscal hors de France. Ce nouveau régime est applicable aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenant à compter du 1er janvier

---

<sup>1503</sup> BARUCH Jérémie, *Qu'est-ce que « l'exit tax », que Macron souhaite supprimer ?*, Le Monde, 2 mai 2018

<sup>1504</sup> HUGUEN Philippe, *Exit tax: quel est cet impôt que veut supprimer Macron ?*, L'Express, 2 mai 2018 ; *Macron veut supprimer « l'exit tax » pour ceux qui partent à l'étranger*, Le Parisien, 2 mai 2018

<sup>1505</sup> Loi n° 2011-900 du 29 juill. 2011 de finances pour 2019, art. 112 : JO n°175 du 30 juill. 2011

<sup>1506</sup> RADOVITCH Pauline, *Exit tax : un nouveau dispositif moins contraignant*, Revue fiscale du patrimoine, n°4, Avr. 2019

2019. Il découle du travail du législateur français et se distingue de la directive ATAD dans le sens où l'exit tax interne concerne les personnes physiques tandis que l'exit tax conçue à l'échelle européenne<sup>1507</sup> (instaurée par la directive ATAD) vise les personnes morales<sup>1508</sup>. Seule l'exit tax de droit français sera étudiée dans ce chapitre.

997. Après l'aménagement de l'exit tax, le régime de ce dispositif est assez proche de l'ancienne mesure interne. Si son champ d'application est sensiblement similaire, l'exit tax de la nouvelle génération concerne également les titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS au jour du transfert de domicile fiscal du contribuable. Le taux d'imposition se présente sous la forme d'un prélèvement forfaitaire unique de 30% (12,8% d'IR et de 17,2% de prélèvements sociaux).

Les contribuables assujettis sont les personnes résidentes fiscalement en France pendant au moins 6 ans au cours des 10 années précédant le départ et détenant directement ou indirectement au minimum 50% du capital d'une société soumise à l'IS ou une participation d'une valeur supérieure à 800.000 euros.

998. Le bénéfice du sursis de paiement automatique est allégé en cas de départ de France pour des raisons professionnelles. En effet, aucune garantie propre à couvrir le paiement des impositions en cause n'est demandé car la présomption de fraude est moindre. Ce dispositif automatique est, par ailleurs, étendu au contribuable qui transfère son domicile dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, et que cet État ou territoire n'est pas non coopératif.

Concernant le sursis de paiement sur demande, celui-ci est réservé aux contribuables qui transfèrent leur domicile dans un ETNC (États et territoires non coopératifs) ou dans un État ou territoire hors UE n'ayant pas signé avec la France de conventions d'assistance à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et d'assistance au recouvrement.

---

<sup>1507</sup> L'exit tax pour les personnes morales à l'échelle européenne a été étudiée précédemment. Voir B, 2 du §1 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *La Directive ATAD*

<sup>1508</sup> KALLERGIS Andreas, *Suppression de l'Exit Tax : quels risques pour quels bénéfices ?*, Le Club des juristes, 17 mai 2018

999. Par ailleurs, la possibilité de dégrèvement de l'impôt afférent à la plus-value est envisagée. Le délai passe de huit et quinze ans à deux<sup>1509</sup> et cinq ans<sup>1510</sup> suivant le transfert du domicile fiscal hors de France. Ainsi, si le contribuable conserve ses titres durant ce délai, l'impôt ainsi mis en recouvrement est dégrévée.

L'impôt sera même restitué si le contribuable revient en France et si les titres sont inscrits à son patrimoine lors du transfert de domicile fiscal vers la France.

1000. La France n'est pas précurseur en matière d'exit tax. Ce type d'imposition a effectivement un air de déjà-vu car des dispositifs s'en rapprochant ont été adoptés dans de nombreux Etats tels que le Danemark, les Pays-Bas, l'Espagne, la Norvège, le Japon, l'Irlande, la Suède, le Royaume-Uni, le Canada et les États-Unis par exemple<sup>1511</sup>. L'engouement pour cet outil pourrait donc constituer un indice d'opportunité d'une exit tax pour endiguer l'évasion fiscale et peut-être maîtriser plus efficacement la concurrence fiscale étatique.

1001. Ce combat perpétuel de l'Etat français est notable également par une prise d'initiative plus stricte, c'est-à-dire par la suppression d'instruments pré-existants.

1002. Ainsi, les nouveautés apportées aux régimes de l'abus de droit et de l'exit tax permettent de neutraliser les comportements déloyaux d'évitement de l'impôt.

1003. Le législateur a instauré d'autres dispositifs dans un but de contrer non pas la pratique fiscale déloyale en elle-même, mais la personne à l'initiative de celle-ci.

## **B) Les dispositifs à l'encontre de la personne à l'initiative d'une pratique fiscale déloyale**

1004. Afin d'améliorer le contrôle de la concurrence fiscale étatique, le législateur met en place des instruments juridiques permettant de connaître l'identité du contribuable à l'initiative de l'évitement de l'impôt. Cette information peut être accessible soit directement par l'Etat (1), soit du fait de la dénonciation par un tiers (2).

---

<sup>1509</sup> pour les contribuables dont la valeur globale des titres est inférieure à 2,57 millions d'euros à la date du transfert

<sup>1510</sup> pour les contribuables dont la valeur globale des titres excède 2,57 millions d'euros à la date du transfert

<sup>1511</sup> PRADEL Virginie, *Allégement de l'exit tax : un cadeau pour nos exilés... aux frais des contribuables*, Le Figaro, 14 déc. 2018

## 1. La recherche par l'Etat de l'identité du contribuable au comportement déloyal

1005. Les contrôles en matière d'évitement de l'impôt s'accroissent grâce à la mise en place d'une nouvelle police fiscale (a). De plus, les algorithmes, utilisés dans les contrôles pour détecter des situations de fraude fiscale, sont développés et ouverts à tous les internautes afin de collecter le maximum de données (b).

### a) L'entrée en action d'une police fiscale à compétence judiciaire

1006. La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale du 23 octobre 2018<sup>1512</sup> a créé le « service d'enquêtes judiciaires des finances » (SEJF). Il s'agit d'une police fiscale dont le rôle est de lutter contre la délinquance fiscale.

1007. Ce service est officiellement en fonction depuis le 1er juillet 2019. Il regroupe 27 agents de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et 267 officiers de douane judiciaire (DGDDI)<sup>1513</sup>.

1008. Ce nouveau corps de contrôle met en œuvre des prérogatives de police judiciaire tels que les écoutes téléphoniques, les filatures, les perquisitions<sup>1514</sup> mais également les gardes à vue, la géolocalisation et les saisies par exemple<sup>1515</sup>. Son champ de compétence comprend les infractions au code des douanes, la fraude à la TVA, les infractions au code de la propriété intellectuelle ainsi que la fraude fiscale et le blanchiment de fraude fiscale<sup>1516</sup>.

---

<sup>1512</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>1513</sup> Sénat, *L'adéquation des moyens humains et matériels aux enjeux du contrôle fiscal : une évaluation difficile, une stratégie à clarifier*, Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, n° 668 (2019-2020) de Claude NOUGEIN et Thierry CARCENAC, déposé le 22 juillet 2020

<sup>1514</sup> MARIN Ludovic, *La « super police fiscale » entre en action contre la fraude*, Le Figaro, 4 juill. 2019

<sup>1515</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *Bercy lance sa police fiscale en plein durcissement de l'arsenal anti-fraude*, Les Echos, 3 juil. 2019

<sup>1516</sup> CATALON Jean-Christophe, *Comment fonctionne la nouvelle police fiscale de Bercy ?*, BFM Business, 1er juil. 2019

1009. Ce service est rattaché au ministre chargé du Budget et inscrit la France dans un mouvement similaire à d'autres pays, notamment les Etats-Unis, l'Allemagne et le Royaume-Uni, ces derniers étant dotés de services d'enquête judiciaire au sein de leurs administrations fiscales<sup>1517</sup>.

1010. La création de cette police fiscale s'affirme comme un premier instrument législatif dans la recherche de la personne qui fait preuve de déloyauté en alimentant la concurrence fiscale dommageable.

1011. L'Etat peut également parvenir à identifier les fraudeurs grâce à la nouvelle technologie.

#### b) Le renforcement de l'exploration de données

1012. Des logiciels permettant de croiser des informations fiscales sont utilisés par l'administration fiscale afin de détecter des situations de fraude fiscale. Ce procédé est le « data-mining »<sup>1518</sup>. Cette technique est déjà utilisée depuis 2014 pour les entreprises et depuis 2017 pour les particuliers et ciblait uniquement les fraudeurs suspectés.

1013. L'article 154 de la loi de finances pour 2020<sup>1519</sup> modifie le ciblage de cette mesure en généralisant son utilisation par l'autorisation de la collecte des données en masse. Le procédé de data-mining se fait désormais à partir de données publiées par tous les utilisateurs et librement accessibles sur les réseaux sociaux et les plateformes de mise en relation<sup>1520</sup>.

---

<sup>1517</sup> PERROTIN Frédéric, La nouvelle police de Bercy, Petites affiches, Gazette du Palais, 4 oct. 2019, n° 199

<sup>1518</sup> Provient de l'anglais et signifie « exploration de données »

<sup>1519</sup> LOI n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 de finances pour 2020 : JO n°302 du 29 déc. 2019

<sup>1520</sup> DE BOURMONT Jacques-Henry, *Chalutage des données sur les réseaux sociaux: le début d'une pêche miraculeuse pour mieux cibler les contrôles fiscaux ?*, L'Opinion, 23 janv. 2020 ; BOUMHIDI Nadine, *L'administration fiscale évolue : big brother is watching you*, Dossiers d'Actualité, Lexis 360, 5 juin 2020

1014. Bien que cette expérimentation ait été autorisée par la LF pour 2020, ce procédé a vu ses modalités d'application publiées seulement un an plus tard<sup>1521</sup>. Ainsi, l'expérimentation a commencé en février 2021, pour une durée de trois ans<sup>1522</sup>.

L'objectif est que la moitié des opérations de contrôle fiscal des entreprises soit issue d'une programmation fondée sur le système de data-mining en 2022<sup>1523</sup>.

1015. Ces deux mesures législatives sont donc des outils à disposition de l'Etat et lui permettent de maîtriser et de contrôler la concurrence fiscale étatique en luttant contre les contribuables faisant acte de pratiques fiscales déloyales.

1016. De telles informations peuvent également être obtenues par leur communication de la part d'une personne étrangère à l'administration publique.

## 2. L'obtention par un tiers de l'identité du contribuable au comportement déloyal

1017. L'Etat peut obtenir des renseignements sur le contribuable au comportement déloyal. L'identité de l'auteur d'une stratégie d'évitement de l'impôt peut émaner de lanceurs d'alerte fiscale, dits aviseurs fiscaux. La dénonciation de tels comportement est encouragée grâce à l'octroi d'une rémunération de l'aviseur en cas de signalement d'une fraude fiscale (a) et l'engagement de l'anonymat de celui-ci (b).

### a) L'octroi d'une rémunération à l'aviseur fiscal

1018. A la suite du scandale des Panama Papers, la question de la collecte d'informations fiscales et des bienfaits de l'indemnisation des sources est revenue dans le débat public<sup>1524</sup>.

---

<sup>1521</sup> Décret n° 2021-148 du 11 févr. 2021 portant modalités de mise en œuvre par la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects de traitements informatisés et automatisés permettant la collecte et l'exploitation de données rendues publiques sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne : JO n° 38 du 13 févr. 2021

<sup>1522</sup> Ibid., *Utilisation des données des plateformes en ligne : les conditions de l'expérimentation sont définies*, Feuillet Rapide Fiscal Social 12/21, 11 mars 2021, p. 15 à 18

<sup>1523</sup> CREANGE Stéphane, *Le datamining et le ciblage des opérations de contrôle fiscal à la DGFIP*, Revue française de finances publiques, n°153, 1er févr. 2021, p. 24

<sup>1524</sup> MACKÉ Gaëlle, *Quand le fisc se met à rémunérer des informateurs*, Challenges, 2 févr. 2019

1019. L'article 109 de la loi du 29 décembre 2016 prévoit alors d'indemniser les lanceurs d'alerte de fraude internationale de façon temporaire et à titre expérimental pour une durée de deux ans<sup>1525</sup>. Celui-ci dispose que « le Gouvernement peut autoriser l'administration fiscale à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques, dès lors qu'elle lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte d'un manquement aux règles fixées à l'article 4 B, au 2 bis de l'article 39 ou aux articles 57, 123 bis, 55 A, 209, 209 B ou 238 A du code général des impôts ou d'un manquement aux obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou aux articles 1649 AA ou 1649 AB du même code ».

Le champ d'application de cette mesure vise ainsi les principaux instruments dédiés à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales<sup>1526</sup>.

1020. Ce dispositif d'indemnisation a été pérennisé et étendu deux ans plus tard par la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude<sup>1527</sup>.

1021. Le dispositif a finalement été codifié dans la législation française en 2019<sup>1528</sup> au sein d'un nouvel article L 10-0 AC du LPF et est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020. Le champ d'application s'étend même à d'autres infractions fiscales comme la fraude à la TVA ou certains manquements rattachés à des opérations nationales ou internationales susceptibles d'être sanctionnés par des pénalités fiscales graves. De plus, un décret récent<sup>1529</sup> codifie au sein de l'article R. 10-0 AC-1 du LPF, la possibilité d'indemnisation des personnes étrangères aux administrations publiques qui lui fournissent des renseignements ayant conduit à la découverte de manquements à certaines règles et obligations déclaratives fiscales.

---

<sup>1525</sup> Loi n° 2016-1691 du 9 déc. 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, art. 109 : JO n°287 du 10 déc. 2016

<sup>1526</sup> Voir Section 1 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *L'établissement de dispositions spécifiques aux affaires internationales*

<sup>1527</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 21 : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>1528</sup> Loi n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 175 : JO n°302 du 29 déc. 2019

<sup>1529</sup> Décret n° 2021-61 du 25 janv. 2021 pris pour l'application de l'article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales : JO n° 23 du 27 janv. 2021

1022. Ce système de délation indemnisée existe dans d'autres Etats, tels que l'Allemagne, le Canada, la Chine, le Danemark, le Royaume-Uni ou encore les Etats-Unis par exemple<sup>1530</sup>. La France suit alors le pas des grandes puissances en matière de lutte contre la fraude fiscale et récolte les fruits de cette disposition législative : en deux ans d'application, 92 personnes ont échangé avec l'administration fiscale à propos de personnes à l'origine de comportement d'évitement fiscal<sup>1531</sup>.

1023. Il convient néanmoins de souligner qu'un regard critique peut être porté sur le concept de délation rémunérée en raison des motivations de l'aviseur qui sont probablement purement pécuniaires. Une aversion morale peut donc naître de ce système<sup>1532</sup>.

1024. En tout état de cause, la dénonciation de comportement d'évitement de l'impôt est vivement encouragée. Pour la faciliter, des dispositions sont même prévues pour protéger l'aviseur fiscal.

#### b) Le bénéfice d'une protection accordée à l'aviseur fiscal

1025. La dénonciation de pratiques de fraude et d'évasion fiscales peut avoir un prix : celui des représailles. Si les lanceurs d'alerte bénéficient d'une large protection (protection contre les sanctions, mise à l'écart, licenciements...) <sup>1533</sup>, tel n'est pas le cas des aviseurs fiscaux.

1026. Néanmoins, afin d'éviter toute incommodité, la direction nationale d'enquêtes fiscales veille à protéger l'identité de l'aviseur fiscal en s'assurant de son anonymat. En effet, un arrêté de 2017 dispose que « la direction nationale d'enquêtes fiscales conserve, de façon confidentielle, les pièces permettant d'établir l'identité de l'aviseur, la date, le montant et les modalités de versement de l'indemnité » <sup>1534</sup>.

---

<sup>1530</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur les aviseurs fiscaux*, n°1991, 4 juin 2019, p. 43

<sup>1531</sup> *Le gouvernement veut mieux rémunérer les «indics» du fisc*, Le Parisien, 6 nov. 2019

<sup>1532</sup> PRADEL Virginie, *Ne rémunérons pas davantage les délateurs fiscaux !*, Les Echos, 13 nov. 2019

<sup>1533</sup> QUERENET-HAHN Bénédicte et RENARD Anne, *Le régime de protection des lanceurs d'alerte issu de la loi Sapin 2*, Cahiers de droit de l'entreprise n° 1, Janv. 2018, dossier 3

<sup>1534</sup> Arrêté du 20 avr. 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, art. 3 : JO n° 96 du 23 avr. 2017

1027. Selon un premier rapport de l'Assemblée nationale, des contrôles fiscaux ont pu être opérés et ont rapporté environ 95 millions d'euros à l'Etat français en deux ans d'application<sup>1535</sup>, ce qui démontre l'efficacité d'un tel instrument de lutte contre les pratiques de grande fraude fiscale internationale.

1028. Par conséquent, le législateur a mis en place ces différents outils afin de lutter contre les phénomènes de fraude et d'évasion fiscales. Cette lutte vise autant la pratique fiscale déloyale en elle-même que la personne à son initiative. En endiguant ces fléaux, la maîtrise de la concurrence fiscale étatique n'en est que plus efficace. En effet, grâce à la présence de divers systèmes fiscaux dont la coordination n'est pas suffisante, les contribuables peuvent se soustraire plus facilement à l'impôt<sup>1536</sup>. Afin d'éluder l'impôt, les pratiques de fraude ou d'évasion fiscales sont utilisées. Si des outils de lutte contre ces dernières pratiques déloyales sont développés, le comportement des contribuables tendra nécessairement davantage vers la loyauté et vers une utilisation saine de la concurrence fiscale étatique.

1029. Le déploiement de ces différents instruments en vue du contrôle de la concurrence fiscale étatique est néanmoins maladroit au regard des faiblesses qu'ils présentent.

## **§2 - La complicité involontaire de l'Etat dans le résultat lacunaire des modifications apportées**

1030. Les différentes réformes opérées par en droit interne ont entraîné des effets indésirables, notamment au regard de l'égalité entre les contribuables (A) et de la gestion non-maîtrisable des différents moyens mis en œuvre (B).

---

<sup>1535</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur les aviseurs fiscaux*, n°1991, 4 juin 2019, p. 27

<sup>1536</sup> Assemblée Nationale, *Rapport sur le texte adopté par la commission des affaires européennes sur la proposition de résolution européenne pour une Conférence des parties (COP) de la finance mondiale, l'harmonisation et la justice fiscales*, n°4418, 25 janv. 2017, p. 13 ; DANCHIN Maud, *La concurrence fiscale dommageable (entre lésion des Etats et intérêts des entreprises)*, Mémoire de Master 1, Faculté de Droit de l'Université de Nice Sophia Antipolis, Année universitaire 2017-2018, p. 67

## A) La création inexorable d'une inégalité

1031. L'intervention du législateur dans les régimes de l'abus de droit (1) et de l'exit tax (2) a provoqué une instabilité dans le respect de certains principes fondamentaux (1).

### 1. La méconnaissance inéluctable par l'Etat de principes fondamentaux

1032. La mise en place du mini-abus de droit place l'administration fiscale devant un dilemme de taille dans le cadre de l'application des pénalités. Lors de sa prise de décision, l'administration contrevient soit au principe de légalité des délits et des peines (a), soit au principe d'égalité devant la loi fiscale (b).

#### a) La violation du principe de légalité des délits et des peines

1033. Le principe de légalité des délits et des peines est un principe fondamental en vertu duquel on ne peut être condamné pénalement qu'en vertu d'un texte pénal précis et clair. Il s'exprime effectivement par l'adage latin « nullum crimen, nulla poena sine lege » qui signifie « il n'y a pas de crime ou de peine sans une loi qui les prévoit ». Les droits de la personne sont ainsi garantis devant les juridictions répressives.

1034. Le principe de légalité des délits et des peines a d'ailleurs été développé par Cesare Beccaria au cours du XVIII<sup>ème</sup> siècle<sup>1537</sup>.

1035. Ce principe résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC) de 1789 et figure aujourd'hui au sein de la Déclaration universelle des droits de l'homme (DUDH) de 1948 et dans la Constitution du 4 octobre 1958. Dans l'ancien Code pénal, l'article 4 renvoyait également à ce principe en disposant que « Nulle contravention, nul délit, nul crime ne peuvent être punis des peines qui n'étaient pas prononcées par la loi avant qu'ils fussent commis », avant d'être reformulé au sein de l'article 111-3 du Code pénal de 1993<sup>1538</sup> selon lequel « nul ne peut être puni pour un crime ou pour un délit dont les éléments ne sont

---

<sup>1537</sup> BECCARIA César, *Des délits et des peines*, 1764 (Traduit de l'italien : « Dei delitti e delle pene »)

<sup>1538</sup> Le Code pénal dit ancien a été publié le 12 février 1810 et est entré en vigueur le 1er janvier 1811. Celui-ci a été refondu en 1992 par une nouvelle version du Code pénal, dit nouveau, en vigueur depuis le 1er mars 1994.

pas définis par la loi, ou pour une contravention dont les éléments ne sont pas définis par le règlement ».

1036. Dans le cadre de la procédure du mini-abus de droit, Olivier Fouquet estime que l'administration fiscale sera susceptible de violer ce principe de légalité des délits et des peines lorsqu'elle infligera les pénalités de manquement délibéré (40%) ou de manœuvres frauduleuses (80%) prévues à l'article 1729 du CGI<sup>1539</sup>. En effet, dans sa rédaction actuelle, l'article 1729 du CGI renvoie à l'article L. 64 du LPF en cas d'abus de droit mais aucune référence au mini-abus de droit de l'article L. 64 A du LPF n'est mentionnée. Le législateur s'en est ici abstenu.

1037. Cela démontre la violation du principe de légalité des délits et des peines en cas de pénalité sur le fondement de l'article 1729 pour un mini-abus de droit puisqu'une telle condamnation ne repose sur aucun texte.

#### b) Le manquement au principe d'égalité devant la loi fiscale

1038. Le principe d'égalité devant la loi trouve son origine dans le principe d'isonomie défini par Cléisthène au cours du VI<sup>ème</sup> siècle avant JC. L'isonomie vient du grec ancien « ἰσονομία » et signifie « règle d'égalité ». Ainsi, la démocratie athénienne reposait sur ce principe.

Aristote l'a ensuite développé<sup>1540</sup> puis Rousseau s'en est emparé à son tour<sup>1541</sup>. Tous deux imaginent une organisation sociale garantissant l'égalité et la liberté entre tous les citoyens.

1039. Par la suite, le principe d'égalité a été consacré aux articles 1er et 6 de la DDHC de 1789, à l'article 7 de la DUDH de 1948 et à l'article 1er de la Constitution du 4 octobre 1958. L'égalité est ainsi l'un des principes fondateurs de la République française, à tel point qu'il figure dans la devise nationale « Liberté, Égalité, Fraternité ».

---

<sup>1539</sup> FOUQUET Olivier, *Quel avenir pour le « mini-abus de droit » de l'article L 64 A du LPF*, Etudes fiscales internationales, Févr. 2019, p. 4

<sup>1540</sup> ARISTOTE, *Politique*, IV<sup>ème</sup> siècle avant JC (Traduit du grec ancien : « Πολιτικά »)

<sup>1541</sup> ROUSSEAU Jean-Jacques, *Du contrat social*, Marc-Michel Rey, Amsterdam, 1762

1040. Plus spécifiquement, concernant le principe d'égalité devant la loi, ce principe exige que toute personne soit formellement traitée de la même manière. De plus, le conseil constitutionnel l'a baptisé principe à valeur constitutionnelle<sup>1542</sup>, ce qui donne au principe d'égalité devant la loi une force supplémentaire : c'est une norme juridique à part entière et il s'impose face à l'action du législateur.

Le Conseil constitutionnel s'assure de son respect. Ce fut notamment le cas dans une décision relative à la taxation à 75 % des revenus des personnes physiques<sup>1543</sup>. En l'espèce, une taxe sur les hauts revenus, dite « la taxe de 75% » était assise sur les revenus de chaque personne physique contrairement à l'impôt sur le revenu qui est prélevé au niveau foyer. Ainsi, un ménage dont chaque membre perçoit un revenu de 900.000 euros est exempté alors qu'un autre ménage dont un seul membre gagne 1,2 million d'euros et l'autre rien doit l'acquitter<sup>1544</sup>. Cet exemple démontre la violation du principe d'égalité dans le cadre de la taxe de 75%. Le Conseil constitutionnel l'avait alors censuré en la déclarant inconstitutionnelle.

1041. Dans le cadre de la procédure du mini-abus de droit, la violation du principe d'égalité devant la loi fiscale est ici inévitable de la même manière que pour le principe de légalité des délits et des peines<sup>1545</sup>. Si l'administration fiscale respecte la loi à la lettre et n'applique pas, de ce fait, les pénalités de l'article 1729 du CGI à un contribuable au motif qu'il a commis un mini-abus de droit, le principe de légalité des délits et des peines sera respecté. En revanche, tel n'est pas le cas du principe d'égalité devant la loi fiscale. En effet, seuls les contribuables redressés sur le fondement de l'article L. 64 du LPF (abus de droit) se verront sanctionnés si l'administration fiscale poursuit dans cette logique.

1042. L'apparition d'une inégalité se fait également ressentir à travers d'autres moyens intra-étatiques de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

---

<sup>1542</sup> Cons. const., 27 déc. 1973, n° 73-51 DC, Décision dite « Taxation d'office », JurisData n° 1973-300010, Rec. Cons. const. 1973, p. 25 : JO 28 déc. 1973 p. 14004, ECLI:FR:CC:1973:73.51.DC

<sup>1543</sup> Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, Loi de finances pour 2013 : JO 30 déc. 2012 p. 20966, ECLI:FR:CC:2012:2012.662.DC

<sup>1544</sup> *Le Conseil constitutionnel censure la taxe à 75 %, Matignon annonce un nouveau dispositif*, Les Echos, 29 déc. 2012

<sup>1545</sup> FOUQUET Olivier, *Quel avenir pour le « mini-abus de droit » de l'article L 64 A du LPF*, op. cit., p. 5

## 2. L'apparition d'une asymétrie contestable de traitement entre les contribuables pour un résultat médiocre

1043. La modification du régime de l'exit tax s'affirme comme un allègement fiscal pour quelques exilés privilégiés (a). De plus, le bilan dressé reste mitigé quant à sa performance (b).

### a) Une réforme en faveur d'une minorité de contribuables

1044. Le délai de dégrèvement de l'impôt de l'exit tax afférent à la plus-value a été réduit par la loi de finances pour 2019. Cet allègement est perçu comme un véritable cadeau pour les expatriés<sup>1546</sup>. En effet, s'ils devaient attendre quinze ans auparavant pour ne plus être taxés sur les plus-values réalisées, les expatriés ne doivent à présent patienter que deux à cinq ans suivant le transfert du domicile fiscal hors de France.

1045. Les députés de gauche ont d'ailleurs déposé un amendement visant à supprimer l'allègement. Ils estiment que cet allègement constitue « une mesure décidée sans fondement, montrant une fois de plus que ce Gouvernement n'a d'autre boussole que de réduire toujours davantage les impôts des plus riches, même lorsque ceux-ci s'exilent dans d'autres pays pour échapper à l'impôt »<sup>1547</sup>. L'expression de ce mécontentement a cependant été sans succès. En effet, cet amendement déposé le 12 novembre 2018 a été rejeté le 15 novembre 2018.

1046. Les sénateurs socialistes se sont également prononcés dans le même sens en arguant le fait qu'« il serait souhaitable de renforcer les conditions du nouveau dispositif »<sup>1548</sup> et que « ces dispositifs incitatifs au départ à l'étranger sont payés par les impôts acquittés par les résidents français »<sup>1549</sup>. Ces deux amendements ont également été rejetés.

---

<sup>1546</sup> PRADEL Virginie, *Allègement de l'exit tax : un cadeau pour nos exilés... aux frais des contribuables*, Le Figaro, 14 déc. 2018

<sup>1547</sup> Assemblée nationale, *Amendement n°II-2145 à propos de l'article 51 du projet de loi de finances n°1255 pour 2019*, Présenté par Eric COQUEREL, 12 nov. 2018

<sup>1548</sup> Sénat, *Amendement n°II-956 rect. bis à propos de l'article 51 du projet de loi de finances n°1255 pour 2019*, Présenté par Nathalie DELATTRE, 6 déc. 2018

<sup>1549</sup> Sénat, *Amendement n°II-821 à propos de l'article 51 du projet de loi de finances n°1255 pour 2019*, Présenté par Eric BOCQUET et Pascal SAVOLDELLI, 4 déc. 2018

## b) Une efficacité limitée en France

1047. Concernant le rendement de l'allègement de l'exit tax, la recette avait été estimée à environ 800 millions d'euros pour 2016 selon le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO)<sup>1550</sup>, soit moins de 1% des recettes fiscales générées par l'IR. En réalité, le chiffre est moindre. En 2018, le ministère de l'Économie et des finances s'est prononcé sur le rendement de cette taxe depuis 2012 et annonçait une recette d'un montant de 140 millions d'euros cumulé sur six ans<sup>1551</sup>. Ce montant est assez faible par rapport aux estimations théoriques du CPO compte tenu que les contribuables peuvent bénéficier d'un sursis ou d'une restitution de paiement. Ce chiffre à la baisse représente ainsi le montant effectivement rentré dans les caisses de l'Etat. Le Président Emmanuel Macron l'a même qualifié d'« impôt minuscule »<sup>1552</sup> tandis que Monsieur Christophe Castaner, ex-secrétaire d'État chargé des relations avec le Parlement, a précisé que celui-ci « n'a servi à rien puisque trois fois plus d'expatriés chefs d'entreprise sont partis à l'étranger »<sup>1553</sup>.

1048. Par ailleurs, concernant l'efficacité d'une telle mesure, celle-ci peine. Dans d'autres Etats, comme les Etats-Unis et le Canada, les sanctions sont plus lourdes, ce qui assure peut-être une certaine performance au sein de ces territoires.

Par exemple, le gouvernement américain a mis en place un mécanisme d'exit tax le 17 juin 2008 intitulé « The Mark to Market Tax »<sup>1554</sup> et qui vise les « expatriés couverts », c'est-à-dire les personnes disposant de la citoyenneté américaine et qui renoncent à leur citoyenneté, ou les résidents de longue date qui mettent fin à leur résidence aux États-Unis. On parle de « taxe d'expatriation ». Ainsi, un citoyen considéré comme tel qui décide de s'expatrier est concerné par l'exit tax américaine si son impôt annuel moyen sur le revenu net excède 124.000 dollars ou si son patrimoine dépasse 2 millions de dollars<sup>1555</sup>. Le patrimoine concerne donc tous

---

<sup>1550</sup> Conseil des prélèvements obligatoires (CPO), *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages*, Janv. 2018, p. 47

<sup>1551</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *Impôts : les vrais chiffres de l'« exit tax »*, Les Echos, 27 juin 2018

<sup>1552</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *L'« exit tax », une mécanique complexe pour freiner les départs des chefs d'entreprise*, Les Echos, 2 mai 2018

<sup>1553</sup> PERROTIN Frédéric, *Exit tax : un nouvel impôt à venir ?*, Petites affiches, Gazette du Palais, 7 août 2018, n° 137

<sup>1554</sup> Vient de l'anglais et signifie « impôt sur la valeur au marché »

<sup>1555</sup> Internal Revenue Code, art. 877A (législation américaine)

les actifs, et non pas seulement les actifs nationaux. Par ailleurs, pour le contribuable dont le patrimoine est en dessous de son montant, il peut également être soumis à la taxe s'il ne s'est pas conformé à ses obligations fiscales américaines au cours des cinq dernières années, ce qui élargit ainsi le champ d'application de l'exit tax américaine. Cette taxe entraîne l'imposition immédiate de toute plus-value latente excédant 600.000 dollars sur tout bien du patrimoine, ce qui est perçu comme excessif pour la population car en droit interne américain, les plus-values latentes existantes au jour du décès ne sont pas imposées<sup>1556</sup>. En effet, ni le défunt, ni ses héritiers ne sont soumis à un impôt sur la plus-value contrairement à une personne renonçant à sa citoyenneté<sup>1557</sup>, ce qui démontre la sévérité du régime américain.

Au Canada, l'équivalent de l'exit tax se nomme la « departure-tax »<sup>1558</sup> et se base sur la résidence tout comme l'exit tax française (à la différence des Etats-Unis qui se basent sur la citoyenneté). Elle entraîne l'imposition des plus-values latentes lors du départ sur l'ensemble des biens détenus lors du départ. L'exit tax canadienne s'applique effectivement sur les biens situés au Canada si l'expatrié les avait vendus après son départ.

1049. Enfin, au niveau de la portée de l'exit tax, il convient de souligner la nécessité pour le dispositif interne d'être conforme aux conventions fiscales internationales. Ces dernières sont hiérarchiquement supérieures au droit interne et exigent parfois l'imposition au niveau de l'Etat de résidence et non à l'Etat de source<sup>1559</sup>. Ce détail peut être alors source de complications et démontre une faille dans la législation. La doctrine affirme même que « les lois de finances successives ont pris l'allure de décrets-lois, peu travaillées, mal expliquées, et surtout, contre-productives et sans contreparties »<sup>1560</sup>.

## **B) L'aboutissement inévitable à une ingérabilité**

1050. Une complexité peut être observée dans le déploiement des différents moyens législatifs. En effet, d'une part, les nouveautés sont susceptibles d'entraver les moyens

---

<sup>1556</sup> BECK Richard, *L'exit tax des personnes physiques aux USA*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 24 mai 2012, ét. 305, p. 25, §6

<sup>1557</sup> Code fédéral des impôts, art. 1014(a) (législation américaine)

<sup>1558</sup> Vient de l'anglais et signifie « taxe de départ »

<sup>1559</sup> BOI-CTX-DG-20-10-30 n°130, 12 sept. 2012

<sup>1560</sup> RIBES Ludovic et GAUDET Richard, *L'Exit tax français est-il euro-compatible ?*, Petites affiches, Gazette du Palais, 30 sept. 2015, n° 195

judiciaires pré-existants dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale (1) et, d'autre part, les procédures s'alourdissent (2).

### 1. La limitation de la capacité d'action des moyens judiciaires

1051. Une carence dans le positionnement et un manque de moyens administratifs sont observés. D'un côté, le défaut de changement de position à propos de la limitation de la rémunération de l'aviseur fiscal peut brider les moyens judiciaires en place (a). De l'autre côté, du fait du manque de moyens administratifs, les pouvoirs de police, octroyés à certains agents des impôts, peuvent être la source du déclenchement d'une guerre entre services (b).

#### a) Le silence face au montant de la récompense en matière de délation fiscale

1052. La rémunération des aviseurs fiscaux est limitée à un million d'euros en France. Ce plafond est discuté notamment au regard des risques qu'engendrent une délation. La suppression du plafond a alors été proposée par l'Assemblée nationale<sup>1561</sup>. Cette initiative est d'ailleurs soutenue par Gérald Darmanin<sup>1562</sup>.

1053. Néanmoins, malgré la tendance du Gouvernement en faveur d'une suppression de ce plafond d'indemnisation de l'aviseur fiscal, aucune disposition légale n'a abordé ce sujet, ce qui maintient une limitation dans la récompense accordée à la délation et nuit nécessairement à son encouragement.

1054. Le constat d'une différence importante s'observe avec les Etats-Unis ou le Canada par exemple où les aviseurs peuvent se voir allouer une prime pouvant représenter jusqu'à 30 % du montant de la fraude<sup>1563</sup>. L'ex-banquier américain, Bradley Birkenfeld, a récolté plus de 100 millions d'euros en dénonçant la fraude fiscale pratiquée par la banque UBS<sup>1564</sup>.

---

<sup>1561</sup> Assemblée nationale, *Rapport sur le bilan de la lutte contre les montages transfrontaliers*, n°2252, 25 sept. 2019, p. 88

<sup>1562</sup> PRADEL Virginie, *Ne rémunérons pas davantage les délateurs fiscaux !*, Les Echos, 13 nov. 2019

<sup>1563</sup> Ibid.

<sup>1564</sup> WAJSBROT Sharon, *Bradley Birkenfeld - Le chasseur de primes de la finance*, Les Echos, 19 oct. 2018

1055. Il convient de rappeler que jusqu'en 2018, l'administration fiscale française pouvait profiter gratuitement des informations fournies par des aviseurs rétribués par d'autres États. Jean Arthuis, ancien ministre de l'Économie, dénonce alors le comportement de limitation de l'indemnisation de l'aviseur en France en considérant qu'« en somme, nous refusons de payer pour obtenir des renseignements, mais si un autre État paie ces renseignements et nous en fait profiter gratuitement, cela nous va... »<sup>1565</sup>.

#### b) Un risque de guerre des polices

1056. En France, un décret<sup>1566</sup> avait mis en place la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF). Ce service d'enquête a été instauré en 2010. Il est placé au sein de la direction centrale de la police judiciaire du Ministère de l'Intérieur français. La BNRDF est composée de 23 personnes. Son objectif est de rechercher et constater les infractions définies à l'article 28-2 du code de procédure pénale, à savoir la soustraction frauduleuse ou la tentative de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, l'omission volontaire de faire sa déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation volontaire d'une part des sommes sujettes à l'impôt ou encore l'organisation de son insolvabilité<sup>1567</sup>.

1057. Ce service se distingue du SEJF<sup>1568</sup> car le BNRDF est compétent en droit pénal, applique le code de procédure pénale et est rattachée au ministère de l'intérieur. Le SEJF, quant à lui, est compétent en matière de droit administratif, applique le code général des impôts et le livre des procédures fiscales et relève du ministère du budget et des comptes publics.

---

<sup>1565</sup> PRADEL Virginie, *Ne rémunérons pas davantage les délateurs fiscaux !*, Les Echos, 13 nov. 2019

<sup>1566</sup> Décret n° 2010-1318 du 4 nov. 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale : JO n°257 du 5 nov. 2010

<sup>1567</sup> Code de procédure pénale, art. 28-2

<sup>1568</sup> Le SEJF est la nouvelle police fiscale instaurée par la loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude (JO n° 246 du 24 oct. 2018). Plusieurs arrêtés précisent les modalités d'application, notamment l'arrêté du 16 mai 2019 relatif au service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances » (JO n° 114 du 17 mai 2019), l'arrêté du 21 mai 2019 portant adaptation des dispositions relatives aux modalités d'organisation de l'examen technique d'aptitude à l'exercice de certaines missions de police judiciaire par les agents des services fiscaux (JO n° 118 du 22 mai 2019) et l'arrêté du 28 juin 2019 relatif à l'autorisation de port d'arme par les agents des services fiscaux affectés au service d'enquêtes judiciaires des finances (JO n° 151 du 2 juill. 2019). Ce point a été étudié précédemment. Voir B, 1, a du §1 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *L'entrée en action d'une police fiscale à compétence judiciaire*

1058. Le risque que présente la création d'une nouvelle entité de police fiscale est une hypothèse de doublon. En effet, deux polices co-existent et traitent des dossiers similaires. Pourtant, le gouvernement rassure en affirmant des spécialisations différentes entre les deux structures : la nouvelle structure créée en 2018 (SEJF) s'oriente sur la délinquance fiscale et le blanchiment, tandis que la structure déjà existante depuis 2010 (BNRDF) est spécialisée dans les sujets plus larges, tels que le banditisme<sup>1569</sup>. Vincent Drezet, secrétaire national du syndicat Solidaires Finances publiques, considère néanmoins que « c'est dommage qu'il y ait deux services qui coexistent, là où selon nous il en faudrait un »<sup>1570</sup>.

1059. Un tel conflit ne permet ainsi de ne pas exploiter tout le potentiel des services et des pratiques de contrôle<sup>1571</sup>.

## 2. L'alourdissement des procédures

1060. Les nouveaux dispositifs instaurés par le législateur entraînent une obligation de discrétion dans l'étude des alertes reçues en organisant le service en conséquence (a) et nuisent à la bonne compréhension des différents mécanismes (b).

### a) L'élaboration d'une procédure spécifique au sein de l'administration

1061. Afin de veiller à l'anonymat de l'aviseur fiscal, l'administration fiscale a dû mettre en place une procédure spécifique.

1062. D'un côté, le directeur général des finances publiques connaît les circonstances de l'affaire, mais ignore l'identité de l'aviseur, ce dernier étant référencé grâce à un nom de code<sup>1572</sup>.

---

<sup>1569</sup> iFrap, *Fraude fiscale : vers une « guerre des polices » ?*, Le Figaro, 12 sept. 2018

<sup>1570</sup> CATALON Jean-Christophe, *Comment fonctionne la nouvelle police fiscale de Bercy ?*, BFM, 1er juil. 2019

<sup>1571</sup> Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires - Évaluer, prévenir, réprimer*, Communication au Premier ministre, Nov. 2019, p. 110

<sup>1572</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur les aviseurs fiscaux*, n°1991, 4 juin 2019, p. 30

1063. De l'autre côté, le contrôleur budgétaire et comptable ministériel des Finances connaît l'identité de l'aviseur à laquelle il doit remettre les fonds mais ignore la connaissance du motif de remise des fonds<sup>1573</sup>.

#### b) L'articulation confuse entre les différents mécanismes anti-abus

1064. Considérée comme un maquis fiscal, l'articulation entre les dispositifs anti-abus peut être effectivement confuse. Il existe plusieurs dispositifs anti-abus, tels que l'abus de droit classique (LPF, art. L. 64), le mini-abus de droit (LPF, art. L. 64 A), la clause anti-abus générale (CGI, art. 205 A) ou encore le dispositif anti-abus spécifique aux fusions, scissions ou apports partiels d'actifs (CGI, art. 210-0 A, III).

1065. L'article 205 A du CGI résulte de la transposition de la clause anti-abus générale<sup>1574</sup> instituée par l'article 6 de la directive ATAD concernant toutes les sociétés passibles de l'IS dans l'Union européenne. L'article 109 de la loi de finances pour 2019 codifié à l'article L. 64 A du LPF étend la clause anti-abus en matière d'IS codifiée à l'article 205 A du CGI à l'ensemble des autres impôts<sup>1575</sup>.

1066. L'application de la clause anti-abus générale est subordonnée à la réunion de deux conditions.

D'une part, le montage, ou la série de montages, mis en place doit avoir pour objectif principal l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. En d'autres termes, le ou les montages litigieux doivent s'inscrire dans un objectif autre que celui poursuivi par le législateur<sup>1576</sup>.

D'autre part, le montage, ou la série de montages, ne doit pas être considéré comme authentique. Cela signifie qu'il ne doit pas avoir de justification économique<sup>1577</sup>.

---

<sup>1573</sup> Ibid., p. 30

<sup>1574</sup> Loi n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 108 : JO n° 302 du 30 déc. 2018

<sup>1575</sup> Loi n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art.109 : JO n° 302 du 30 déc. 2018. DEBOISSY Florence, Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (*LPF, art. L. 64 A*), Revue de droit fiscal, n°10, 5 mars 2020, ét. 182, p. 1 ; JACQUOT Nicolas, *Abus de droit de l'article L. 64 A du LPF, mini-abus de droit - Définition et notions*, JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 379, 5 nov. 2020, p. 11

<sup>1576</sup> BOI-IS-BASE-70 §30, 3 juill. 2019

<sup>1577</sup> BOI-IS-BASE-70 §40, 3 juill. 2019

1067. Par ailleurs, il existait auparavant une clause anti-abus spécifique au régime des sociétés mères et filiales (CGI, art. 145, k) mais celle-ci a été abrogée et remplacée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 par la clause anti-abus générale applicable en matière d'IS de l'article 205 A<sup>1578</sup>. Cette clause générale reprend d'ailleurs les termes de l'ancienne clause anti-abus de l'article 145 du CGI.

1068. Concernant l'articulation entre les quatre dispositifs anti-abus, ceux-ci s'articulent comme suit :

Si l'opération abusive concerne l'IS, il convient de se demander si l'opération poursuit un but exclusivement ou principalement fiscal<sup>1579</sup>. La procédure à suivre sera celle de l'abus de droit en cas de montage exclusivement fiscal. En revanche, en cas de montage principalement fiscal, la clause anti-abus générale s'appliquera uniquement si l'opération n'est pas visée par un dispositif anti-abus spécifique.

Si l'opération abusive ne concerne pas l'IS, l'abus de droit sera à nouveau la procédure à suivre en cas de montage exclusivement fiscal alors que le mini-abus de droit s'appliquera en cas de montage principalement fiscal<sup>1580</sup>.

1069. Délicate à appréhender, cette articulation est alors source d'insécurité juridique<sup>1581</sup>.

## **Conclusion de la Section**

1070. Le législateur français a mis en œuvre plusieurs moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Cette initiative vise, plus largement, à maîtriser la concurrence fiscale étatique. Les différents outils de contrôle intra-étatique étudiés ci-dessus, applicables tant dans l'ordre interne que dans l'ordre international, sont toutefois décevants et le bilan obtenu ne reflète pas le résultat escompté.

---

<sup>1578</sup> BOI-IS-BASE-10-10-10-10 n°180, 15 avr. 2020

<sup>1579</sup> BOI-IS-BASE-70, n°70 à 100, 3 juill. 2019

<sup>1580</sup> BOI-IS-BASE-70, n°70 à 100, 3 juill. 2019

<sup>1581</sup> OLLEON Laurent, *Mini-abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs ?*, Revue de Droit Fiscal, n°30-35, 25 juill. 2019, act. 344, p. 4 à 6

## Conclusion du Chapitre 2

1071. Il a été démontré qu'un arsenal juridique français a été déployé dans le but de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. La lutte contre ces comportements déloyaux visant à éluder l'impôt s'inscrit nécessairement dans le cadre de la maîtrise de la concurrence fiscale étatique. En effet, la concurrence fiscale dommageable se traduit par deux éléments : une mesure fiscale préférentielle dommageable mise en place par un Etat et l'utilisation déloyale de celle-ci par le contribuable. Par conséquent, en luttant contre le comportement déloyal du contribuable, la concurrence fiscale dommageable s'affaiblit. La maîtrise de la concurrence fiscale étatique n'en est ainsi que meilleure.

1072. Certaines mesures fiscales, propres aux affaires internationales, ont été établies afin de répondre au mieux au souhait du législateur de maîtriser la concurrence fiscale étatique dans le contexte actuel de mondialisation. Des dispositifs ont alors été instaurés contre les régimes fiscaux avantageux que peuvent présenter certains Etats. L'article 238 A du CGI sert à identifier un régime à fiscalité privilégiée tandis que l'article 238-0 A est utilisé pour caractériser les Etats ou territoires non coopératifs. D'autres instruments ont été mis en place pour lutter contre les délocalisations, phénomènes qui s'affirment comme un véritable défi pour l'administration fiscale. Tel est le cas des articles 57, 209B, 155A et 123 bis du CGI. Ces derniers concernent tant les délocalisations directes comme indirectes et tant les personnes physiques que morales.

1073. Ces deux types d'outils spécifiques aux affaires internationales se complètent car les articles 238 A et 238-0 A du CGI concernent la situation particulière dans laquelle une des parties est établie dans un État qui dispose d'un régime fiscal favorable dit « privilégié »<sup>1582</sup>. Ces deux articles instaurent alors une certaine unilatéralité car les seules caractéristiques d'un régime fiscal étranger sont prises en compte. Les autres dispositifs internes - les articles 57, 209B, 155A et 123 bis du CGI - s'inscrivent dans une lutte contre les délocalisations et s'appuient, quant à eux, sur une coopération et un échange d'informations avec d'autres États.

1074. D'autres mesures fiscales mises en place sont dites générales. Bien qu'elles ne soient pas limitées dans leur champ territorial, celles-ci visent au premier chef les opérations internes.

---

<sup>1582</sup> COIN Raphaël, *Répression de l'évasion fiscale internationale - Versements au profit de personnes dans des pays à fiscalité privilégiée (CGI, art. 238 A)*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 3720, 1er janv. 2009, §5

Avec la libéralisation des échanges, les mesures fiscales internes ont dû se régénérer. C'est ainsi que le législateur a multiplié les réformes. Par la consécration du mini-abus de droit, il a notamment élargi le champ de l'abus de droit aux montages à but principalement fiscal. En parallèle, la modification de l'exit tax a mis, à son tour, l'abus à l'honneur en dénonçant tout transfert abusif de domicile fiscal. Ces nouveautés ont été accompagnées de la création d'une police fiscale et de l'extension du champ d'application de collecte de données qui vise désormais tous les utilisateurs de plateformes en ligne. Cela démontre, une nouvelle fois, la volonté ferme de la part du législateur de rechercher les cas de déloyauté et de faire donc progresser la maîtrise de la concurrence fiscale étatique. D'ailleurs, l'identité des fraudeurs peut faire l'objet d'une dénonciation plus aisément grâce à la protection de l'anonymat de l'aviseur fiscal. Malgré ces efforts, des effets indésirables émergent. D'une inégalité à une ingérabilité, ces difficultés démontrent un manque d'organisation empêchant d'exploiter tout le potentiel de ces différents instruments. Les mesures générales s'avèrent ainsi moins compétitives que les mesures spécifiques aux affaires internationales dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique.

## Conclusion du Titre 1

1075. Le véritable enjeu de ce premier titre était de démontrer l'importance des moyens juridiques dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique. Un contrôle efficace de la concurrence fiscale étatique se matérialise par la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, fléau visé par les chapitres 1 et 2 de ce présent titre. Tant les mesures fiscales dommageables que le comportement déloyal sont abordés<sup>1583</sup>. L'aspect comportemental est relativement important car celui-ci est décisif dans la qualification de la concurrence fiscale étatique. En effet, le poids du comportement adopté par le contribuable fait pencher la balance soit en faveur d'une concurrence fiscale saine (en cas de comportement loyal) soit en faveur d'une concurrence fiscale dommageable (en cas de comportement déloyal).

1076. Le chapitre 1 vise l'attitude des Etats dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique. Pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable (et donc contrôler efficacement la concurrence fiscale étatique), les Etats doivent se montrer soudés pour ne laisser aucune échappatoire possible à un contribuable malhonnête. L'entente et la cohésion entre les administrations fiscales nationales sont essentielles dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Les moyens de contrôle extra-étatiques s'inscrivent donc dans une perspective d'unification et de solidarité entre les Etats.

1077. Le chapitre 2 vise le comportement du contribuable dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique. Les moyens de contrôle intra-étatiques cherchent à renforcer les techniques d'identification du comportement déloyal du contribuable (évasion ou fraude fiscale) et a même tendance à élargir son champ d'application pour s'assurer le plus possible d'un comportement vertueux de ce dernier.

1078. Les moyens de contrôle extra-étatiques ont été élaborés avec la participation active et complémentaire de l'Union européenne et de l'OCDE tandis que les mesures intra-étatiques ont été mises en œuvre par le législateur français.

---

<sup>1583</sup> Les mesures fiscales dommageables (c'est-à-dire les mesures susceptibles d'être à l'origine de la concurrence fiscale dommageable du fait de leur utilisation déloyale) sont également étudiées dans un autre chapitre (Voir Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 1 : *Le fondement de l'utilisation de la concurrence fiscale à des fins déloyales*). Toutefois, le chapitre visé a seulement identifié ces pratiques fiscales préférentielles mais n'a pas abordé son processus d'élimination. La lutte contre les mesures fiscales dommageables fait l'objet d'un développement dans le présent chapitre.

1079. Le droit s'affirme en tout état de cause comme l'instrument principal de l'Etat pour contrôler le phénomène de la concurrence fiscale étatique.

1080. Cette dernière étant en constante évolution, la dimension juridique du contrôle de la concurrence fiscale étatique s'avère indispensable et va être également largement sollicitée dans le cadre de sa sanction.



## **TITRE 2 : *La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique***

1080. Par l'interaction de différents systèmes d'imposition d'Etats, des dispositifs hybrides apparaissent et se font une place devant un système fiscal dépassé par la mondialisation. Des nouveaux modèles économiques d'affaires à une crise sanitaire mondiale, les Etats ont dû alors redoubler d'efforts pour s'adapter au contexte actuel.

La concurrence fiscale étatique est un phénomène économique nécessaire auquel les Etats participent et ne peuvent pas échapper. En effet, dans le contexte actuel de mondialisation, la facilité de mobilité des agents économiques est à son apogée. Les Etats réagissent alors pour les attirer. Toutefois, une asymétrie est constatée du fait d'« une économie mondialisée et d'un cadre politique encore largement stato-centré »<sup>1584</sup>, ce qui intensifie la concurrence fiscale étatique. Un jeu non-coopératif se met alors en place par le comportement de certaines bases fiscales qui visent à tirer le plus profit des disparités existant entre les systèmes fiscaux.

1081. Il paraît alors légitime de s'interroger sur la recherche de solutions pour remédier aux effets indésirables de la concurrence fiscale étatique provoqués par son utilisation déloyale. La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique porte donc sur sa forme dommageable.

Le contentieux fiscal, par définition, est « l'ensemble des contestations que peuvent susciter l'établissement et le recouvrement de l'impôt »<sup>1585</sup>. Ces contestations d'ordre fiscal se déroulent selon deux phases : la phase administrative et la phase juridictionnelle. La gestion du contentieux fiscal peut être à caractère préventif ou répressif. La démarche préventive permet d'appréhender le risque d'une concurrence fiscale dommageable tandis que le procédé répressif fait appel à l'esprit de punition en cas de constat d'une concurrence fiscale dommageable.

1082. Il convient alors de se demander si l'on peut éviter la forme dommageable de la concurrence fiscale étatique (Chapitre 1) et si l'on peut la sanctionner (Chapitre 2).

---

<sup>1584</sup> TURMEL Patrick, *Concurrence fiscale, justice transitionnelle et devoirs de compensation*, Philosophiques, vol 43, n°1, 2016, p. 133

<sup>1585</sup> DEBOISSY Florence, FRULEUX François, MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, PIERRE Jean-Luc et SERANDOUR Yolande (dir.), *Fiscal 2021*, LexisNexis, 15 avr. 2021, p. 2139, §9900



## **Chapitre 1 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre préventif**

1083. « Mieux vaut prévenir que guérir ». Cet adage indique l'importance de prendre des précautions. Une telle expression se déclinait déjà dans la sphère juridique lors du procès de Louis XVI au cours duquel son avocat, Guillaume de Lamoignon de Malesherbes, déclarait qu'il « mieux vaut prévenir que d'être obligé de punir ». Le principe de prévention permet ainsi d'anticiper une action pour limiter les risques que celle-ci peut présenter si elle se réalise.

Cette méthode s'est, par la suite, généralisée. En matière de concurrence fiscale dommageable, des outils de mise en œuvre d'une lutte préventive se sont développés, ce qui permet d'éviter les conséquences néfastes que ce phénomène peut engendrer.

1084. La prévention de la concurrence fiscale étatique est donc possible (Section 1). Sa réalisation est toutefois complexe au regard des difficultés de droit international susceptibles de se présenter (Section 2).

### **Section 1 : Le cantonnement de la concurrence fiscale étatique**

1085. Un dispositif hybride se définit comme un « dispositif qui exploite une différence de traitement fiscal d'une entité ou d'un instrument entre les législations de deux ou plusieurs pays ou plus en vue de produire des résultats fiscaux asymétriques ayant pour effet de réduire la charge fiscale globale des parties au dispositif »<sup>1586</sup>. Ainsi, il arrive qu'un contribuable profite des failles du système fiscal pour diminuer le montant d'imposition dû. Dans un but préventif, le droit français (§1) ainsi que le droit européen et international (§2) ont mis en œuvre des dispositifs anti-hybrides qui permettent ainsi d'éviter une situation de concurrence fiscale étatique dommageable.

---

<sup>1586</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, p. 31, §41

## **§1 - La concurrence fiscale écartée par un système traditionnel français anti-hybride**

1086. Afin de prévenir la concurrence fiscale étatique sous sa forme dommageable, des mesures anti-hybrides ont été élaborées (A). Un premier système français de prévention juridique a existé jusqu'au 31 décembre 2019 (B).

### **A) La notion de « dispositif anti-hybride »**

1087. Un dispositif anti-hybride vise à lutter contre les montages fiscaux hybrides. Il est donc opportun d'étudier le régime de ces derniers pour savoir sur quel point un dispositif anti-hybride doit se focaliser. Les instruments hybrides exploitent des éléments, certes différents, entre deux ou plusieurs pays (1) mais visent à obtenir des effets finalement similaires (2).

#### **1. Les éléments utilisés par les dispositifs hybrides**

1088. Un ou plusieurs éléments sont généralement utilisés par les dispositifs hybrides. Ceux-ci peuvent être relatifs aux entités (a), aux instruments ou aux transferts (b).

##### **a) Les éléments relatifs aux entités**

1089. Les montages fiscaux hybrides utilisent différents éléments tels que les entités hybrides ou encore celles à double résidence<sup>1587</sup>.

D'une part, les entités hybrides sont des entités perçues comme opaques dans un Etat et transparentes dans un autre.

D'autre part, les entités à double résidence sont les entités considérées comme résidentes fiscales par deux pays différents.

1090. Dans le cadre d'une entité hybride, la qualité de celle-ci diffère ainsi selon les pays.

---

<sup>1587</sup> OCDE, *Dispositifs Hybrides : questions de politique et de discipline fiscales*, 5 mars 2012, p. 7

## b) Les éléments relatifs aux instruments et aux transferts

1091. Les montages fiscaux hybrides utilisent également d'autres éléments tels que des instruments ou des transferts hybrides<sup>1588</sup>.

D'une part, les instruments hybrides sont des instruments dont le régime fiscal est différent selon les pays. Par exemple, un instrument peut être considéré comme un titre de dette dans un Etat et comme un titre de participation dans un autre.

D'autre part, les transferts hybrides sont des transferts traités différemment selon les Etats. Pour l'un, il s'agira d'un transfert de propriété d'un actif tandis que pour l'autre, ce transfert consistera en un prêt faisant l'objet d'un nantissement par exemple.

1092. L'identification en tant qu'indice de dispositif hybride s'analyse au cas par cas<sup>1589</sup>.

## 2. Les effets recherchés des dispositifs hybrides

1093. Parmi les effets recherchés les plus courants dans les arrangements hybrides, il existe deux types d'asymétrie fiscale dont les exemples sont une source de préoccupation pour de nombreux gouvernements. Il s'agit de la double-déduction (a) et de l'effet de déduction et d'absence d'inclusion (b). Ces effets font d'ailleurs l'objet de l'Action 2 du projet BEPS intitulé « Neutraliser les effets des dispositifs hybrides ».

### a) L'obtention d'une double déduction

1094. Les dispositifs élaborés peuvent permettre d'obtenir une double déduction. Ce mécanisme consiste en la déduction, partielle ou totale, d'un paiement dans les deux Etats. Ainsi, un paiement est déduit du résultat du payeur dans un pays A et est également déduit du résultat du bénéficiaire établi dans un pays B.

---

<sup>1588</sup> Ibid., p. 7

<sup>1589</sup> BOI-IS-BASE-35-30 n°20, 31 juill. 2019

1095. La technique classique de double déduction consiste en l'intervention d'une filiale hybride comme suit<sup>1590</sup> :

Une société A établie dans un pays A détient toutes les actions d'une société filiale étrangère B établie dans un pays B. Cette filiale B est hybride : elle est considérée comme transparente dans le pays A (juridiction de l'investisseur) et opaque dans le pays B (juridiction où la filiale est établie et exerce ses activités).

La société B a emprunté auprès d'une banque et paye des intérêts sur le prêt. La filiale B est consolidée avec sa filiale d'exploitation Bex. Ce régime de consolidation permet de restituer l'avantage fiscal de la déduction des intérêts à la filiale d'exploitation Bex.

De plus, comme B n'est pas prise en compte dans le pays A, la société A est considérée comme étant l'emprunteur du prêt selon les dispositions fiscales du pays A, intérêts qu'elle va déduire conformément à la législation du pays A.

Ainsi, le même élément (les intérêts) est déductible deux fois : une fois dans le pays A selon les lois de la juridiction de la société mère, et une fois dans le pays B selon les lois de la juridiction du payeur.

1096. La recommandation de l'OCDE face à ce type de dispositif hybride était de refuser la déduction dans la juridiction de la société mère (recommandation principale) ou, à défaut, de refuser la déduction dans la juridiction du payeur (règle défensive)<sup>1591</sup>.

De telles dispositions existaient déjà au Danemark, en Allemagne, aux États-Unis, en Nouvelle-Zélande, au Royaume-Uni et aux États-Unis. Ces règles permettent de refuser la déduction de dépenses qui sont déductibles dans un autre pays et ont reçu un avis global positif<sup>1592</sup>.

1097. Par ailleurs, une autre technique de double déduction concerne les paiements déductibles effectués par une société à double résidence<sup>1593</sup>.

---

<sup>1590</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, p. 54, §94 et §95

<sup>1591</sup> Ibid., p. 55, §99

<sup>1592</sup> OCDE, *Dispositifs Hybrides : questions de politique et de discipline fiscales*, 5 mars 2012, p. 15, §37

<sup>1593</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, p. 57, §101 et §102

En l'espèce, une société A établie dans un pays A détient toutes les actions d'une société filiale étrangère B établie dans un pays B. Cette filiale B est résidente fiscalement du pays A et du pays B.

La filiale B est consolidée avec la société A (selon les lois du pays A) et avec sa filiale d'exploitation Bex (selon les lois du pays B).

La société B a emprunté auprès d'une banque et paye des intérêts sur le prêt, intérêts qu'elle va déduire dans chacun des deux pays. Le régime de consolidation permet de compenser les deux déductions au titre des dépenses d'intérêts avec le revenu distinct généré dans le pays A et dans le pays B.

Comme la société B est résidente à la fois du pays A et du pays B, elle est soumise à l'IR dans chacune de ces juridictions et peut restituer toute perte selon les régimes de consolidation fiscale des deux pays à d'autres sociétés résidentes.

1098. La recommandation de l'OCDE face à ce type de dispositif hybride était d'interdire la déduction dans la juridiction du payeur<sup>1594</sup>.

1099. Plus récemment, les structures faisant intervenir une succursale ont fait l'objet d'un rapport de l'OCDE montrant leur implication dans des montages donnant lieu à une double déduction<sup>1595</sup>.

#### b) L'aboutissement à un effet de déduction et d'absence d'inclusion

1100. L'effet de déduction et d'absence d'inclusion peut se présenter sous forme directe ou indirecte.

1101. D'une part, les montages hybrides peuvent conduire à un effet direct de déduction et d'absence d'inclusion. La génération d'un tel résultat s'observe généralement lorsqu'un paiement déduit du résultat du payeur dans un Etat n'est pas inclus dans le résultat du bénéficiaire établi dans un autre Etat. La fraction du paiement déductible du payeur du pays A ne correspond donc pas à la fraction incluse dans le revenu du bénéficiaire dans le pays B.

---

<sup>1594</sup> Ibid., p. 58, §103

<sup>1595</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides impliquant une succursale*, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Action 2 – Cadre inclusif sur le BEPS, Éditions OCDE, 27 juill. 2017, p. 18 et 19, §18 et §19

1102. Un tel effet apparaît classiquement à l'aide d'instruments financiers hybrides<sup>1596</sup> :

Une société B (entité résidente du pays B) émet un instrument financier hybride en faveur de la société A (entité résidente du pays A).

Dans le pays B, cet instrument est considéré comme un titre de dette et est déductible selon la législation du pays B au titre du paiement d'intérêts dans le cadre de cet instrument.

En revanche, dans le pays A, la législation n'impose pas le paiement d'intérêts au titre de cet instrument.

1103. Un effet de déduction et d'absence d'inclusion s'opère également avec des transferts hybrides<sup>1597</sup> : le montage consiste en une société A située dans le pays A et qui possède une filiale C. La société A vend les actions de C à la société B dont l'accord prévoit que la société A peut acquérir ces actions ultérieurement. Entre la vente et le rachat, la société C verse des dividendes sur les actions à la société B.

Le coût net de l'opération pour la société A (comprenant les dividendes de C qui sont payés à la société B) est considéré comme une dépense de financement déductible.

De son côté, la société B traite également le transfert des actions à la société A comme une vente et peut exonérer les éventuels gains de cession en vertu d'une exonération des prises de participation. En effet, le pays B accorde un crédit, une déduction, une exonération ou un autre avantage fiscal à la société B sur les dividendes perçus.

L'effet combiné de la transaction de vente avec rachat est donc de générer une déduction pour la société A au titre du total des paiements effectués dans le cadre du contrat, sans inclusion correspondante pour la société B.

1104. La recommandation de l'OCDE face à ce type de dispositif hybride était d'interdire la déduction dans la juridiction du payeur (recommandation principale) ou, à défaut, d'exiger l'inclusion du paiement dans le revenu dans la juridiction du bénéficiaire (règle défensive)<sup>1598</sup>.

---

<sup>1596</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, p. 36, §53

<sup>1597</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, p. 37, §58 et §59

<sup>1598</sup> *Ibid.*, p. 39, §65

De telles dispositions existent en Allemagne, en Autriche, au Danemark, en Italie, en Nouvelle-Zélande et au Royaume-Uni<sup>1599</sup>. Ces règles, dont le retour est positif, permettent de refuser l'exonération sur les revenus qui sont déductibles dans un autre pays.

1105. D'autre part, les montages hybrides peuvent aboutir également à un effet indirect de déduction et d'absence d'inclusion<sup>1600</sup> : la société A (établie dans le pays A) détient entièrement une société filiale B (établie dans la société B) et lui prête de l'argent au moyen d'un instrument financier hybride. Les paiements effectués au titre de cet instrument sont exonérés d'impôt dans le pays A et sont déductibles dans le pays B.

L'emprunteur, établi dans le pays C, emprunte de l'argent à la société B. Les intérêts dûs au titre du prêt sont déductibles dans le pays C et inclus dans le revenu de la société B.

Ainsi, ce montage génère des effets indirects de déduction et d'absence d'inclusion entre les pays A et C puisque le revenu et la déduction de la société B se compensent.

1106. La recommandation de l'OCDE face à cette asymétrie indirecte (dite également asymétrie importée) était d'interdire, au sein de la juridiction du payeur, la déduction au titre du paiement effectué si cette déduction compense le paiement dans la juridiction du bénéficiaire<sup>1601</sup>.

1107. Plus récemment, les structures faisant intervenir une succursale ont fait l'objet d'un rapport de l'OCDE montrant leur implication dans des montages donnant lieu à un effet de déduction/non-inclusion<sup>1602</sup>.

1108. Pour conclure, les montages hybrides aboutissent à différents résultats dont la finalité est similaire : l'évitement de l'impôt. Un dispositif anti-hybride doit alors combattre ce type de montages. Un tel dispositif était d'ailleurs prévu par le droit français, au sein du Code général des impôts.

---

<sup>1599</sup> OCDE, *Dispositifs Hybrides : questions de politique et de discipline fiscales*, 5 mars 2012, p. 19, §51

<sup>1600</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, p. 61, §107

<sup>1601</sup> Ibid., p. 63, §112

<sup>1602</sup> OCDE, *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides impliquant une succursale, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Action 2 – Cadre inclusif sur le BEPS, Éditions OCDE, 27 juill. 2017, p. 14

## **B) L'ancien système basé sur les asymétries entre les législations fiscales de deux pays de l'Union européenne en matière d'intérêts financiers**

1109. Jusqu'au 31 décembre 2019, un dispositif anti-hybride qui ne s'appliquait qu'aux intérêts financiers était prévu par la législation fiscale française (1). Sa conformité avec le droit de l'Union européenne était, en revanche, discutée (2).

### **1. La codification du principe au sein du Code général des impôts**

1110. L'ancien dispositif anti-hybride était codifié à l'article 212-I-b du CGI. En vertu de cet article, les entreprises françaises effectuant des paiements d'intérêts au profit d'entités liées à l'étranger ne peuvent les déduire que si ces intérêts ont été assujettis à un impôt au moins égal à 25% de l'impôt français. Cela permettait ainsi d'éviter une situation de déduction en France et de non-imposition à l'étranger<sup>1603</sup>.

De ce fait, entrent dans le champ d'application de cet article, « les charges financières pour lesquelles le revenu correspondant chez l'entreprise créancière est soumis à un taux d'imposition minimal de : 8,1/3 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ; 7,3/4 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 ; 7% pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 ; 6,625 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 ; 6,1/4 % pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022 »<sup>1604</sup>.

Par ailleurs, la doctrine administrative a apporté d'autres précisions sur le champ d'application de cette mesure en considérant « que les contributions additionnelles à l'IS dont l'entreprise créancière est redevable ou aurait été redevable si elle avait été imposable en France ne viennent pas majorer l'impôt sur les bénéfices au taux normal pour déterminer l'impôt de référence à partir duquel l'imposition minimale est calculée »<sup>1605</sup>.

1111. Comme le soulignait l'article 212-I-b du CGI, ce dispositif anti-hybride ne s'appliquait qu'aux intérêts financiers et ne se fondait que sur une exigence d'imposition minimale pour interdire la déduction fiscale de charges financières.

---

<sup>1603</sup> De LA BERGE Jean-Hugues, *Introduction des règles fiscales anti-hybrides*, LEXplicité, 23 déc. 2019

<sup>1604</sup> BOI-IS-BASE-35-30 n°40, 4 sept. 2019

<sup>1605</sup> BOI-IS-BASE-35-30 n°40, 4 sept. 2019

## 2. La question de la conformité du texte français avec le droit de l'Union européenne

1112. Quand ce texte a été adopté, les discussions autour de sa conformité au droit de l'Union européenne se sont multipliées.

D'ailleurs, la réécriture de l'article 212-I-b du CGI à de nombreuses reprises démontre la difficulté du droit français de se conformer au droit international en matière de dispositif anti-hybride<sup>1606</sup>.

1113. Selon le Conseil d'Etat et la CJUE, ce dispositif constitue une discrimination indirecte envers les groupes étrangers.

1114. D'une part, le juge français a jugé que les dispositions de l'article 212 du CGI étaient incompatibles avec le principe de liberté d'établissement<sup>1607</sup>. Dans cette affaire, la déductibilité des intérêts est restreinte dans le cadre du versement d'une société française à sa société mère allemande. Le sort du versement est différent lorsqu'une société française verse les intérêts à sa société mère française. Il en ressort ainsi un traitement moins favorable pour le groupe ayant une filiale à l'étranger.

1115. D'autre part, la CJUE suit le même raisonnement<sup>1608</sup>. En théorie, une égalité de traitement entre une situation interne et une situation transfrontalière pouvait être observée<sup>1609</sup>. En revanche, tel n'était pas le cas en pratique puisque les situations dans lesquelles un prêteur établi en France n'était pas imposé dans les conditions de droit commun sur les intérêts perçus sont en fait des situations concernant principalement des situations transfrontalières<sup>1610</sup>. Seules les situations transfrontières sont effectivement concernées par la limitation des charges financières contrairement aux situations purement internes. La discrimination indirecte provoquée par l'article 212-1-b du CGI est donc flagrante.

---

<sup>1606</sup> LECLERCQ Laurent, LOCATELLI Franck et GIBON Sylvain, *Abrogation de l'article 212, I, b du CGI : « L'aveu » d'incompatibilité*, Revue de droit fiscal, n° 51-52, 19 déc. 2019, ét. 485

<sup>1607</sup> CE, 30 déc. 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion, JurisData n° 2003-080473, Publié au recueil Lebon

<sup>1608</sup> CJUE, gde ch., 5 févr. 2014, aff. C-385/12, Hervis Sport P, ECLI:EU:C:2014:47

<sup>1609</sup> Ministère de l'Action et des comptes publics, *Évaluations préalables des articles du projet de loi de finances pour 2014*, p. 104, point 3.3

<sup>1610</sup> JOUFFROY Renaud et RAINGEARD Emmanuel, *Les nouvelles règles anti-hybrides promises à une courte expérience au sein de l'UE*, Option Finance, 31 mars 2014

1116. Néanmoins, une telle discrimination peut être licite sous réserve qu'elle soit justifiée par un motif d'intérêt général. Instrument incontournable dans le contentieux constitutionnel français, un motif d'intérêt général se définit comme un fondement sur des préoccupations légitimes<sup>1611</sup>. Pour le juge européen, le seul motif légitime capable de s'affirmer dans le cadre de l'article 212-1-b du CGI est la lutte contre les montages purement artificiels dont le but est de contourner la législation fiscale nationale<sup>1612</sup>. Or, l'article trouvait à s'appliquer à des opérations de financement intragroupe ne répondant pourtant pas à un tel objectif. L'article 212-1-b du CGI est alors contraire aux libertés fondamentales de l'Union européenne.

1117. De ce fait, la loi de finances pour 2020<sup>1613</sup> a abrogé l'article 212-I-b du CGI<sup>1614</sup>. L'article 13 du projet de cette loi soulignait que « cette disposition est, du fait de ses modalités d'application, susceptible d'être regardée comme une restriction disproportionnée aux libertés de circulation européennes »<sup>1615</sup>.

1118. L'article 212-I-b du CGI a été remplacé par de nouvelles mesures transposées d'une directive européenne, ce qui donne un second souffle au régime du dispositif anti-hybride.

## **§2 - L'émergence récente d'un nouveau dispositif international favorisant l'éviction de la concurrence fiscale**

1119. Ces dernières années sont marquées par l'émergence d'un nouveau système anti-hybride afin d'éviter toute forme dommageable de concurrence fiscale étatique. Les nouvelles mesures de prévention de la concurrence fiscale étatique se manifestent par l'adoption de deux directives européennes (A). Celles-ci s'inspirent des recommandations de l'OCDE dont les travaux ont été poursuivis dans le cadre d'une nouvelle proposition récente (B).

---

<sup>1611</sup> MERLAND Guillaume, *L'intérêt général, instrument efficace de protection des droits fondamentaux ?*, Cahiers du conseil constitutionnel n° 16, juin 2004

<sup>1612</sup> LE CLAIRE Loïc et CALZAS Guilhem, *Incompatibilité de l'ancien dispositif «anti-hybrides» avec le droit de l'Union européenne*, Option Finance, Mars 2020

<sup>1613</sup> Loi n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 de finances pour 2020 : JO n°302 du 29 déc. 2019

<sup>1614</sup> A l'exception du dispositif relatif aux hybrides inversés qui entrera en vigueur au 1er janvier 2022

<sup>1615</sup> Assemblée nationale, *Projet de loi de finances pour 2020*, n°2272, 27 sept. 2019

## **A) Le travail progressif autour d'une solution anti-hybride de l'Union européenne**

1120. La directive européenne ATAD 1<sup>1616</sup> a été modifiée par la directive ATAD 2<sup>1617</sup>. Les dispositions ont été transposées au sein de la législation française aux articles 205 A à 205 D du CGI. Si certaines s'inscrivent dans l'esprit de l'ancien article 212-I-b du CGI (1), d'autres se présentent comme une extension du champ d'application du dispositif anti-hybride (2).

### **1. La continuité de l'ancien dispositif**

1121. Les mesures de la directive ATAD 1 n'ont pas eu d'incidence en matière de dispositif hybride (a) tandis que les dispositions de la directive ATAD 2 ont posé les bases en définissant les définitions des termes du contexte (b).

#### **a) L'absence de conséquence de la directive ATAD 1 dans la prévention des produits hybrides**

1122. Les dispositions de la directive ATAD 1 du 12 juillet 2016 concernant les mesures de lutte contre les dispositifs hybrides ont été transposées en droit français au sein de l'article 205 A du CGI et sont entrées en vigueur le 1er janvier 2019. L'objectif de cette directive est d'harmoniser les mesures de lutte contre l'optimisation fiscale agressive en se focalisant uniquement sur les entités soumises à l'impôt sur les sociétés<sup>1618</sup>.

1123. Cette directive a effectué un premier travail sur les recommandations de l'OCDE. Si celles-ci n'étaient juridiquement pas contraignantes, la directive ATAD 1 impose aux Etats de trouver des solutions à l'évitement fiscal provoqué par les dispositifs hybrides<sup>1619</sup>.

1124. En matière de lutte contre les produits hybrides, la directive ATAD 1 n'a eu aucune conséquence sur le dispositif français de l'article 212-I- b du CGI. Bien que la directive ATAD

---

<sup>1616</sup> Directive (UE) 2016/1164 du Conseil (12 juill. 2016) : JOUE L 193/1 du 19 juill. 2016

<sup>1617</sup> Directive (UE) 2017/952 du Conseil (29 mai 2017) : JOUE L 144/1 du 7 juin 2017

<sup>1618</sup> Voir B, 2 du §1 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *La Directive ATAD*

<sup>1619</sup> KAHLENBERG Christian et KOPEC Agnieszka, *Hybrid mismatch arrangements - A myth or a problem that still exists ?*, World Tax Journal, Févr. 2016, p. 77

Il marque le début d'une nouvelle ère pour le dispositif anti-hybride<sup>1620</sup>, les modifications ont véritablement été observées lors de la transposition de la directive ATAD 2 qui vient modifier et renforcer la première directive ATAD.

#### b) L'élaboration des bases du contexte hybride par la directive ATAD 2

1125. Avec la directive ATAD 2 du 29 mai 2017, de nouvelles règles relatives aux dispositifs hybrides ont été codifiées en droit français au sein de l'article 205 B du CGI. Ces dispositions sont applicables depuis le 1er janvier 2020.

1126. Cet article donne la définition de mots clés dans le contexte du système anti-hybride.

1127. C'est ainsi qu'il définit un dispositif hybride en répertoriant sept situations<sup>1621</sup>.

Les six premiers dispositifs (articles 205 B-I-1°-a à f du CGI) provoquent une déduction dans un État et à une absence d'inclusion au sein du résultat imposable dans un autre État. Il s'agit du paiement effectué au titre d'un instrument financier, du paiement en faveur d'une entité hybride, du paiement en faveur d'un établissement, du paiement en faveur d'un établissement non pris en compte, du paiement effectué par une entité hybride et du paiement réputé effectué entre un établissement et son siège ou entre plusieurs établissements.

Le septième dispositif (article 205 B-I-1°-g du CGI) concerne la situation dans laquelle une double déduction est constatée.

1128. Les différents effets provoqués sont également définis par cet article.

L'inclusion s'observe par « la prise en compte d'un paiement dans le revenu imposable du bénéficiaire en application des règles de son Etat de résidence »<sup>1622</sup>.

La double déduction est constatée quand il y a « une déduction du même paiement, des mêmes dépenses ou des mêmes pertes dans l'Etat de résidence du débiteur et dans un autre Etat »<sup>1623</sup>.

---

<sup>1620</sup> HELLEPUTTE Charles-Albert et BOUVY Séverine, *Hybrid Mismatches : Game Over ?*, Tax Notes International, 8 mai 2017, p. 506

<sup>1621</sup> CGI, art. 205 B-I-1°-a à g

<sup>1622</sup> CGI, art. 205 B-I-8°

<sup>1623</sup> CGI, art. 205 B-I-9°

L'effet d'asymétrie est « une déduction d'un paiement sans inclusion correspondante dans les revenus du bénéficiaire de ce paiement ou une double déduction »<sup>1624</sup>.

1129. En plus d'avoir posé les bases, la directive ATAD 2 a trouvé des solutions et a étendu les domaines d'application des mesures anti-hybrides afin d'avoir un dispositif anti-hybride complet et efficace.

## 2. Un dispositif anti-hybride à la finalité résolue et étendue

1130. La directive ATAD 2 a élaboré des règles à appliquer en cas de situation faisant appel à un dispositif hybride (a) en étendant le champ d'application du dispositif anti-hybride initié par la directive ATAD 1 (b).

### a) Les règles de résolution face à l'utilisation de dispositifs hybrides

1131. Les articles 205 B, 205 C et 205 D du CGI envisagent les solutions aux différentes situations imaginées mettant en cause respectivement les dispositifs hybrides, les dispositifs hybrides inversés et la double-résidence.

1132. D'abord, l'article 205 B du CGI porte sur les dispositifs hybrides. Cet article se découpe en cinq temps.

Concernant les six premiers dispositifs cités par l'article 205 B du CGI conduisant à une déduction dans un État et à une absence d'inclusion au sein du résultat imposable dans un autre État (CGI, art. 205 B-I-1°-a à f), la règle de résolution consiste en la non-déductibilité de la charge en France. En effet, l'article 205 B-III-1°-a du CGI dispose que « lorsqu'un paiement effectué dans le cadre d'un dispositif hybride mentionné aux a à f du 1° du I donne lieu à une charge déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, sans être inclus dans les résultats soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, cette charge n'est pas admise en déduction ». Un cas alternatif est également prévu si les six premiers dispositifs cités aboutissent à la déduction d'une charge du résultat soumis à un impôt équivalent à l'IS dans l'Etat de résidence du débiteur.

---

<sup>1624</sup> CGI, art. 205 B-I-10°

Cette hypothèse trouvera sa solution en ajoutant ce paiement au résultat soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 205 B-III-1°-b du CGI.

Concernant le septième dispositif cité par l'article 205 B du CGI conduisant à une situation dans laquelle une double déduction est constatée (CGI, art. 205 B-I-1°-g), la règle de résolution est prévue à l'article 205 B-III-2° du CGI. Celle-ci consiste en l'impossibilité de déduction de la charge sur les revenus de l'investisseur établi en France (ou sur les revenus du débiteur établi en France si l'investisseur est établi dans un autre Etat qui admet la déduction de la charge).

1133. L'article 205 B du CGI a également imaginé l'hypothèse dans laquelle « un paiement déductible du résultat imposable à l'IS en France compense un autre paiement afférent à un dispositif hybride, directement ou indirectement, par l'intermédiaire d'une transaction ou d'une série de transactions conclues entre des entreprises associées d'un même contribuable ou par l'intermédiaire d'un dispositif structuré » (CGI, art. 205 B-III-3). En d'autres termes, la situation concerne un montage dans lequel un instrument ou une entité non-hybride interposé conduit à la déduction d'un paiement qui aurait été rejeté sans l'interposition de cet instrument ou entité. Il s'agit d'un dispositif hybride dit importé. La solution, ici, est de refuser la déduction de la charge correspondant au premier paiement.

1134. La situation présentant l'attribution de revenus à un établissement stable non pris en compte par l'Etat dans lequel il est situé est également prévue par l'article 205 B du CGI. Dans ce cas, ces revenus sont « inclus dans le résultat soumis à l'IS de cette entité lorsqu'elle a son siège en France » (CGI, art. 205 B-III-4).

1135. Le dernier cas prévu par l'article 205 B du CGI concerne l'hypothèse dans laquelle un transfert hybride est conçu pour donner lieu à un allègement de retenue à la source. Le problème se résout par la limitation du bénéfice de l'allègement au prorata des revenus nets imposables liés au paiement (CGI, art. 205 B-III-5).

1136. Par ailleurs, l'article 205 C du CGI porte sur les dispositifs hybrides inversés.

Un dispositif hybride inversé est un « dispositif dans lequel une ou plusieurs entreprises associées détenant ensemble un intérêt direct ou indirect dans au moins 50 % du capital, des droits de vote ou des droits aux bénéfices d'une entité hybride constituée ou établie dans un Etat membre de l'Union européenne, sont établies dans un ou plusieurs Etats qui considèrent cette

entité comme une personne imposable »<sup>1625</sup>. Par conséquent, une asymétrie est constatée dès lors que l'entité hybride inversée est qualifiée de personne non imposable par la législation de la juridiction dans laquelle elle est établie car cela entraîne la non-imposition du paiement perçu par l'entité ni dans l'État dans lequel elle est située, ni dans l'État où sont situés ses associés.

L'article 205 C du CGI remédie alors à cette asymétrie et dispose que « lorsqu'une entité hybride d'un dispositif hybride inversé est constituée ou établie en France, ses revenus sont imposés, selon le cas, soit à l'impôt sur les sociétés, soit dans les conditions prévues à l'article 8 du présent code, dans la mesure où ils ne sont pas imposés dans un autre Etat ». Ainsi, il prévoit que lorsque l'entité hybride du dispositif hybride inversé est constituée ou établie en France, ses revenus seront imposés, soit à l'IS à l'échelle de la société, soit à l'IR à l'échelle des associés de la société (si cette dernière n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux).

Ces dispositions relatives aux dispositifs hybrides inversés ne sont pas encore entrées en vigueur. L'article 205 C du CGI ne le sera qu'à compter du 1er janvier 2022.

1137. Enfin, l'article 205 D du CGI concerne la double-résidence. Il vise à éviter les montages fiscaux utilisant les entités considérées comme résidentes fiscales par deux pays différents dans un but de double déduction.

La recommandation de l'OCDE d'interdire la déduction dans la juridiction du payeur face à ce type de dispositif a été suivie puisque cet article dispose que les paiements, dépenses ou pertes émanant d'un contribuable établi en France et dans un autre Etat ne peuvent pas être déduits en France s'ils sont pris en compte dans ces deux Etats. En effet, l'article est rédigé comme suit : « Lorsque des paiements, des dépenses ou des pertes déductibles du résultat imposable d'un contribuable qui a sa résidence en France et dans un autre Etat en application des règles de cet Etat sont pris en compte dans ces deux Etats, leur déduction n'est pas admise en France ».

1138. Ces différents articles, fruits de la transposition de la directive ATAD 2 en droit français, montrent un élargissement dans le domaine d'application des mesures anti-hybrides.

---

<sup>1625</sup> CGI, art. 205 B-I-15°

## b) L'extension du champ d'application du dispositif anti-hybride

1139. Le champ d'application des nouvelles mesures anti-hybrides est désormais étendu au niveau géographique et matériel.

1140. D'une part, le dispositif anti-hybride est étendu aux asymétries mettant en jeu au moins un Etat tiers<sup>1626</sup>. Le dispositif de l'article 212-I-b du CGI ne concernait que les systèmes fiscaux des États membres. La directive ATAD 2 élargit le dispositif et vise désormais les asymétries existant avec la législation d'un Etat membre ou celle d'un Etat tiers ainsi que les asymétries indirectes (ou asymétries importées) entre les législations de deux Etats tiers<sup>1627</sup>.

1141. D'autre part, les mesures anti-hybrides sont ouvertes à tous types de revenus. En effet, si l'article 212-I-b du CGI ne se focalisait que sur les intérêts financiers, la directive européenne ATAD 2 a étendu le champ d'application à tous les types de revenus. Le dispositif vise les instruments et entités hybrides, les dissymétries engendrées par les établissements stables, les transferts d'hybrides, les dispositifs hybrides importés et les entités à double résidence<sup>1628</sup>.

1142. Ainsi, l'Union européenne a développé un dispositif anti-hybride inspiré des travaux de l'OCDE. Cette réflexion, aujourd'hui codifiée dans la législation française, se poursuit et a fait l'objet d'une nouvelle proposition.

## **B) L'approche unifiée et la proposition GloBE de l'OCDE, une avancée dans la poursuite de la lutte anti-hybride**

1143. Face à des préoccupations internationales de plus en plus importantes vis-à-vis de l'évitement fiscal dans le contexte de la numérisation de l'économie (2), les Etats se sont réunis dans le cadre inclusif de l'OCDE en mai 2019. Ce travail s'est articulé autour de deux piliers. Le premier, dit « approche unifiée », porte sur le lien et la répartition des droits d'imposition

---

<sup>1626</sup> REMEUR Cécile, *Hybrid mismatches with third countries*, European Parliamentary Research Service, Briefing EU Legislation in Progress, 2017, p. 6

<sup>1627</sup> BLEVIN Pierre-Alexis, *Chapitre III. Les dispositifs de lutte*, dans *Les paradis fiscaux*, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 2019, p. 107

<sup>1628</sup> DENOËL Cédric, *Les entités transparentes face aux mesures visant à neutraliser les effets fiscaux des dispositifs hybrides*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Liège, Année universitaire 2019-2020, p. 30

entre juridictions. Le second, nommé GloBE<sup>1629</sup>, concerne la lutte contre l'érosion des bases imposables. L'approche unifiée et la proposition GloBE proposent des solutions s'inscrivant dans la lutte préventive anti-hybride (1).

### 1. L'élaboration de solutions pour réduire les transferts de bénéfices

1144. Dans un monde caractérisé par l'essor du numérique, les dispositifs de prévention de la concurrence fiscale étatique à travers la lutte anti-hybride doivent évoluer (a). C'est alors que le pilier 1 révisé les règles relatives au lien et à la répartition des droits d'imposition tandis que la proposition GloBE vise à instaurer un niveau minimum mondial d'imposition effective aux sociétés multinationales (b).

#### a) Une réaction nécessaire dans un contexte de la numérisation de l'économie

1145. Les règles fiscales internationales actuelles prévoient l'assujettissement des bénéfices d'une entreprise étrangère dans un État seulement si l'entreprise possède un établissement stable sur ce territoire. Une présence physique est ainsi requise, peu importe qu'elle soit majeure ou mineure.

1146. Aujourd'hui, la situation a changé. À l'ère de la numérisation de l'économie, l'activité économique peut s'effectuer dans un État par l'intermédiaire d'une interface numérique sans aucune présence physique<sup>1630</sup>. Cela provoque un évitement de l'impôt par les entreprises. La transition numérique devient alors un enjeu central comme le souligne le président Emmanuel Macron : « Le cœur du défi économique français, c'est de prendre en compte les grandes transitions numérique et énergétique »<sup>1631</sup>.

1147. La Commission européenne a établi une comparaison sur l'écart de taxation entre les cent plus grandes entreprises classiques et les cinq plus grandes entreprises de commerce numérique. Le bilan démontre que les entreprises du secteur numérique ont un taux

---

<sup>1629</sup> Provient de l'anglais « Global Anti-Base Erosion » et se traduit par « lutte contre l'érosion de la base d'imposition »

<sup>1630</sup> FUEST Clemens, PARENTI Mathieu et TOUBAL Farid, *Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?*, Notes du conseil d'analyse économique, vol 54, n°6, 2019, p. 10

<sup>1631</sup> Message posté sur Tweeter par le Président Emmanuel Macron le 17 juin 2016

d'imposition moyen effectif sur les bénéficiaires de 9,5% contre 23,2% pour les entreprises traditionnelles<sup>1632</sup>. Cette différence nourrit un sentiment d'injustice fiscale<sup>1633</sup>. Si les cinq principaux géants du numérique, connus sous le nom de GAFAM, ont été à l'origine de nombreux scandales suite à la découverte du montant d'imposition payé en France, d'autres multinationales de ce même secteur sont également pointées du doigt<sup>1634</sup>.

1148. La récupération de ce manque à gagner est d'ailleurs considérée comme primordiale dans la lutte contre les inégalités. La justice fiscale est ici le maître-mot<sup>1635</sup>. Comme le souligne Pierre Moscovici, Président du Conseil des prélèvements obligatoires et Premier Président de la Cour des comptes, « si les États ne parviennent pas à retrouver une capacité à taxer les profits des entreprises, alors le financement de notre modèle social reposera de plus en plus sur les ménages et la lutte contre les inégalités n'en sera que plus difficile »<sup>1636</sup>. Le Président Biden s'est d'ailleurs indigné lorsqu'il a constaté qu'un pompier ou un enseignant sont soumis à un taux d'imposition sur le revenu de 22% alors que des groupes comme Amazon ne paient aucun impôt au niveau fédéral<sup>1637</sup>.

1149. Bien que cette difficulté ait été identifiée depuis quelques années, aucune solution aboutie n'a pu ressortir des travaux de l'Union européenne<sup>1638</sup>. C'est alors que le pilier 1 propose la création de nouvelles règles de répartition des droits d'imposition dans le but d'imposer les grandes entreprises multinationales indépendamment de la localisation ou du lieu

---

<sup>1632</sup> Commission Européenne, *Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique*, Bruxelles, 21 mars 2018

<sup>1633</sup> Assemblée nationale, *Avis fait au nom de la Commission des affaires économiques sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, n°1737, 26 mars 2019, p. 7

<sup>1634</sup> Le montant d'impôt payé par les entreprises du numérique fera l'objet d'une étude ultérieure. Voir A, 1, a du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *L'ingéniosité fiscale des multinationales*

<sup>1635</sup> Tax Justice Network, *The State of Tax Justice 2020 : Tax Justice in the time of COVID-19*, Nov. 2020, p. 11

<sup>1636</sup> Sénat, *Compte rendu intégral des débats*, Séance du 20 nov. 2020

<sup>1637</sup> *Un plan Biden à 2.000 milliards, les impôts sur les entreprises pour le financer*, La Tribune, 1er avr. 2021

<sup>1638</sup> La tentative d'une taxe sur le numérique fera l'objet d'une étude ultérieure. C'est à l'issue de cet échec que l'OCDE s'est emparé de la question et a proposé les deux piliers. Voir A, 1, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *L'échec d'un accord européen contre les géants du numériques*

de résidence. De son côté, la proposition GloBE intervient en proposant une réponse plus globale. Son champ d'action se concentre également sur les entreprises multinationales et son objectif s'oriente sur l'imposition de leurs bénéfices d'un niveau d'impôt minimum sans tenir compte, une nouvelle fois, de la localisation de leurs activités<sup>1639</sup>. De ce fait, les entreprises qui exercent leurs activités à l'international verront leurs bénéfices systématiquement soumis à un impôt minimum. Le pilier 2 concerne donc certes le cadre de l'économie numérique mais le dépasse en apportant une réponse plus globale au problème du transfert des bénéfices dans des Etats où ceux-ci seront faiblement ou non imposés<sup>1640</sup>. Seuls les groupes d'entreprises multinationales réalisant un chiffre d'affaires brut annuel égal ou supérieur à 750 millions d'euros sont concernés par cette proposition<sup>1641</sup>.

1150. Malgré les pressions politiques exercées en faveur de l'introduction d'une taxe sur les services numériques<sup>1642</sup>, une solution mondiale autour d'une approche unique de répartition des droits d'imposition et d'une imposition minimale indépendante de la présence physique se dessine alors.

#### b) L'élaboration d'un ensemble de règles coordonnées autour d'une approche unique et d'un impôt minimal

1151. Concernant le premier pilier, celui-ci établit trois règles : un nouveau droit d'imposition aux juridictions du marché, une rémunération fixe des fonctions de commercialisation et de distribution de référence exercées dans la juridiction du marché et un mécanisme de prévention et de règlement des différends<sup>1643</sup>. Sont visées la réalisation de ventes à destination des

---

<sup>1639</sup> FOUREL Eric et DESCHAMPS Valentin, *Pilier 2 de la proposition GloBE de l'OCDE : en marche vers un taux d'imposition minimal pour les multinationales*, Option Finance, 7 déc. 2020

<sup>1640</sup> OCDE, *Réunion de consultation publique sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) au titre du Pilier 2*, Document de consultation publique, 9 déc. 2019, p. 3

<sup>1641</sup> OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Deux : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020, p. 15, §12

<sup>1642</sup> La taxe sur le numérique mis en place au niveau national sera étudiée ultérieurement. Voir A, 1 du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *La nécessité d'une taxe sur les services numériques*

<sup>1643</sup> OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020, p. 13 à 18

consommateurs par l'ensemble des multinationales. Ces ventes seraient imposées d'un ou plusieurs montants expliqués ci-dessous.

La première règle concerne le nouveau droit d'imposition aux juridictions du marché. Une part du profit du groupe serait répartie entre les juridictions de marché, peu importe que le groupe y ait ou non une présence taxable<sup>1644</sup>. Le montant des bénéfices à réattribuer est calculé en fonction d'une formule s'appuyant sur les états financiers consolidés publiés<sup>1645</sup>. Il s'agit du montant A.

La seconde règle concerne la rémunération des fonctions de commercialisation et de distribution de référence exercées dans la juridiction du marché. Cette règle permet de standardiser la rémunération des distributeurs qui achètent des produits à des parties liées pour les revendre en établissant un pourcentage fixe<sup>1646</sup>. Ainsi, le résultat imposable localement du fait d'une présence physique serait calculé de manière simplifiée en appliquant un pourcentage fixe aux ventes locales<sup>1647</sup>. Il s'agit du montant B.

La troisième règle vise à mettre en place des mécanismes garantissant que toutes les juridictions concernées s'accordent sur l'application de ces nouveautés. Les juridictions de marché taxeraient le montant A. Le montant B serait imposé en plus en cas de présence physique dans une juridiction. En cas de différend, des règles obligatoires et uniques seraient établies<sup>1648</sup>.

1152. Concernant le second pilier, les Etats-Unis se prononçaient en faveur d'un taux minimum de 21%<sup>1649</sup>. La France, de son côté, défendait initialement un taux de 12,5% pour s'aligner sur le taux irlandais, mais « le gouvernement reste ouvert à une augmentation de ce

---

<sup>1644</sup> RICHARD Florent, *En érigeant le Pilier 1, l'OCDE sape-t-elle les fondements du principe de pleine concurrence ?*, PwC, 13 déc. 2019

<sup>1645</sup> OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020, p. 19

<sup>1646</sup> OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Rapport d'étape juillet 2019 - juillet 2020*, Éditions OCDE, Paris, 18 juillet 2020 p. 47

<sup>1647</sup> RICHARD Florent, *En érigeant le Pilier 1, l'OCDE sape-t-elle les fondements du principe de pleine concurrence ?*, PwC, 13 déc. 2019

<sup>1648</sup> OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Rapport d'étape juillet 2019 - juillet 2020*, Éditions OCDE, Paris, 18 juillet 2020 p. 14

<sup>1649</sup> LAUER Stéphane, *La création d'un impôt minimum mondial sur les entreprises est une occasion historique qu'il ne faut pas gâcher*, Le Monde, 12 avr. 2021

chiffre » selon Monsieur Bruno le Maire<sup>1650</sup>. Par ailleurs, quatre composantes se dégagent du programme de travail de la proposition GloBE : une règle d'inclusion du revenu, une règle relative aux paiements insuffisamment imposés, une règle de substitution et une règle d'assujettissement à l'impôt<sup>1651</sup>. Celles-ci peuvent être catégorisées en deux groupes interconnectés<sup>1652</sup> : le premier incluant la règle d'inclusion du revenu et de substitution, le second regroupant la règle relative aux paiements insuffisamment imposés et celle d'assujettissement à l'impôt. Cela permettrait d'aboutir à un ensemble de règles coordonnées<sup>1653</sup>.

La première règle consiste en une inclusion du revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées à un niveau minimum<sup>1654</sup>. Cette règle s'appliquerait lorsque le revenu est imposé à un niveau moindre que le niveau minimum fixé. Un impôt minimum serait ainsi dû et celui-ci servirait de complément pour atteindre le taux minimum d'imposition. Pour que cette règle s'applique aux succursales étrangères et aux filiales étrangères notamment susceptibles d'être exonérées d'impôt par le bénéfice de conventions fiscales, la proposition émet l'idée que la règle d'inclusion du revenu pourrait prendre la forme d'une règle de substitution<sup>1655</sup>. Ainsi, ce type d'entités étrangères se verraient appliquer une autre méthode dès lors que leurs revenus ont été soumis à un taux effectif d'imposition dans la juridiction étrangère inférieur au taux minimum : la méthode d'imputation. Cette possibilité de substitution de méthode permet ainsi de jongler entre la méthode de l'exemption à celle de la taxation avec crédit d'impôt.

D'autre part, concernant l'impôt sur les paiements ayant pour effet d'éroder la base d'imposition, cette règle complète la règle d'inclusion du revenu en proposant deux volets : une règle relative aux paiements insuffisamment imposés et une règle d'assujettissement à l'impôt.

---

<sup>1650</sup> *Taxation des multinationales : la France ouverte à un taux minimum d'impôt supérieur à 12,5%*, BFM, 7 avr. 2021

<sup>1651</sup> OCDE, *Réunion de consultation publique sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) au titre du Pilier 2*, Document de consultation publique, 9 déc. 2019, p. 6

<sup>1652</sup> OCDE, *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, 29 mai 2019, p. 29, §56

<sup>1653</sup> PERROTIN Frédérique, *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires : le point sur le programme de travail de l'OCDE*, Petites affiches, Gazette du Palais, 10 janv. 2020, n°8

<sup>1654</sup> OCDE, *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, 29 mai 2019, p. 29, §56

<sup>1655</sup> OCDE, *Réunion de consultation publique sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) au titre du Pilier 2*, Document de consultation publique, 9 déc. 2019, p. 33, §72

La règle relative aux paiements insuffisamment imposés consisterait à refuser une déduction ou à prélever un impôt à la source au titre d'un paiement réalisé au profit d'une partie liée lorsque ce paiement n'a pas été imposé à un taux effectif d'imposition supérieur ou égal à un taux minimum<sup>1656</sup>.

La règle d'assujettissement à l'impôt permet de refuser le droit à une déduction de certains éléments de revenu lorsque ceux-ci n'ont pas été imposés à un taux effectif d'imposition supérieur ou égal à un taux minimum<sup>1657</sup>.

1153. Ces éléments clés de l'approche unifiée et de la proposition GloBE s'articulent ainsi dans le but de l'adaptation à la transition numérique. Reste à savoir si de tels projets sont bien accueillis.

## 2. Une évolution prometteuse de la lutte anti-hybride aux modalités d'application critiquées

1154. Bien que l'approche unifiée et la proposition GloBE présentent des estimations séduisantes au regard du contexte fiscal actuel (a), l'évolution du mouvement anti-hybride fait toutefois l'objet de différends concernant sa mise en œuvre (b).

### a) Les chiffres encourageants de l'approche unifiée et de la proposition GloBE dans la prévention de la concurrence fiscale dommageable

1155. Selon une étude économique réalisée en février 2020, l'effet combiné des deux piliers pourraient représenter 4% des recettes de l'IS au niveau mondial, soit 100 milliards de dollars par an<sup>1658</sup>.

1156. Au titre du pilier 1, cette même analyse démontre que la réforme envisagée profiterait aux économies à faible revenu ou à revenu intermédiaire. Plus de 50% des bénéfices réattribués proviendraient de grandes entreprises multinationales<sup>1659</sup>.

---

<sup>1656</sup> Ibid., p. 37 et 38, §25

<sup>1657</sup> Ibid., p. 38, §26

<sup>1658</sup> OCDE, *Tax Challenges arising from the digitalisation of the economy - Update on Economic Analysis and Impact Assessment*, 13 févr. 2020, p. 6

<sup>1659</sup> OCDE, *Tax Challenges arising from the digitalisation of the economy - Update on Economic Analysis and Impact Assessment*, 13 févr. 2020, p. 13

1157. Selon une étude d'impact, la taxe minimum du pilier 2 permettrait de réduire de moitié les pertes fiscales liées aux stratégies d'optimisation des multinationales<sup>1660</sup>. En prenant l'hypothèse dans laquelle un taux minimum de 15% serait instauré, les profits transférés dans les paradis fiscaux et taxés à hauteur de la différence entre ce taux de 15% et celui du paradis fiscal permettraient à la France d'augmenter ses recettes d'impôts directs de 9,4%<sup>1661</sup>. Le résultat est moins spectaculaire pour d'autres Etats faisant l'objet de l'étude tels que l'Allemagne par exemple (5,7%) ou encore la Chine et les Etats-Unis mais une hausse sur les recettes fiscales est tout de même observée<sup>1662</sup>.

1158. Ces données démontrent que la proposition GloBE présente un double intérêt : celle-ci permettrait non seulement de diminuer l'intérêt pour les sociétés de s'engager dans des pratiques de transfert de bénéfices vers des entités soumises à une imposition nulle ou très faible mais également de fixer un plancher en terme d'imposition<sup>1663</sup>. La finalité consiste en la prévention d'une concurrence fiscale dommageable entre les Etats. Monsieur Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, affirme même que cela limiterait la concurrence fiscale en elle-même<sup>1664</sup>. L'économiste Gabriel Zucman considère même qu'« il s'agit d'une rupture fondamentale, car elle aboutit à inverser la logique de la concurrence internationale »<sup>1665</sup>. En effet, un impôt minimum irait à l'encontre de la course au moins-disant fiscal à laquelle nous assistons aujourd'hui.

1159. D'ailleurs, la crise sanitaire a des conséquences économiques considérables et est à l'origine d'un mouvement en faveur d'un taux d'imposition effectif minimum sur les bénéfices

---

<sup>1660</sup> JOUFFROY Renaud, *GLoBE : les contours de l'impôt global minimum en construction*, Option Finance, déc. 2019

<sup>1661</sup> FUEST Clemens, PARENTI Mathieu et TOUBAL Farid, *Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?*, Notes du conseil d'analyse économique, vol 54, n°6, 2019, p. 10

<sup>1662</sup> Ibid., p. 10

<sup>1663</sup> JOUFFROY Renaud, *GLoBE : les contours de l'impôt global minimum en construction*, Option Finance, déc. 2019

<sup>1664</sup> MICHEL Anne, *Une imposition mondiale minimum pour les multinationales constituerait une avancée majeure*, Le Monde, 11 févr. 2021

<sup>1665</sup> LAUER Stéphane, *La création d'un impôt minimum mondial sur les entreprises est une occasion historique qu'il ne faut pas gâcher*, Le Monde, 12 avr. 2021

mondiaux des multinationales<sup>1666</sup>. Pour les partisans de cette taxe, la période est effectivement propice à sa mise en place.

#### b) Les piliers 1 et 2 à l'origine de polémiques

1160. L'approche unifiée fait couler beaucoup d'encre, notamment au regard des risques qu'elle présente. La doctrine craint effectivement sa nuisance au principe de pleine concurrence<sup>1667</sup>.

1161. De son côté, la proposition GloBE a également été le sujet de nombreuses controverses<sup>1668</sup>.

Certains l'estiment prématurée du fait de son caractère lacunaire et son architecture préliminaire<sup>1669</sup>.

D'autres le considèrent comme non conforme aux règles nationales et supranationales. L'Assemblée nationale est d'ailleurs consciente que le pilier 2 touche à la souveraineté fiscale des Etats mais demande pourtant de ne pas renoncer à ce travail compte tenu de l'importance de son objectif qui est de faciliter l'évitement fiscal à l'ère du numérique<sup>1670</sup>.

1162. Les coûts de conformité que le projet GloBE est susceptible d'engendrer constituent un autre point négatif au regard de l'obligation de recalculer le bénéfice de chaque filiale en fonction de la base d'imposition dans la juridiction de la société mère<sup>1671</sup>.

---

<sup>1666</sup> LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste et TOUBAL Farid, *Impôts des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum*, CEPII, N°30, Avr. 2020

<sup>1667</sup> RICHARD Florent, *En érigeant le Pilier 1, l'OCDE sape-t-elle les fondements du principe de pleine concurrence ?*, PwC, 13 déc. 2019

<sup>1668</sup> KOURALEVA-CAZALS Polina, *L'impact des dernières propositions de l'OCDE sur l'IS*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 19 mars 2020, ét. 194, p. 4, §8

<sup>1669</sup> PELLETIER Marie-Pierre et BOIRGEOIS Pierre, *Pilier 2 – L'OCDE propose un impôt minimum sur le revenu*, Raymond Chabot Grant Thornton, 21 janv. 2020 ; DESOUBRIES Vincent, CHAUMONTET David et BONAMY Pierre, *Les ateliers Arsène de la fiscalité - Fiscalité Internationale et Prix de Transfert*, Arsène Taxand Network, 6 févr. 2020, p. 18

<sup>1670</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur l'espace fiscal européen*, n°3193, 9 juill. 2020, p. 66

<sup>1671</sup> OCDE, *Réunion de consultation publique sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) au titre du Pilier 2*, Document de consultation publique, 9 déc. 2019, p. 9, §14

1163. La question de l'agrégation des revenus est aussi source de confusions. La proposition GloBE ne précise pas à quel niveau cette association des revenus provenant de sources différentes serait effectuée. Les enjeux sont pourtant importants et trois situations peuvent se présenter.

Premièrement, dans le cas d'une agrégation des revenus au niveau mondial<sup>1672</sup>, la totalité des revenus de source étrangère d'une multinationale et le montant total des impôts sur ces revenus qui ont été payés à l'étranger seraient agrégés. Le groupe serait taxé si le taux de l'impôt sur le montant total des revenus de source étrangère était inférieur au taux minimum. Un impôt supplémentaire, dont le montant serait égal à la différence entre le montant total de l'impôt sur ces revenus de source étrangère et le montant du taux minimum, serait alors dû. Un exemple d'une telle agrégation se trouve dans la réglementation américaine GILTI<sup>1673</sup>. Il s'agit d'une imposition minimale mise en place en 2017 aux Etats-Unis qui s'applique au revenu mondial à faible taux d'imposition tiré de biens incorporels.

Deuxièmement, s'il s'agit d'une agrégation par juridiction<sup>1674</sup>, les revenus du groupe de source étrangère seraient répartis entre différentes juridictions. Le groupe serait taxé si le taux de l'impôt sur les revenus attribués à une juridiction était inférieur au taux minimum. Un impôt supplémentaire, dont le montant serait égal à la différence entre le montant total de l'impôt sur les revenus dans chaque juridiction et le montant du taux minimum dans cette juridiction, serait alors dû.

Troisièmement, concernant le cas d'une agrégation des revenus au niveau de l'entité<sup>1675</sup>, seraient pris en compte le revenu et l'impôt de chaque entité du groupe. Le groupe serait alors taxé si le taux de l'impôt des entités étrangères était inférieur au taux minimum.

1164. Les travaux ne prévoient pas non plus de dispositions relatives à la répartition de l'impôt supplémentaire entre les juridictions<sup>1676</sup>. Faudrait-il l'attribuer à la société tête de groupe ?

---

<sup>1672</sup> Ibid., p. 18

<sup>1673</sup> Vient de l'anglais « Global intangible low-taxed excess returns tax »

<sup>1674</sup> OCDE, *Réunion de consultation publique sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) au titre du Pilier 2*, Document de consultation publique, 9 déc. 2019, p. 18

<sup>1675</sup> Ibid., p. 19

<sup>1676</sup> DESOUBRIES Vincent, CHAUMONTET David et BONAMY Pierre, *Les ateliers Arsène de la fiscalité - Fiscalité Internationale et Prix de Transfert*, Arsène Taxand Network, 6 févr. 2020, p. 21

1165. Enfin, la complexité de la proposition GloBE accentue les arguments en défaveur de ce projet. Les plus sceptiques « mettent en avant l'ampleur et la complexité du chantier pour prédire son échec »<sup>1677</sup>.

1166. Les voix des Etats restent, à ce jour, divisées à propos de cette solution mondiale. Pour la France, le pilier 2 de l'OCDE est favorable comme l'affirment Monsieur Pierre Moscovici<sup>1678</sup> et Monsieur Bruno Le Maire<sup>1679</sup>. Le 5 avril 2021, Madame Janet Yellen, la secrétaire au Trésor américaine, a exprimé le soutien des Etats-Unis dans l'élaboration d'un taux minimum d'imposition des bénéficiaires : « ensemble, nous pouvons utiliser un impôt minimum mondial pour nous assurer que l'économie prospère sur la base de règles du jeu plus équitables en matière d'imposition des sociétés multinationales »<sup>1680</sup>. En revanche, certains pays qui s'appuient sur leurs faibles taux d'imposition pour attirer les entreprises, tels que la Suisse, le Luxembourg, l'Irlande et l'île Maurice, ne peuvent être que réticents<sup>1681</sup>. Ce dernier Etat serait susceptible de perdre 80% de sa base d'IS<sup>1682</sup>. De son côté, l'Irlande subirait une perte de deux milliards d'euros par an<sup>1683</sup>.

1167. Une réunion virtuelle a eu lieu le 7 avril 2021 entre les ministres du G20 sur le sujet de l'impôt minimum mondial et il était question qu'un accord global sur la fiscalité internationale

---

<sup>1677</sup> DESOUBRIES Vincent et BONAMY Pierre, *Fiscalité internationale : la réforme systémique dont on ne vous parle pas*, Les Echos, 12 févr. 2020

<sup>1678</sup> *Taxation des multinationales : ce que la France va gagner (et perdre) avec les deux piliers proposés par l'OCDE*, La Tribune, 14 oct. 2020

<sup>1679</sup> HIAULT Richard, *La France gagnerait à une réforme de la fiscalité mondiale*, Les Echos, 19 nov. 2019 ; *Taxation des multinationales : la France ouverte à un taux minimum d'impôt supérieur à 12,5% BFM*, 7 avr. 2021

<sup>1680</sup> LAUER Stéphane, *La création d'un impôt minimum mondial sur les entreprises est une occasion historique qu'il ne faut pas gâcher*, Le Monde, 12 avr. 2021

<sup>1681</sup> JOUFFROY Renaud, *L'imposition minimale mondiale*, Option Finance, Oct. 2020

<sup>1682</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur l'espace fiscal européen*, n°3193, 9 juill. 2020, p. 94

<sup>1683</sup> *Impôt minimum mondial pour les entreprises : l'Irlande craint de lourdes pertes*, BFM Business, 14 avr. 2021

intervienne au cours de l'année 2021<sup>1684</sup>. Celui-ci était effectivement « à portée de main » selon Monsieur Bruno Le Maire, qui appelait à « saisir cette opportunité historique »<sup>1685</sup>.

1168. Le projet est devenu plus concret deux mois plus tard avec la réunion des Etats membres du G7<sup>1686</sup> à Londres les 4 et 5 juin 2021, au cours de laquelle un accord a été trouvé. Les ministres des Finances du G7 se sont engagés à ce que les multinationales les plus importantes paient des impôts dans les pays dans lesquels elles opèrent, et pas seulement dans les Etats au sein desquels elles ont leur siège social. La règle est que les droits d'imposition de 20% des bénéficiaires des plus grandes multinationales dépassant une marge de 10% seront répartis différemment entre les pays<sup>1687</sup>. Le critère pour identifier les multinationales les plus importantes n'est néanmoins pas encore clairement défini. Certains évoquent le nombre de cent entreprises comparées au moyen du chiffre d'affaires réalisé toutefois, selon Bruno Le Maire, le point de référence pourrait possiblement être fixé à 20 milliards d'euros de chiffre d'affaires<sup>1688</sup>.

Par ailleurs, il a été également conclu que le taux d'imposition minimum soit fixé à au moins 15%<sup>1689</sup>. Le seuil de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires pourrait être retenu en l'espèce.

En tout état de cause, même si certains détails restent à régler, cet accord se traduit comme l'instauration des premières bases de la refonte de la fiscalité internationale pour l'adapter à l'économie numérique du XXI<sup>e</sup> siècle. S'il peut être qualifié d'historique<sup>1690</sup>, il ne

---

<sup>1684</sup> BOISSOU Julien et MICHEL Anne, *Impôts des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare*, Le Monde, 8 avr. 2021

<sup>1685</sup> HIAULT Richard, *Taxation minimum des entreprises : le grand pas en avant américain*, Les Echos, 8 avr. 2021

<sup>1686</sup> Les pays du G7 sont : le Royaume-Uni, la France, l'Allemagne, l'Italie, les Etats-Unis, le Canada et le Japon

<sup>1687</sup> HM Treasury, *G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué*, 5 juin 2021, §16, accessible sur <https://www.gov.uk/government/publications/g7-finance-ministers-meeting-june-2021-communicue/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue> [consulté le 7 juin 2021]

<sup>1688</sup> HIAULT Richard, *Le G7 jette les bases d'une vaste réforme de la fiscalité mondiale*, Les Echos, 5 juin 2021

<sup>1689</sup> HM Treasury, *G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué*, 5 juin 2021, §16, op. cit.

<sup>1690</sup> MICHEL Anne, ALBERT Eric et BOUISSOU Julien, *Le G7 finances fait un pas historique vers une réforme de la fiscalité mondiale*, Le Monde, 5 juin 2021 ; BOUISSOU Julien et MICHEL Anne, *Avec l'impôt minimum mondial, les pays du G7 espèrent la fin des paradis fiscaux*, Le Monde, 7 juin 2021

se suffit pas à lui-même. En effet, son but est d'augmenter les chances d'un accord entre les 139 pays membres du cadre inclusif de l'OCDE ainsi qu'au G20 finances qui se tiendra les 9 et 10 juillet 2021 à Venise. Comme l'a souligné Monsieur Mathias Cormann, le nouveau secrétaire général de l'OCDE, à propos de l'accord du G7, « la décision donne un élan important aux discussions à venir [...] où nous continuons à rechercher un accord garantissant que les multinationales paient leur juste part d'impôt »<sup>1691</sup>.

1169. C'est après 2 jours de négociation, les 30 juin et 1er juillet 2021, que 130 membres de l'OCDE sur 139 ont trouvé un accord<sup>1692</sup>. Au 12 août 2021, seuls 7 pays du Cadre inclusif n'ont pas encore signé la Déclaration<sup>1693</sup>. Il s'agit de l'Irlande, la Hongrie, l'Estonie, le Nigeria, le Kenya, le Sri Lanka et le Pakistan. Il a été convenu que des droits d'imposition sur plus de 100 milliards de dollars de bénéficiaires soient réattribués chaque année aux juridictions de marché afin de garantir une répartition plus équitable des bénéficiaires et des droits d'imposition entre pays. Il a été aussi décidé d'un taux de 15% au titre de l'impôt minimum mondial sur les bénéficiaires des sociétés. Tout comme l'accord au G7, l'accord trouvé à l'OCDE est bien accueilli. Le ministre allemand des finances, Monsieur Olaf Scholz, parle de « pas colossal vers une plus grande justice fiscale » et Monsieur Bruno Le Maire, son homologue français, affirme qu'il s'agit de « l'accord fiscal international le plus important conclu depuis un siècle »<sup>1694</sup>.

1170. Du côté du G20, les ministres des finances ont également trouvé un accord lors du sommet de Venise du 9 et 10 juillet 2021 et ont approuvé la réforme de la taxation des

---

<sup>1691</sup> OCDE, *Déclaration de M. Mathias Cormann, Secrétaire général de l'OCDE, sur les résultats de la réunion des ministres des Finances du G7*, 5 juin 2021, accessible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/declaration-de-m-mathias-cormann-secretaire-general-de-l-ocde-sur-les-resultats-de-la-reunion-des-ministres-des-finances-du-g7.htm> [consulté le 7 juin 2021]

<sup>1692</sup> OCDE, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 1er juill. 2021

<sup>1693</sup> OCDE, *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 rejoignant la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie au 12 août 2021*, accessible sur <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf> [consulté le 15 août 2021]

<sup>1694</sup> MICHEL Anne et BOUISSOU Julien, *Taxation des multinationales : un accord sur un taux d'au moins 15 % trouvé à l'OCDE*, Le Monde, 1er juill. 2021

multinationales<sup>1695</sup>. Cette réforme devrait être mise en œuvre en 2023<sup>1696</sup>. Pour Monsieur Bruno Le Maire, « c'est un aboutissement politique majeur. C'est la fin de trente ans de dumping fiscal, et c'est la première fois que le G20 trouve un accord aussi concret dans le domaine fiscal, il n'y a plus de retour en arrière possible »<sup>1697</sup>. Pour autant, il existe encore certains obstacles. En effet, les modalités relatives à la fixation d'un taux d'imposition minimum et à l'allocation des profits entre les pays seront discutées lors de la prochaine réunion du G20 qui aura lieu en octobre prochain à Washington. Une fois ces différents détails techniques résolus, l'ensemble des 139 membres du Cadre inclusif devront signer un accord final. Ce n'est qu'après la signature de cet accord global que la Commission européenne proposera des mesures pour leur mise en œuvre au sein de l'Union européenne. En effet, comme dit Monsieur Paolo Gentiloni, membre de la Commission chargé de l'économie, « le G20 a approuvé aujourd'hui l'accord mondial sans précédent sur la réforme de l'impôt sur les sociétés conclu la semaine dernière, et maintenant soutenu par 132 pays et territoires. C'est une initiative audacieuse qui a été prise et que peu auraient cru possible il y a encore quelques mois. C'est une victoire pour l'équité fiscale, la justice sociale et le système multilatéral. Mais notre tâche ne s'arrête pas là. Nous avons jusqu'au mois d'octobre pour finaliser cet accord. J'ai bon espoir que nous serons également en mesure, dans cet intervalle, de parvenir à un consensus entre tous les États membres de l'Union européenne sur cette question cruciale »<sup>1698</sup>. Bien que la voie soit encourageante, la route est donc encore longue et certains États récalcitrants, notamment l'Irlande et la Hongrie, ne cèdent toujours pas.

1171. Par ailleurs, l'adaptation de la fiscalité à l'ère actuelle tend à se généraliser. Si elle fait l'objet de travaux de l'OCDE, la Commission européenne s'y intéresse également. En effet, le 18 mai 2021, la Commission européenne a publié un programme en matière de fiscalité des

---

<sup>1695</sup> BOUISSOU Julien et MICHEL Anne, *Accord historique des pays du G20 pour une taxation internationale des multinationales*, Le Monde, 10 juill. 2021

<sup>1696</sup> HIAULT Richard, *Le G20 donne son feu vert à la taxation des multinationales*, Les Echos, 10 juill. 2021

<sup>1697</sup> BOUISSOU Julien et MICHEL Anne, *Accord historique des pays du G20 pour une taxation internationale des multinationales*, Le Monde, 10 juill. 2021

<sup>1698</sup> Commission européenne, *Fiscalité : accord mondial historique afin d'assurer une taxation plus équitable des entreprises multinationales*, 12 juill. 2021

entreprises<sup>1699</sup>. Intitulée « Business Taxation for the 21st Century »<sup>1700</sup>, cette communication vise à adapter la fiscalité des entreprises au XXI<sup>e</sup> siècle. Plus précisément, la stratégie dessinée consiste à actualiser les systèmes fiscaux du fait des mutations politiques, économiques et technologiques observées. Le projet ACCIS laisserait place à un nouveau projet : le projet BEFIT (Business in Europe : Framework for Income Taxation)<sup>1701</sup>. Ce dernier reposerait sur une imposition unique au titre de l'IS basée sur une formule de répartition et une assiette fiscale commune et pourrait être présenté en 2023<sup>1702</sup>. Cette initiative s'étend au-delà de la simple traduction du premier pilier de la réforme de l'OCDE. En effet, le pilier 1 mêle les règles actuelles et les nouvelles règles de redistribution des bénéficiaires. Le projet BEFIT, quant à lui, constitue une étape vers l'approfondissement du marché intérieur car les nouvelles règles de répartition opérées selon le projet BEFIT remplaceraient les règles actuelles d'attribution de l'assiette imposable au sein du marché unique<sup>1703</sup>.

1172. Force est de constater qu'une révolution fiscale est donc en marche.

### **Conclusion de la Section**

1173. Plusieurs mesures préventives de la concurrence fiscale étatique ont été mises en place. Au niveau interne, le dispositif a évolué pour se conformer à une solution européenne. Au-delà de l'Union européenne, la poursuite du mouvement anti-hybride s'est accentuée notamment avec une volonté d'inscrire une telle démarche dans l'ère du temps. La prévention du phénomène de concurrence fiscale étatique demeure toutefois en contrariété avec des droits octroyés aux Etats par le système juridique.

---

<sup>1699</sup> Commission européenne, *Communication au Parlement européen et au Conseil, Business Taxation for the 21st Century*, COM (2021) 251 final, 18 mai 2021

<sup>1700</sup> Provient de l'anglais et signifie « Fiscalité des entreprises pour le 21<sup>e</sup> siècle »

<sup>1701</sup> Provient de l'anglais et signifie « Entreprises en Europe : Cadre de l'impôt sur le revenu »

<sup>1702</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au XXI<sup>e</sup> siècle*, *Revue de Droit Fiscal*, n°21, 27 mai 2021, ét. 298, p. 4, §5

<sup>1703</sup> Commission européenne, *Communication au Parlement européen et au Conseil, Business Taxation for the 21st Century*, COM (2021) 251 final, 18 mai 2021, p. 13

## **Section 2 : La mise en œuvre difficile de mesures préventives de la concurrence fiscale étatique**

1174. Les outils de prévention de la concurrence fiscale étatique sont perturbés par deux grandes prérogatives juridiques liées entre elles. En effet, les Etats doivent être unanimes pour tout changement (§2) ; or chacun a la possibilité de défendre la souveraineté qui lui a été octroyée par l'exercice d'un droit de veto pour appliquer sa propre loi sur son territoire (§1).

### **§1 - La souveraineté des Etats, un frein à la prévention**

1175. La souveraineté est définie comme le « pouvoir suprême reconnu à l'État, qui implique l'exclusivité de sa compétence sur le territoire national et son indépendance absolue dans l'ordre international où il n'est limité que par ses propres engagements »<sup>1704</sup>. Perçue tant au niveau interne qu'international, la souveraineté étatique s'articule autour de la notion de puissance nationale (A) ce qui lui permet de s'affirmer dans le cadre de la concurrence fiscale étatique (B).

#### **A) Souveraineté et puissance étatique**

1176. La notion de puissance étatique fait l'objet de controverses puisque certains tentent de renverser la théorie traditionnelle en vertu de laquelle la puissance se rapproche de la souveraineté pour finalement ne former qu'un (1) en dissociant clairement ces deux concepts (2).

##### **1. Le débat autour de la théorie classique de l'indissociabilité entre souveraineté de l'État et puissance de l'État**

1177. Les partisans de la théorie classique selon laquelle souveraineté de l'État et puissance de l'État vont de pairs sont majoritaires (a). Néanmoins, une doctrine minoritaire, dont la vision singulière est due à la langue française, soutient que la souveraineté de l'État et la puissance de l'État sont deux objets distincts (b).

---

<sup>1704</sup> Souveraineté, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/souveraineté/74000> [consulté le 16 mars 2021]

a) L'affirmation de la vision traditionnelle refusant toute séparation entre souveraineté et puissance étatique

1178. La doctrine classique sur les rapports entre puissance et souveraineté de l'Etat trouve son origine chez Jean Bodin au cours du XVI<sup>e</sup> siècle. Premier penseur de la souveraineté, il la définissait comme la « puissance absolue et perpétuelle de la République »<sup>1705</sup>. Les notions de puissance et souveraineté ont alors été considérées comme équivalentes.

Dès 1614, Loyseau a repris l'approche de Jean Bodin et assimilait la souveraineté comme le « comble de puissance »<sup>1706</sup>.

Cette théorie a, par la suite, été suivie par Raymond Carré de Malberg. Il a affirmé que « dans la terminologie française, la puissance porte le nom de souveraineté » et « le terme souveraineté désigne l'ensemble des pouvoirs compris dans la puissance d'État, et il est par suite synonyme de cette dernière »<sup>1707</sup>. Les deux concepts ne forment donc qu'un.

Le professeur Léon Duguit a également poursuivi cette logique en reconnaissant que les termes « souveraineté » et « puissance » sont deux parfaits synonymes<sup>1708</sup>.

1179. Dans son ouvrage, le Professeur Olivier Beaud rassemble ces différentes pensées. D'ailleurs, sa thèse « État et souveraineté »<sup>1709</sup> a été publiée sous le titre « La puissance de l'État »<sup>1710</sup>, ce qui démontre une nouvelle fois l'indistinction de la souveraineté et de la puissance de l'État<sup>1711</sup>. Il affirme que « la puissance de l'État n'est rien d'autre que la souveraineté »<sup>1712</sup> et que « la puissance étatique signifie puissance unilatérale de

---

<sup>1705</sup> BODIN Jean, *Les six livres de la République*, 1576, Livre 1, Chapitre 8

<sup>1706</sup> LOYSEAU Charles, *Traité des seigneuries*, l'Angelier, Paris, 1614, Chapitre 2

<sup>1707</sup> CARRE DE MALBERG Raymond, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Tome 1, Librairie du Recueil Sirey, 1920, p. 79

<sup>1708</sup> DUGUIT Léon, *Traité de droit constitutionnel, Tome deuxième : La théorie générale de l'État – Première partie : Éléments, fonctions et organes de l'État*, 3<sup>e</sup> édition, De Boccard, 1928, p. 3

<sup>1709</sup> BEAUD Olivier, *État et souveraineté - Éléments pour une théorie de l'État*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université Paris II, 1989

<sup>1710</sup> BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, Presses Universitaires de France, Léviathan, Paris, 1994

<sup>1711</sup> BARRAUD Boris, *Souveraineté de l'État et puissance de l'État*, Revue de la Recherche Juridique, Droit Prospectif, 2017-1, n° 165, p. 3

<sup>1712</sup> BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, op. cit., p. 10

commandement. Elle est donc synonyme de la souveraineté »<sup>1713</sup>. Il rappelle cette approche par certaines précisions telles que « la souveraineté qu'on appelle puissance publique »<sup>1714</sup>.

1180. A l'heure actuelle, la doctrine majoritaire s'inscrit dans ce courant et approfondit des notions telles que « la puissance, c'est-à-dire la souveraineté »<sup>1715</sup> ou encore « la souveraineté qu'on appelle aussi puissance d'État »<sup>1716</sup>. D'ailleurs, la majorité des manuels de droit épousent ce mouvement et retiennent que « pour qu'existe un État, il faut que la population et le territoire soient soumis à une forme spécifique de pouvoir politique. Cette condition d'existence est généralement appelée la puissance publique ou encore souveraineté »<sup>1717</sup>.

#### b) La rupture avec la tradition juridique, fruit de la particularité de la langue française

1181. En France, la puissance désigne la capacité d'un acteur à exercer une influence sur autrui<sup>1718</sup>. C'est une relation qui qualifie les rapports de l'État avec ce qui échappe à sa souveraineté.

1182. Le pouvoir se caractérise par le fait de commander et d'imposer ses volontés à autrui<sup>1719</sup>. Il s'exerce dans le périmètre de la souveraineté étatique.

1183. Certains termes étrangers, tels que « power » en anglais ou « macht » en allemand, se traduisent autant par puissance que par pouvoir en français, ce qui montre que la rupture avec la vision traditionnelle est erronée à l'étranger.

---

<sup>1713</sup> Ibid., p. 18

<sup>1714</sup> Ibid., p. 21

<sup>1715</sup> MOUTOUH Hugues, *Pluralisme juridique*, dans Denis Alland et Stéphane Rials, Lamy, *Dictionnaire de la culture juridique*, Presses universitaires de France, Quadrige-dicos poche, 2003, p. 1159

<sup>1716</sup> TROPER Michel, *En guise d'introduction : La théorie constitutionnelle et le droit constitutionnel positif*, Cahiers du conseil constitutionnel n° 9, Dossier : Souveraineté de l'État et hiérarchie des normes, 2001

<sup>1717</sup> BARRAUD Boris, *Souveraineté de l'État et puissance de l'État*, *Revue de la Recherche Juridique*, Droit Prospectif, 2017-1, n° 165, p. 3

<sup>1718</sup> Puissance, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/puissance/65022> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1719</sup> Pouvoir dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/pouvoir/63206> [consulté le 16 mars 2021]

1184. Par conséquent, seule une doctrine française minoritaire distingue la souveraineté de l'État et la puissance de l'État.

## 2. L'inhabituelle remise en cause du rapport entre souveraineté de l'État et puissance de l'État

1185. Certains auteurs perçoivent deux objets distincts dans « souveraineté de l'État » et « puissance de l'État ». Les notions se démarquent soit par des différences de niveau (a), soit par des différences de nature (b).

### a) La dissociation fondée sur le degré

1186. Une esquisse de remise en cause de la tradition juridique a été observée en Allemagne. « Il ne faut pas confondre la puissance étatique avec la souveraineté »<sup>1720</sup>. La souveraineté (Souveränität) et la puissance étatique (Staatsgewalt) se distinguaient notamment pour différencier l'Etat fédéral - qui détient la souveraineté - et l'Etat fédéré - qui détient la puissance étatique -.

1187. Un rapport de degré était alors le centre des opposants de la théorie traditionnelle et la puissance a été placée à un niveau inférieur à la souveraineté.

1188. D'ailleurs, le terme « souverain » provient du latin « *superānus* » et signifie « au-dessus ». Ce mot désigne le plus haut degré et manifeste un sentiment de supériorité absolue<sup>1721</sup>. Cette définition s'inscrit dans cette logique de hiérarchie avec la souveraineté prônant la pyramide.

1189. Néanmoins, la notion de puissance étatique évoquée par la doctrine allemande est en fait identique à la souveraineté dans le sens où ces deux concepts possèdent les mêmes caractéristiques<sup>1722</sup>. Aucune autre piste internationale n'a été avancée depuis.

---

<sup>1720</sup> JELLINEK Georg, *L'État moderne et son droit - Deuxième partie : Théorie juridique de l'État*, 1911 - Traduction de Géraldine Fardis, Éditions Panthéon-Assas, Les introuvables, 2005, p. 126

<sup>1721</sup> Souverain, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/souverain/73996> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1722</sup> BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, op. cit., p. 8

1190. Il convient alors d'étudier si la dissociation reposant sur une autre base est fondée.

#### b) La dissociation basée sur la nature

1191. Le Doyen Maurice Hauriou considérait que l'univers étatique est partagé entre un monde factuel et un monde juridique<sup>1723</sup>. La puissance est factuelle tandis que la souveraineté est juridique. Dans ce sens, la philosophe Simone Goyard-Fabre a considéré que « la puissance est un simple fait qui se mesure en termes de forces »<sup>1724</sup> et « la souveraineté est la puissance saisie par le droit »<sup>1725</sup>.

1192. D'un côté, la puissance implique « une volonté qui, en soi, est d'une qualité supérieure [...] et qui comme telle s'impose »<sup>1726</sup>. Elle se caractérise par la capacité de contraindre un individu et d'imposer son autorité<sup>1727</sup>. Cette notion se rapproche donc de celle de domination et d'autorité<sup>1728</sup>. Rousseau expliquait d'ailleurs que les régimes militaires et les systèmes totalitaires ou despotiques usent de cette puissance pour instaurer un rapport de domination/soumission et non une relation de commandement/obéissance<sup>1729</sup>, ce qui est nécessaire dans la vie en société.

Au niveau étatique, la puissance se manifeste comme l'influence et la contrainte qu'un Etat a sur la population et se dessine sous la forme du « leadership ». Provenant de la langue anglaise, ce terme trouve son origine dans le mot « lead » qui signifie « mener ». Le nom de

---

<sup>1723</sup> HAURIOU Maurice, *Principes de droit public à l'usage des étudiants en licence et en doctorat des sciences politiques*, 2e édition, Librairie du Recueil Sirey, 1916, p. 11

<sup>1724</sup> GOYARD-FABRE Simone, *Légitimité*, dans Denis Alland et Stéphane Rials, Lamy, *Dictionnaire de la culture juridique*, Presses universitaires de France, Quadrige-dicos poche, 2003, p. 929

<sup>1725</sup> GOYARD-FABRE Simone, *L'État, figure moderne de la politique*, Armand Colin, Coursus philosophie, 1999, p. 140

<sup>1726</sup> DUGUIT Léon, *Traité de droit constitutionnel, Tome premier : La règle de droit, le problème de l'État*, 3e édition, De Boccard, 1927, p. 86

<sup>1727</sup> BLUNTSCHLI Johann Kaspar, *Théorie générale de l'État*, Traduction de Armand de Riedmatten, Guillaumin, Paris, 1877

<sup>1728</sup> HALBECQ Michel, *L'État, son autorité, son pouvoir*, LGDJ, 1965 ; BRAUD Philippe, *Du pouvoir en général au pouvoir politique*, dans Madeleine Grawitz et Jean Leca, *Traité de science politique*, Tome 1, Presses universitaires de France, 1985, p. 341

<sup>1729</sup> ROUSSEAU Jean-Jacques, *Discours sur l'origine et les fondements de l'inégalité parmi les hommes*, Marc-Michel Rey, Amsterdam, 1755

« leadership » désigne alors le fait de diriger. Cette notion a été créée pour structurer un ensemble. La vision autour de l'organisation de la vie en société a dû évoluer en raison de la multiplication de la population. Le leadership s'affirme ainsi comme un besoin face à la collectivité. L'exercice du leadership peut être alors attribué à une personne - physique ou morale - liant charisme et influence. En effet, l'influence du leader est telle qu'il est doté d'une capacité à recueillir l'adhésion et l'approbation par son charisme, peu importe ses idées. Il parvient à faire accepter sa vision, positive ou négative, qui devient alors partagée. Par l'exercice de ce « leadership », l'Etat s'affirme comme « une sorte de dieu terrestre » qui inspire le respect et la soumission<sup>1730</sup>. De ce fait, il pourra contraindre un individu à exécuter un ordre même si ce dernier n'adhère initialement pas à cette idée. Le leader étant influent, il est primordial que ses compétences soient reconnues afin que sa vision soit la plus légitime possible. Il convient de souligner que sans leader, il ne peut pas y avoir de structure cohérente. A titre d'illustration, un mouvement de résistance existe sous le nom de « Occupy Wall Street »<sup>1731</sup>. Lancé en 2011, son objectif est de dénoncer les abus du capitalisme financier. Principalement dirigé contre les inégalités économiques et sociales, ce mouvement s'est rapidement érigé sur la scène internationale et a rassemblé plus de 80 pays. Il a la particularité de ne pas avoir de leader et se présente sous la forme d'un modèle horizontal. S'il ne s'avoue pas vaincu aujourd'hui, le mouvement est toujours sans leader et surtout sans résultat<sup>1732</sup>.

Ainsi, la puissance est une prérogative de l'Etat qui s'avère être indispensable au bon fonctionnement de la société et se manifeste dans les faits. Le rapport avec la population n'est soumis à aucune contrainte juridique.

1193. De l'autre côté, la souveraineté s'affirme comme « la norme fondamentale d'un État dont dérivent toutes les autres normes de droit inhérentes à l'ordre juridique de cet État — elle est la clef de voûte de ce système juridique, qu'elle hiérarchise et clôt »<sup>1733</sup>.

---

<sup>1730</sup> BARRAUD Boris, *Souveraineté de l'État et puissance de l'État*, Revue de la Recherche Juridique, Droit Prospectif, 2017-1, n°165, p. 11

<sup>1731</sup> EMERAN Christine, *Occupy, un mouvement social au XXIe siècle*, Cités, vol 54, n°2, 2013

<sup>1732</sup> DAUMAS Cécile, *De la place Tahrir à Occupy Wall Street, la même aspiration démocratique*, Libération, 5 sept. 2014

<sup>1733</sup> De SMET François, *Aux origines théologiques de la souveraineté*, EME, Divin et Sacré, Paris, 2015

Au XVII<sup>e</sup> siècle, la doctrine considérait déjà que « la souveraineté est inséparable de l'État, elle est la forme qui donne l'être à l'État : même, l'État et la souveraineté sont synonymes »<sup>1734</sup>.

D'autres auteurs plus contemporains tiennent le même langage et parlent de la souveraineté comme « qualité essentielle de l'État »<sup>1735</sup>, de « signe distinctif de l'État »<sup>1736</sup>, du « propre de l'État »<sup>1737</sup>, de « l'attribut de l'Etat »<sup>1738</sup> ou encore de la « forme historique prise par l'organisation juridique du pouvoir qui distingue l'État des autres puissances »<sup>1739</sup>. Il s'agit donc de la caractéristique juridique propre à l'Etat<sup>1740</sup>. Monsieur Boris Barraud affirme même que la souveraineté est la « pierre angulaire de la définition juridique de l'État et peut-être la notion-clé de la définition générale de l'État »<sup>1741</sup>. Au niveau étatique, l'Etat se servirait donc du droit pour régner.

1194. Selon la doctrine minoritaire<sup>1742</sup>, la souveraineté est donc un élément purement juridique et la puissance est un objet purement factuel, ce qui oppose les deux notions.

1195. Par conséquent, bien que la théorie traditionnelle connaisse des revirements, la doctrine dominante se prononce en faveur d'un lien fort entre puissance étatique et souveraineté étatique jusqu'à les rendre synonymes. Ces prérogatives accroissent la force de l'Etat dans le jeu de la concurrence fiscale étatique.

---

<sup>1734</sup> LOYSEAU Charles, *Traité des seigneuries*, 1614, Chapitre 2

<sup>1735</sup> ESMEIN Adhémar, *Éléments de droit constitutionnel français et comparé*, 6e édition, Éditions Panthéon-Assas, 2001, p. 31

<sup>1736</sup> CHEVALLIER Jacques, *L'État*, 2e édition, Dalloz, Connaissance du droit, 2011, p. 27

<sup>1737</sup> FAVRE Jacques, *La pensée juridique est-elle nécessairement une pensée de l'État ?*, dans Dominique Rousseau, *Le droit dérobé*, Montchrestien, Grands colloques, 2007, p. 97

<sup>1738</sup> CHEVALLIER Jacques, *Souveraineté et droit*, dans Dominique Maillard Desgrées du Loû, Félicien Lemaire, Joël Hautebert et Frédéric Rouvillois, *Les évolutions de la souveraineté*, Montchrestien, Collection Grands Colloques, 2006

<sup>1739</sup> BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, op. cit., p. 15

<sup>1740</sup> Ibid., p. 10

<sup>1741</sup> BARRAUD Boris, *Souveraineté de l'État et puissance de l'État*, *Revue de la Recherche Juridique, Droit Prospectif*, 2017-1, n° 165, p. 16

<sup>1742</sup> Notamment Carré de Malberg. Voir en ce sens BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, Presses Universitaires de France, Léviathan, Paris, 1994, p. 10

## **B) Souveraineté et concurrence fiscale**

1196. Tout Etat est souverain. Si la souveraineté et la puissance étatique ne forment qu'un, il convient à présent de transposer ces deux notions dans le cadre de la concurrence fiscale entre Etats. En cela, l'attribution de la souveraineté à un Etat lui octroie certaines prérogatives (1) qui ne peuvent être exercées que sous conditions (2).

### 1. Le principe de l'octroi de droits à un Etat souverain

1197. La souveraineté de l'Etat est un attribut pouvant se présenter sous diverses formes (a) et par lequel un Etat est en mesure de s'affirmer librement notamment en matière fiscale (b).

#### a) La notion de souveraineté

1198. Ainsi qu'il a pu être démontré, la notion de souveraineté s'accorde avec le terme de puissance et se présente comme un attribut de l'Etat.

1199. « La souveraineté signifie l'indépendance. L'indépendance relativement à une partie du globe est le droit d'y exercer à l'exclusion de tout autre État les fonctions étatiques »<sup>1743</sup>. L'Etat est donc libre de définir seul l'étendue et le contenu de ses compétences<sup>1744</sup>. Ce postulat est connu sous le nom de la théorie de « la compétence de la compétence »<sup>1745</sup>. La souveraineté permet ainsi à chaque État d'exercer sur son territoire l'ensemble des droits de manière discrétionnaire et exclusive. En effet, la compétence fiscale de l'Etat n'est accordée par aucune habilitation quelconque. L'Etat dispose néanmoins d'une telle compétence car non seulement il dispose d'un « pouvoir fiscal originaire de leur constitution » en tant que personne publique, mais en tant que sujet de droit international, « il peut se reconnaître des droits et des obligations subjectifs, et donc aménager l'exercice de ses pouvoirs fiscaux par la détermination des sphères

---

<sup>1743</sup> Cour Permanente d'Arbitrage, *Sentence arbitrale rendue le 4 avril 1928 par Max HUBER entre les Etats-Unis et les Pays-Bas dans le litige relatif à la souveraineté sur l'île de Palmas*, En collaboration avec Charles Rousseau, 1928, p. 8

<sup>1744</sup> GAUTIER-AUDEBERT Agnès, *Droit des relations internationales*, Librairie Vuibert, Paris, 2007, p. 58

<sup>1745</sup> JELLINEK Georg, *L'État moderne et son droit*, 1911 traduit par Georges Fardis, Edition Panthéon-Assas, Les Introuvables, Paris, 2005, p. 136

de ses compétences par la conclusion d'engagements interétatiques »<sup>1746</sup>. Cette souveraineté qu'à l'Etat est dite politique<sup>1747</sup>.

1200. Selon une partie de la doctrine<sup>1748</sup>, la souveraineté fiscale, quant à elle, s'en distingue dans le sens où elle n'est pas réservée qu'à l'Etat. En effet, la souveraineté fiscale n'est pas exclusive car la compétence fiscale<sup>1749</sup> et le pouvoir fiscal<sup>1750</sup> n'appartiennent pas nécessairement à l'Etat<sup>1751</sup>. Le Professeur Alexandre Maitrot de la Motte explicite cela par deux exemples frappants. D'un côté, la Communauté européenne possède une compétence fiscale (elle peut harmoniser les législations fiscales nationales) mais ne dispose pas d'un pouvoir fiscal (elle ne peut collecter aucun impôt à son profit)<sup>1752</sup>. D'un autre côté, les collectivités locales françaises ont un pouvoir fiscal (elles peuvent prélever des impôts facultatifs prévus par le CGI) mais n'ont pas de compétence fiscale (le régime de ces impôts est déterminé par l'État)<sup>1753</sup>.

---

<sup>1746</sup> KALLERGIS Andréas, *La compétence fiscale*, Thèse de Doctorat, Université Paris 1, 2016, p. 692 ; 289 et s.

<sup>1747</sup> SAMEDY Jean, *Autour de la possible dissociation de la souveraineté et de la souveraineté fiscale*, 7 nov. 2019

<sup>1748</sup> Dominique BELIN (*Droit fiscal communautaire*, Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental, Paris, 1988, p. 55) et Alexandre MAITROT DE LA MOTTE (*Souveraineté fiscale et organisations internationales à vocation économique*, dans Néji Baccouche, *Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne*, Revue Tunisienne de Fiscalité, 2009, n°11, p. 188) sont partisans de l'idée selon laquelle la souveraineté fiscale n'appartient pas nécessairement à l'Etat. Ils s'opposent notamment à Gilbert TIXIER et Guy GEST (*Droit International Fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental, 2<sup>e</sup> édition, 1990, p. 16), Jocelyn BENETEAU, *L'autonomie fiscale de la Nouvelle-Calédonie*, dans Xavier Cabannes (éd.), *Regards sur la fiscalité dans le Pacifique du Sud*, Comparative Law Journal Of the Pacific, Hors-série, volume 18, 2015, p. 8, Olivier BEAUD (*La puissance de l'État*, Presses Universitaires de France, Léviathan, 1994, p. 134), Alain PELLET (*La recherche d'un critère internationalement acceptable des « limitations de souveraineté*, Cahiers du Conseil constitutionnel n° 4, Avr. 1998, p. 4, §6), Alexis VHAS (*Souveraineté et droit de retrait au sein de l'Union européenne*, Revue du droit public, 1<sup>er</sup> nov. 2005, n° 6, p. 5) et Félicien LEMAIRE (*Propos sur la notion de « souveraineté partagée » ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté*, Presses Universitaires de France, Revue française de droit constitutionnel, Avr. 2012, n° 92, p. 847).

<sup>1749</sup> La compétence fiscale consiste en le droit d'édicter des règles fiscales

<sup>1750</sup> Le pouvoir fiscal est la possibilité de lever l'impôt et utiliser librement son produit

<sup>1751</sup> BELIN Dominique, *Droit fiscal communautaire*, op. cit, 1988, p. 55

<sup>1752</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Souveraineté fiscale et organisations internationales à vocation économique*, dans Néji Baccouche, *Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne*, Revue Tunisienne de Fiscalité, 2009, n°11, p. 188

<sup>1753</sup> Ibid., p. 188

1201. Ainsi, bien que la souveraineté fiscale soit perçue comme fractionnée, celle-ci accorde à l'Etat - et à d'autres entités - une compétence et un pouvoir en matière fiscale.

#### b) Le libre exercice d'un pouvoir fiscal

1202. La souveraineté fiscale consiste en la liberté et le pouvoir d'instaurer une politique fiscale adaptée aux besoins économiques du pays.

1203. Dans un premier temps, sa libre expression se matérialise par la détermination de règles fiscales. La souveraineté fiscale peut donc être un instrument « susceptible d'être étroitement déterminé, voire entravé, par la concurrence fiscale exercée par les tiers »<sup>1754</sup>. Un lien est alors établi entre la notion de souveraineté fiscale et celle de concurrence fiscale puisque la concurrence fiscale étatique repose sur le respect de la souveraineté fiscale des Etats et chaque Etat est guidé par le principe de souveraineté.

1204. Dans un second temps, la souveraineté octroie le pouvoir de prélever un impôt. « Impôt et souveraineté sont inhérents à la notion d'État. L'État est souverain en raison du pouvoir qui est le sien de lever l'impôt. L'impôt est donc la marque de la souveraineté »<sup>1755</sup>. L'auteur considère ainsi qu'un Etat, s'il prélève un impôt, est de ce fait souverain. Cet attribut est nécessaire pour le qualifier comme tel. En parallèle, le même lien peut être reconnu dans le sens inverse, c'est-à-dire que parce que l'Etat est souverain, il pourra prélever un impôt. C'est pour cela que l'impôt est aussi qualifié d' « instrument de la souveraineté »<sup>1756</sup>.

1205. Les notions de souveraineté, puissance et concurrence fiscale au niveau étatique sont donc liées en matière fiscale par l'impôt.

1206. L'Etat doit veiller néanmoins à jouir de ces différents droits octroyés dans le respect de certaines règles.

---

<sup>1754</sup> Sénat, *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport d'information n° 483 (1998-1999) de Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, déposé le 26 juill. 1998

<sup>1755</sup> BUISSON Jacques, *Impôt et souveraineté*, Archives de philosophie du droit, n°46, mai 2002, p. 25

<sup>1756</sup> Ibid., p. 29

## 2. Les contraintes inhérentes à la souveraineté dans le cadre de la concurrence fiscale étatique

1207. Des impératifs s'imposent lors de l'articulation de la souveraineté d'un Etat avec les autres systèmes étatiques (a). Cette prérogative mérite donc d'être rafraîchie (b).

### a) L'exigence du respect de la non-ingérence dans l'exercice de la souveraineté étatique

1208. L'utilisation du principe de souveraineté à l'échelle internationale exige le respect du principe de non-nuisance. Ce principe de philosophie politique et morale a été formulé par John Stuart Mill en 1859<sup>1757</sup> et impose de ne pas causer de dommage à autrui. A l'échelle étatique, cela signifie que l'intervention de l'Etat ne doit pas nuire aux intérêts d'un autre. En effet, « chaque État est le seul légitimé à gouverner sur son territoire et, par conséquent, il ne peut s'ingérer dans les affaires intérieures des autres États »<sup>1758</sup>.

1209. Pour cela, toute mesure décidée par un Etat doit remplir quatre conditions. Le système fiscal doit « être applicable dans les limites d'un territoire déterminé, doit contenir en lui-même toutes les règles nécessaires à sa mise en œuvre, doit être destiné à alimenter un budget distinct de ceux qui alimentent les systèmes fiscaux concurrents, et doit être élaboré par des organes propres au territoire sur lequel il exerce ses compétences »<sup>1759</sup>.

1210. Toutefois, le respect de cette exigence de non-ingérence est rendu difficile dans le contexte de la concurrence fiscale étatique. En effet, en raison du phénomène de concurrence fiscale, les Etats ont tendance à proposer des avantages de plus en plus intéressants pour attirer le contribuable. En redoublant d'efforts pour offrir la charge fiscale la plus basse, cela affecte nécessairement les recettes fiscales des autres Etats au regard du manque à gagner pour ces derniers.

---

<sup>1757</sup> MILL John Stuart, *De la liberté*, traduit par Fabrice Pataut, Presses Pocket, Paris, 1990

<sup>1758</sup> DIETSCH Peter et CLAVEAU François, *Concurrence fiscale et responsabilité étatique*, Éthique publique, volume 10, n° 1, 2008, §15

<sup>1759</sup> BUISSON Jacques, *Impôt et souveraineté*, Archives de philosophie du droit, n°46, mai 2002, p. 29

1211. Les pressions engendrées par le phénomène de concurrence fiscale forcent les Etats à changer leur arsenal fiscal ce qui remet également en cause le principe de souveraineté<sup>1760</sup>.

1212. De ce fait, le défi de respecter la non-ingérence nécessite une évolution du rapport entre le droit et la souveraineté qui n'est, aujourd'hui, plus adapté au contexte actuel.

#### b) La réévaluation nécessaire du lien entre le droit et la souveraineté

1213. Déjà au cours du siècle passé, le Professeur Bertrand Badie préconisait une vie dans « un monde sans souveraineté »<sup>1761</sup>. Néanmoins, « le lien entre souveraineté et droit a été historiquement établi à travers la médiation d'un troisième terme qui les subsume : l'État »<sup>1762</sup>. En effet, le droit et la souveraineté sont consubstantiels, ce qui rend l'idée de suppression de la souveraineté trop radicale<sup>1763</sup>. En suivant cette logique sans la pousser à l'extrême, il conviendrait de faire évoluer ce lien.

1214. Dans le contexte fiscal actuel, les États ont gardé la capacité de choisir les paramètres de leurs systèmes de taxation dans un schéma international<sup>1764</sup>, ce qui nuit nécessairement à la souveraineté d'un autre pays. Cette hypothèse se confirme d'autant plus aujourd'hui car certains Etats ont tendance à « commercialiser leur souveraineté »<sup>1765</sup>. L'exemple type concerne le cas des paradis fiscaux. En proposant une fiscalité avantageuse et un secret bancaire, ils exercent leur souveraineté au détriment d'autres pays.

Le rapport entre les systèmes fiscaux nationaux et la souveraineté fiscale nationale est donc inadapté à une économie mondialisée.

---

<sup>1760</sup> Sénat, *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport d'information n° 483 (1998-1999) de Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, déposé le 26 juill. 1998

<sup>1761</sup> BADIE Bertrand, *Un monde sans souveraineté*, Fayard, 1999

<sup>1762</sup> CHEVALLIER Jacques, *Souveraineté et droit*, dans Dominique Maillard Desgrées du Loû, Félicien Lemaire, Joël Hautebert et Frédéric Rouvillois, *Les évolutions de la souveraineté*, op. cit., p. 203

<sup>1763</sup> Ibid., p. 203

<sup>1764</sup> GENSCHER Philipp et RIXEN Thomas, *International Tax Cooperation and National Tax Sovereignty*, dans le cadre de la conférence *Market Making and Market Shaping in the Global Political Economy*, Open University Hagen, 16 et 17 déc. 2005

<sup>1765</sup> PALAN Ronen, *Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty*, *International Organization*, vol 56, n°1, 2002

1215. Ainsi, la notion de souveraineté doit être repensée au regard du phénomène de la concurrence fiscale<sup>1766</sup>.

1216. Pour conclure ce paragraphe, il convient de souligner que tant qu'il y aura une souveraineté étatique, un Etat sera en position de s'affirmer par la compétence et le pouvoir qu'il exerce. La concurrence fiscale entre les Etats sera alors plus dense. Ainsi, les outils de prévention d'un tel phénomène ne peuvent être que dépassés et inefficaces face à la souveraineté étatique et doivent se moderniser.

1217. L'évolution des instruments préventifs de la concurrence fiscale étatique rencontre même des difficultés à cause d'une règle fiscale fixée dans certains processus décisionnels : l'unanimité.

## **§2 - L'unanimité fiscale des Etats, un blocage à toute évolution**

1218. L'unanimité se définit comme l'accord complet des opinions<sup>1767</sup>. L'unanimité fiscale des Etats est une obligation fondée sur le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne au sein de son article 115 (ex-article 94 du Traité instituant la Communauté européenne) qui exige que « le Conseil arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur ». Cette obligation est indispensable pour l'évolution d'un projet au niveau européen et son adaptation à l'ère actuelle. Outre, par exemple, la proposition du système européen unique qui nécessite l'unanimité pour voir le jour<sup>1768</sup>, c'est également le cas de la mise en place d'une taxe européenne sur le numérique (A) qui pourra rendre effective la mobilisation de l'Union européenne face à la crise sanitaire (B).

---

<sup>1766</sup> DIETSCH Peter et CLAVEAU François, *Concurrence fiscale et responsabilité étatique*, op. cit., §20

<sup>1767</sup> Unanimité, dans Le Larousse, accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/unanimité/80522> [consulté le 16 mars 2021]

<sup>1768</sup> Le projet ACCIS a été étudié précédemment dans le cadre du contrôle extra-étatique de la concurrence fiscale étatique. Voir B du §2 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 2 : *Le projet utopique d'une harmonisation fiscale européenne*

## **A) La taxe GAFA, la quête vaine de l'unanimité fiscale face aux géants du numérique**

1219. Face aux pratiques des multinationales du numérique, l'Union européenne souhaite intervenir en instaurant une taxe spécifique (1). Ce projet fait toutefois face à des obstacles et des solutions alternatives sont proposées (2).

### 1. La nécessité d'une taxe sur les services numériques

1220. Afin d'éviter l'intensification de la concurrence fiscale étatique, la démarche européenne consiste en la mise en place d'une taxe numérique. Celle-ci permettrait de dissuader les multinationales de délocaliser les bénéfices (a). Cette tentative se solde néanmoins par un échec au vu de l'unanimité exigée (b).

#### a) L'ingéniosité fiscale des multinationales

1221. Les géants du numérique, désignés communément comme les GAFAM<sup>1769</sup>, ont fait l'objet de plusieurs scandales fiscaux au regard de la fiscalité qui leur est applicable. Le porte-parole de l'ONG Attac affirmait dans un communiqué que « les GAFA déclarent leurs revenus dans des pays où elles échappent à l'impôt, comme l'Irlande ou les Pays-Bas. Par exemple les deux filiales d'Apple déclarent en France un chiffre d'affaires inférieur à 800 millions d'euros, alors qu'on estime leur chiffre d'affaires réel à au moins 4 milliards ! »<sup>1770</sup>. Une autre entreprise du numérique, Facebook, a déclaré un chiffre d'affaires de 55,9 millions d'euros en 2017 en France et s'est acquitté de l'IS à hauteur de seulement 1,9 million d'euros<sup>1771</sup>. Google, un autre géant du numérique, n'a payé que 17 millions d'euros d'impôts en France en 2018, montant qualifié de « microscopique » au regard des recettes réalisées<sup>1772</sup>.

L'ancien secrétaire d'Etat au numérique, Monsieur Mounir Mahjoubi, affirmait que « les géants du numérique américains avaient déclaré l'an dernier en France un chiffre d'affaires

---

<sup>1769</sup> Acronyme désignant Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft.

<sup>1770</sup> COQUAZ Vincent, *Les GAFA vont-ils payer « leur juste part d'impôt » en France en 2019 comme l'affirme le député Sacha Houlié ?*, Libération, 4 janv. 2019

<sup>1771</sup> PAQUETTE Emmanuel, *Facebook France : 1,9 million d'euros d'impôts seulement*, L'Express, 20 juill. 2018

<sup>1772</sup> VAUDANO Maxime, *Pourquoi Google n'a payé que 17 millions d'euros d'impôts en France en 2018*, Le Monde, 2 août 2019

quatre fois inférieur à celui réalisé effectivement, engendrant un manque à gagner d'un milliard d'euros pour le fisc »<sup>1773</sup>.

1222. D'autres acteurs de l'économie numérique, ne faisant pas partie des GAFAM, sont loin d'être irréprochables en la matière. A titre d'illustration, Uber n'a déclaré au fisc français que 52 millions d'euros de chiffre d'affaires en 2017 alors que son chiffre d'affaires réel est estimé à plus de 240 millions d'euros<sup>1774</sup>. Une autre entreprise du même secteur, Air Bnb, est pointée du doigt pour avoir « payé un impôt ridicule en France en 2019 »<sup>1775</sup>. Il en est de même de Netflix qui n'a payé qu'environ 500.000 euros d'impôts sur les bénéfices en France en 2019 du fait de la déclaration de son chiffre d'affaires aux Pays-Bas<sup>1776</sup>.

1223. Ces multinationales rivalisent d'ingéniosité pour échapper à l'impôt. Par exemple, Apple avait utilisé la technique dite du « double irlandais avec sandwich hollandais ». Ce montage fiscal consiste en la réduction de l'imposition due par l'acheminement des profits vers les Caraïbes via des filiales irlandaises et des Pays-Bas. Un consommateur achète un produit Apple sur le territoire français. Le produit de cette vente est versé à une filiale située sur le sol irlandais et bénéficie d'une fiscalité connue pour être avantageuse. Par la suite, ce montant est transféré à une autre filiale établie au Pays-Bas puis revient en Irlande au sein de la holding irlandaise. On parle de sandwich hollandais. Ce transfert présente un intérêt dans la mesure où l'Irlande a signé des traités fiscaux qui exonèrent d'impôt certains transferts intra-européens. La holding irlandaise accumule donc tous les bénéfices et les transfère aux Bermudes. Cette holding aux Bermudes permet de profiter de l'absence d'imposition sur les bénéfices. Elle est opportune dans la mesure où le transfert direct entre l'Irlande et les Etats-Unis entraînerait une imposition à hauteur de 35%. La holding aux Bermudes rapatrie ensuite les fonds aux Etats-Unis en profitant d'avantages tels que l'imposition à 5% concernant les transferts en provenance de l'étranger.

---

<sup>1773</sup> Amazon annonce avoir payé 250 millions d'euros de prélèvements obligatoires en France en 2018, Le Monde, 18 déc. 2019

<sup>1774</sup> HENNI Jamal, Uber n'a payé que 1,4 million d'euros d'impôts en France l'an dernier, BFM Business, 17 août 2018

<sup>1775</sup> SCHYTER Adrien, Airbnb a encore payé un impôt ridicule en France en 2019, Challenges, 5 oct. 2020

<sup>1776</sup> HENNI Jamal, L'impôt ridicule payé par Netflix en France, Capital, 4 août 2020

Depuis 2015, la multinationale américaine a dû se réinventer compte tenu que l'accord fiscal passé avec l'Irlande n'est plus valable.

1224. De son côté, un autre géant du numérique, Google utilisait cette même méthode du « double irlandais avec sandwich hollandais ».

#### b) L'échec d'un accord européen contre les géants du numérique

1225. Dès 2013, l'essor de l'économie numérique a été le centre de l'attention en matière de fiscalité. L'OCDE s'y est étroitement intéressé en consacrant l'Action 1 du projet BEPS aux défis fiscaux posés par l'économie numérique. Par l'établissement de plusieurs rapports<sup>1777</sup>, l'OCDE s'engage à intégrer l'économie numérique dans la fiscalité actuelle.

1226. Les Etats se mobilisent également. Une proposition ratifiée par dix Etats<sup>1778</sup> relative à la taxation des géants du numérique assise sur leur chiffre d'affaires a été soumise lors d'une réunion informelle des ministres des affaires économiques et financières européens à Tallinn les 15 et 16 septembre 2017<sup>1779</sup> puis discutée le 29 septembre 2017 lors du premier sommet européen consacré à l'économie numérique.

1227. Entre temps, la Commission européenne, également partisane de l'imposition de l'économie numérique, a rendu une communication intitulée « un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique »<sup>1780</sup>. La nécessité d'un système fiscal efficace et équitable, qui soit adapté à l'ère numérique est évoquée. L'ancien

---

<sup>1777</sup> OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 4 mai 2017 ; OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 30 mai 2018

<sup>1778</sup> Il s'agit de la France, l'Allemagne, l'Espagne, la Bulgarie, l'Italie, le Portugal, l'Autriche, la Roumanie, la Slovénie et la Grèce.

<sup>1779</sup> *Taxation des GAFAs : dix pays soutiennent le projet*, Le Figaro, 16 sept. 2017

<sup>1780</sup> Commission européenne, *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*, COM(2017) 547 final, 21 sept. 2017

Président de la Commission européenne, Monsieur Juncker estimait, en effet, que les sociétés numériques doivent payer leur juste part d'impôts<sup>1781</sup>.

1228. En octobre 2017, plusieurs pays européens ont proposé à la Commission européenne la création d'une « taxe d'égalisation » des GAFAs. Celle-ci viserait donc particulièrement les géants du numérique et servirait à taxer ces multinationales dans chaque pays européen sur la base de leur chiffre d'affaires.

1229. Néanmoins, seuls 19 pays soutiennent ce projet. Plusieurs Etats se montrent effectivement réticents, tels que le Luxembourg, la Suède, la Finlande, l'Irlande, Malte, Chypre et le Danemark. Le Premier ministre irlandais explique que « si nous voulons que l'Europe devienne numérique et que des champions européens émergent, la solution ne passe pas par plus de taxes et de régulation »<sup>1782</sup>. Le Premier ministre du Luxembourg exprime son inquiétude du fait que « ce n'est pas un sujet européen mais un sujet mondial, sans quoi on va juste rendre l'Europe moins compétitive »<sup>1783</sup>.

1230. Malgré différentes réticences, la Commission européenne avance tout de même sur ce projet. Le 21 mars 2018, elle propose au Conseil européen un paquet législatif global visant à réformer la fiscalité s'appliquant aux activités numériques au sein de l'Union européenne. Celui-ci comprend deux directives. La première directive est destinée à instaurer une taxe sur les services numériques assise sur le chiffre d'affaires issu de certaines activités numériques des grandes entreprises (publicité en ligne, plateforme d'intermédiation pour la réalisation de vente de biens et de services en ligne, vente de données)<sup>1784</sup>. La seconde vise à imposer les profits réalisés par les entreprises du secteur numérique en s'appuyant sur la notion de présence numérique significative<sup>1785</sup>.

---

<sup>1781</sup> Commission européenne, *Président Jean-Claude Juncker - Discours sur l'état de l'union 2017*, 13 sept. 2017

<sup>1782</sup> PERROTTE Derek, *Taxation des Gafa : l'Irlande et le Luxembourg font barrage*, Les Echos, 29 sept. 2017

<sup>1783</sup> Ibid.

<sup>1784</sup> Commission européenne, *Proposition de Directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*, COM(2018) 148 final, 21 mars 2018

<sup>1785</sup> Commission européenne, *Proposition de Directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative*, COM(2018) 147 final, 21 mars 2018

1231. Cette taxe viserait les groupes dont le chiffre d'affaires annuel mondial dépasse 750 millions d'euros et dont les revenus dans l'Union européenne excèdent 50 millions d'euros. Elle concernerait entre 120 et 150 entreprises et rapporterait environ 5 milliards d'euros par an<sup>1786</sup>.

1232. Le compromis autour d'une taxe GAFA européenne est difficile à trouver. L'unanimité des 28 pays de l'Union européenne de l'époque étant nécessaire, les pays réticents empêchaient donc toute évolution relative à la taxation des géants du numérique. L'Union européenne était alors divisée sur ce point et aucun accord européen n'a pu être conclu. L'échec des négociations est prononcé le 12 mars 2019 du fait de l'opposition de quatre pays : l'Irlande, la Suède, le Danemark et la Finlande<sup>1787</sup>.

1233. Le projet est ainsi renvoyé à l'OCDE dont les membres du Cadre inclusif se sont alors engagés à trouver une solution consensuelle<sup>1788</sup>. Compte tenu que les 137 Etats de l'OCDE n'ont pas réussi à se mettre d'accord pour taxer les géants du numérique le 12 octobre 2020<sup>1789</sup>, l'échec des négociations internationales à l'OCDE a été clairement prononcé. Les différents Etats ont tout de même convenu de poursuivre leurs efforts et de négocier à nouveau durant l'année 2021<sup>1790</sup>. Le Président Trump s'étant totalement retiré des discussions depuis plusieurs mois, les élections présidentielles américaines de 2020 pouvaient peut-être permettre de parvenir à un consensus<sup>1791</sup>. Cette hypothèse a été d'ailleurs confirmée récemment puisque le gouvernement de Joe Biden se dit prêt à abandonner la disposition litigieuse dite « safe

---

<sup>1786</sup> *Taxation des Gafa : la Commission européenne dévoile son offensive*, Les Echos, 21 mars 2018

<sup>1787</sup> SAMAMA Pascal, *L'union européenne enterre le projet d'une taxe GAFA européenne*, BFM Business, 12 mars 2019

<sup>1788</sup> Le projet renvoyé à l'OCDE se concrétise par l'élaboration des deux piliers, dont la proposition GloBE. Voir B du §2 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *L'approche unifiée et la proposition GloBE de l'OCDE, une avancée dans la poursuite de la lutte anti-hybride*

<sup>1789</sup> HIAULT Richard, *Taxe Gafa : le G20 ne peut que constater l'échec politique*, Les Echos, 14 oct. 2020

<sup>1790</sup> Propos de Pascal SAINT-AMANS, Directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, recueillis par MILLERET Alexandra, *L'OCDE a pris l'engagement d'un accord sur la fiscalité internationale à la mi-2021*, Option Finance, 30 oct. 2020

<sup>1791</sup> RAULINE Nicolas, *Sur le numérique aussi, Joe Biden veut se démarquer de Donald Trump*, Les Echos, 29 déc. 2020 ; SCHALAL Andrea, *L'ambassadeur de l'UE aux USA optimiste sur un accord sur la « taxe Gafa »*, La Tribune, 9 févr. 2021

harbour »<sup>1792</sup>, qui constitue le principal obstacle à un accord<sup>1793</sup>. L'espoir d'une solution internationale revit alors<sup>1794</sup>.

1234. En tout état de cause, il est impératif de trouver un accord sur une taxe GAFA auquel cas cela déclencherait une « guerre commerciale » selon Angel Gurría, secrétaire général de l'OCDE<sup>1795</sup>.

1235. En attendant de trouver un accord, des solutions unilatérales se sont alors multipliées.

## 2. L'élaboration fragile d'une taxe en l'absence d'unanimité fiscale des Etats

1236. La politique fiscale de l'Union européenne ne peut évoluer que si tous les Etats membres donnent leur accord. Comme l'unanimité n'a pas été rassemblée, les Etats font cavaliers seuls et avancent temporairement de manière solitaire dans cette démarche de taxe numérique (a). Des menaces américaines ont été entendues peu après (b).

### a) L'adoption unilatérale et temporaire d'une taxe GAFA au niveau interne

1237. Faute de consensus européen, la France décide de consacrer une solution interne en instaurant une taxe sur le numérique, dite « taxe GAFA »<sup>1796</sup>. Adoptée le 11 juillet 2019, cette mesure est instaurée par la loi du 24 juillet 2019<sup>1797</sup> et est codifiée aux articles 299 et suivants et aux articles 1693 quater à 1693 quater du CGI.

---

<sup>1792</sup> Le « safe harbour » donnait aux géants du numérique le choix entre accepter le nouveau régime fiscal sur une base volontaire ou continuer avec le système actuel.

<sup>1793</sup> *Les Etats-Unis lèvent un obstacle à la taxe Gafa*, 26 févr. 2021 ; *Taxe Gafa: Paris et Berlin se réjouissent de l'« énorme pas en avant » américain*, Huffington Post, 26 févr. 2021

<sup>1794</sup> HIAULT Richard, *Taxe Gafa : Paris et Washington d'accord pour une solution internationale*, Les Echos, 28 janv. 2021

<sup>1795</sup> OCDE, *Le Secrétaire général de l'OCDE, Angel Gurría, a réagi aux récentes déclarations et échanges concernant les négociations en cours pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 18 juin 2020

<sup>1796</sup> FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand, *Adoption de la « taxe GAFA »*, Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°30, 25 juill. 2019, ét. 508

<sup>1797</sup> Loi n° 2019-759 du 24 juill. 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés : JO n°171 du 25 juill. 2019

1238. La taxe GAFA impose les entreprises numériques à hauteur de 3% du chiffre d'affaires réalisé en France. Seules sont concernées les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires sur leurs activités numériques de 750 millions d'euros dans le monde et de plus de 25 millions d'euros en France.

1239. L'article 299 II du CGI précise que deux services numériques sont concernés<sup>1798</sup> : les services d'intermédiation<sup>1799</sup> et les prestations de ciblage publicitaire<sup>1800</sup>. De plus, l'article 299 bis dispose que la taxe est imposée uniquement si ces services sont fournis en France c'est-à-dire à des utilisateurs localisés en France.

1240. Selon une étude d'impact réalisée en 2019, 26 entreprises sont concernées : Alibaba, Amazon, Amadeus, Apple, Axel Springer, Booking, Criteo, Ebay, Facebook, Google, Groupon, Expedia, Match.com, Microsoft, Rakuten, Randstad, Recruit, Sabre, Schibsted, Travelport Worldwide, Tripadvisor, Twitter, Uber, Verizon, Wish et Zalando<sup>1801</sup>.

1241. Pionnier en la matière, l'Etat français récolte 350 millions d'euros en 2019 grâce à cette taxe<sup>1802</sup>. Bruno Le Maire s'est prononcé sur la temporalité de cette taxe et déclare que celle-ci sera retirée lorsqu'une taxation internationale sera mise en place<sup>1803</sup>. Il s'engage même à la

---

<sup>1798</sup> *La taxe sur les services numériques ( "taxe GAFA " ) est définitivement adoptée*, Feuillet Rapide Fiscal Social 33/19, 18 juill. 2019

<sup>1799</sup> Les services d'intermédiation consistent en la mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs. FIZAINE Lara et OBERLE Coralie, *L'instauration de la « taxe GAFA » en France : de la remise en cause de la taxation des entreprises du numérique vers la refonte de la fiscalité internationale*, Revue OFIS, Mars 2020, p. 4

<sup>1800</sup> Les prestations de ciblage publicitaire sont des services qui visent à placer sur une interface numérique des messages publicitaires ciblés en fonction des données relatives à l'utilisateur qui la consulte et collectées ou générées à l'occasion de la consultation de telles interfaces. FIZAINE Lara et OBERLE Coralie, *L'instauration de la « taxe GAFA » en France : de la remise en cause de la taxation des entreprises du numérique vers la refonte de la fiscalité internationale*, Revue OFIS, Mars 2020, p. 4

<sup>1801</sup> PELLEFIGUE Julien, *Taxe sur les services numériques, Etude d'impact économique*, Taj, 22 mars 2019

<sup>1802</sup> FEUEURSTEIN Ingrid, *La première cuvée de la taxe Gafa a rapporté 350 millions d'euros*, Les Echos, 25 mai 2020

<sup>1803</sup> LEFEBVRE Etienne, *La taxe Gafa aura finalement un taux unique de 3%*, Les Echos, 3 mars 2019

rembourser dans une telle situation : « tout ce qui aura été versé par les entreprises en excédent par rapport à la solution internationale viendra en déduction pour les entreprises »<sup>1804</sup>.

1242. Cette taxe de 3% matérialisée du fait de la volonté d'imposer justement les entreprises du numérique se voit justifiée par la jurisprudence récente. Par une décision du 11 décembre 2020<sup>1805</sup>, le Conseil d'Etat a apporté des précisions sur la définition de l'établissement stable et instaure une juste contribution aux charges communes au détriment des entreprises numériques<sup>1806</sup>. En l'espèce, une société irlandaise exerce une activité digitale par l'intermédiaire de sociétés en France. Le juge a ici considéré que la filiale française d'une société basée en Irlande constitue un établissement stable au motif qu'elle prenait de manière habituelle des décisions sur les transactions. La société française est donc soumise à l'IS en France. La conséquence est que, pour la première fois, la notion d'établissement stable a été reconnue pour une société de publicité en ligne ayant son siège en Irlande<sup>1807</sup>. L'imposition des géants du numérique sur leurs bénéfices va pouvoir donc s'effectuer plus aisément<sup>1808</sup>.

1243. L'influence française est telle que d'autres pays instaurent une taxe similaire au sein de leur législation nationale.

L'Autriche a adopté une loi instaurant une taxe de 5% sur les revenus issus de la publicité en ligne et concerne les entreprises réalisant plus de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel<sup>1809</sup>. L'Italie a également adopté une loi similaire prévoyant l'instauration d'une taxe de 3% pour ces entreprises<sup>1810</sup>. Le gouvernement espagnol œuvre également dans ce

---

<sup>1804</sup> PHILIPPE Cécile, *La spirale infernale de la taxe Gafa à la française*, Les Echos, 16 sept. 2019

<sup>1805</sup> CE Ass., 11 déc. 2020 n°420174, *Conversant International Ltd*

<sup>1806</sup> De la TAILLE Guillaume, *Juste imposition des services numériques : l'établissement stable peut être assez souple*, Revue de jurisprudence fiscale, Févr. 2021, n°2

<sup>1807</sup> MEIER Eric, TORLET Régis et EL ROUAH Hanna, *Affaire Conversant Ltd : une décision venant changer la donne en matière d'établissement stable ?*, Feuillet Rapide Fiscal Social 4/21, 14 janv. 2021 ; PICHET Eric, *La fiscalité et les finances publiques à l'ère des pandémies*, Revue de Droit fiscal n° 7-8, 18 févr. 2021, ét. 149

<sup>1808</sup> COUET Isabelle, *Taxation des Gafa : la décision de justice qui change la donne pour le fisc*, Les Echos, 13 janv. 2021

<sup>1809</sup> *Numérique : l'Autriche va introduire une « taxe Gafa », à la suite de la France*, Capital, 29 déc. 2018

<sup>1810</sup> TOSSERI Olivier, *L'Italie adopte une taxe numérique*, Les Echos, 20 déc. 2017

sens en votant une taxe similaire de 3%<sup>1811</sup>. Il en est de même pour le Royaume-Uni<sup>1812</sup>. La République tchèque, quant à elle, impose à hauteur de 7%<sup>1813</sup>. D'autres Etats hors Union européenne se sont également engagés à taxer les géants du numérique, tels que le Canada et la Russie par exemple<sup>1814</sup>.

Une étude de juin 2020 compte 38 pays partisans d'une taxe sur le numérique : 22 Etats ont adopté une taxe nationale GAFA, 6 ont un projet de loi en cours d'examen et dix ont l'intention d'en introduire une<sup>1815</sup>. Un rapport d'information de l'Assemblée nationale du 7 avril 2021 montre que 23 Etats se prononce en faveur d'une taxe GAFA au niveau européen et 5 en faveur d'une taxe GAFA nationale si aucun accord international n'est trouvé<sup>1816</sup>. Néanmoins, trois Etats ont formellement rejeté l'adoption d'une telle taxe au niveau national : l'Allemagne, l'Australie et le Chili, probablement par crainte de représailles de la part des Etats-Unis.

1244. En effet, face à ces mesures unilatérales dirigées en grande partie vers des multinationales américaines, les Etats-Unis ripostent contre les Etats ayant adopté ou étant sur le point d'adopter une taxe GAFA nationale.

#### b) La profération de menaces par Washington

1245. Suite à l'adoption de la taxe GAFA française, de vives réactions outre-atlantiques ont été entendues compte tenu que celle-ci cible majoritairement des entreprises américaines. En effet, sur les 26 entreprises concernées, 14 sont américaines<sup>1817</sup>. Amazon a alors annoncé une hausse des prix de 3% afin de répercuter la taxe sur le consommateur français<sup>1818</sup>. Il en est de

---

<sup>1811</sup> DE TAILLAC Mathieu, *L'Espagne, après la France, lance sa « taxe Gafa »*, Le Figaro, 19 févr. 2020

<sup>1812</sup> ROBEQUAIN Lucie, *Taxe Gafa : l'union fait la force*, Les Echos, 23 janv. 2020

<sup>1813</sup> *La République tchèque va se doter d'une taxe Gafa*, Agefi, 19 nov. 2019

<sup>1814</sup> ROBERT Virginie, *Le Canada promet à son tour une taxe Gafa*, Les Echos, 1er déc. 2020

<sup>1815</sup> FEUEURSTEIN Ingrid, RENAUD Ninon, THIBAUD Cécile, TOSSERI Olivier et COUNIS Alexis, *Une quarantaine d'Etats dans le monde sont en passe d'adopter une taxe Gafa*, Les Echos, 18 juin 2020

<sup>1816</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises*, n°4052, 7 avr. 2021, p. 34

<sup>1817</sup> Il a été dit précédemment qu'une étude d'impact réalisée en 2019 comptait 26 entreprises concernées par la taxe GAFA française.

<sup>1818</sup> *Amazon fera payer la « taxe GAFA » à ses vendeurs français*, Le Monde, 2 août 2019

même pour Google qui, après l'adoption de la loi GAFA autrichienne, a annoncé l'augmentation de ses tarifs de 5% à partir du second semestre 2020<sup>1819</sup>.

1246. Le gouvernement américain a également exprimé son mécontentement en menaçant par de lourdes taxes douanières. Le Président Trump a d'ailleurs évoqué une surtaxe des produits français jusqu'à 100% si la France persiste à rendre sa taxe numérique effective<sup>1820</sup>.

1247. Afin d'apaiser les tensions, la France s'est engagée à geler le prélèvement de sa taxe en échange de l'absence de sanctions. La trêve n'a duré que quelques mois. En effet, les négociations ayant échoué en octobre 2020, Bercy a alors annoncé, en date du 25 novembre 2020, le prélèvement de sa taxe GAFA quelques semaines plus tard<sup>1821</sup>. Bien que la taxe GAFA ait été prélevée au titre de l'année 2020, le gouvernement américain n'a finalement pas mis ses menaces à exécution<sup>1822</sup>.

La taxe a été également maintenue dans d'autres Etats, tels que l'Autriche, l'Espagne et le Royaume-Uni et ce malgré la pression des Etats-Unis. D'ailleurs, le même sort leur a été accordé dans le sens où ils ont été épargnés et aucune représaille américaine ne s'est finalement dirigée contre les marchandises venant de ces pays<sup>1823</sup>.

1248. Quoiqu'il en soit, la peur de ces représailles peut expliquer le rejet de l'adoption d'une taxe GAFA au niveau national dans certains Etats, notamment en Allemagne. En effet, pour contextualiser, il convient de rappeler que la balance commerciale de l'Union Européenne vis-à-vis des États-Unis est excédentaire depuis de nombreuses années, si bien qu'elle était qualifiée de « bête noire » pour le Président Trump<sup>1824</sup>. Son montant était évalué à un montant de 20,6

---

<sup>1819</sup> WOITIER Chloé, *Google répercute sur ses clients la taxe Gafa autrichienne*, Le Figaro, 3 févr. 2020

<sup>1820</sup> *Taxe GAFA : Washington menace de surtaxer des produits français jusqu'à 100%*, Le Monde, 3 déc. 2019

<sup>1821</sup> COUET Isabelle, *Le fisc s'apprête à prélever la « taxe Gafa » pour 2020*, Les Echos, 25 nov. 2020 ; *La « taxe Gafa » sera bien prélevée en 2020, confirme Paris*, Le Parisien, 25 nov. 2020

<sup>1822</sup> HIAULT Richard, *Taxe Gafa : Washington suspend sa menace de représailles contre la France*, Les Echos, 7 janv. 2021 ; *Taxes GAFA : Washington suspend les représailles douanières prises à l'encontre de Paris*, Le Monde, 7 janv. 2021

<sup>1823</sup> TALLIS Justin, *Taxes Gafa : pas de représailles américaines pour l'Autriche, l'Espagne et la GB*, Le Figaro, 14 janv. 2021

<sup>1824</sup> GARCIN-BERSON Wladimir, *Bête noire de Trump, l'excédent commercial de l'UE avec les États-Unis augmente encore*, Le Figaro, 14 févr. 2020

milliards d'euros en juin 2019<sup>1825</sup>. La majeure partie de l'excédent consiste en l'exportation de produits manufacturés. De fortes disparités existent entre les différents Etats membres. L'Allemagne est en tête en présentant un excédent de plus de 227 milliards d'euros en 2019<sup>1826</sup>. La France, dernière du classement, affiche le déficit le plus élevé d'un montant de 73,1 milliards d'euros en 2019<sup>1827</sup>. Il en découle qu'il est évidemment fortement conseillé à l'Allemagne de conserver les Etats-Unis comme partenaire commercial.

Or, le Président Trump avait menacé de taxer à 25% les automobiles européennes<sup>1828</sup>, principale source de revenus de l'Etat allemand. Cette menace a donc probablement été à l'origine du refus de l'Allemagne d'instaurer une taxe GAFa au sein de sa législation interne. La France étant déficitaire dans la relation avec les Etats-Unis, il paraît effectivement logique qu'elle adopterait un comportement inverse en instaurant une taxe nationale sur le numérique, et ce malgré les menaces américaines.

1249. L'Allemagne est d'autant plus frileuse depuis que des droits de douanes supplémentaires ont été appliqués à l'encontre du secteur de la construction aérienne européenne. Cette augmentation des droits de douane sur les avions européens est la dernière marque du conflit opposant Boeing et Airbus. Ce conflit commercial est lié à l'octroi de subventions octroyées à Boeing par les Etats-Unis d'une part et à Airbus par l'Union européenne d'autre part. Ce litige a fait l'objet de nombreuses plaintes à l'OMC depuis 2004. Parmi les mesures récentes, l'Union européenne a augmenté les droits de douane sur les avions de Boeing en les fixant à 15% en novembre 2020<sup>1829</sup>. En riposte, les Etats-Unis ont appliqué des droits de douane supplémentaires en début d'année 2021 à l'égard de produits européens, dont des pièces détachées aéronautiques<sup>1830</sup>. La démarche allemande s'inscrirait donc dans une perspective de paix commerciale et fiscale avec les Etats-Unis, cette approche étant bénéfique puisque l'Europe et les Etats-Unis se sont récemment entendu sur une trêve dans leur guerre

---

<sup>1825</sup> Ibid.

<sup>1826</sup> Ibid.

<sup>1827</sup> Ibid.

<sup>1828</sup> BOUISSOU Julien, CHAPERON Isabelle, KAUFFMAN et MALINGRE Virginie, « *Nous devons mettre une taxe de 25 % sur leurs voitures* » : les menaces commerciales de Trump contre l'UE, Le Monde, 23 janv. 2020

<sup>1829</sup> BOUISSOU Julien et DUTHEIL Guy, *Airbus-Boeing : l'OMC autorise l'UE à surtaxer de 4 milliards de dollars les importations américaines*, Le Monde, 13 oct. 2020

<sup>1830</sup> HIAULT Richard, *Taxes douanières : les dernières salves de Trump contre les produits européens*, Les Echos, 31 déc. 2020

commerciale<sup>1831</sup>. Un accord est effectivement intervenu le 15 juin 2021 lors du sommet UE-Etats-Unis<sup>1832</sup>.

1250. Quoi qu'il en soit, la balance commerciale entre les Etats Unis et l'Europe ainsi que les différentes subventions liées au secteur aéronautique sont donc susceptibles d'avoir influencé ce phénomène de taxation du numérique au niveau national, notamment en ce qui concerne l'Allemagne.

1251. Pour conclure, une taxe sur les services numérique à l'échelle européenne n'a pas pu naître faute d'unanimité des Etats membres. Afin de faire évoluer ce projet et contrer l'unanimité exigée au niveau européen, des discussions se sont déroulées au niveau international avec le travail des membres du Cadre inclusif de l'OCDE, mais se sont soldées par un échec jusqu'à maintenant. Une solution interne a été mise en place aux fins de modernisation de la fiscalité mais celle-ci n'est que temporaire et ne concerne pas tous les Etats, certains étant freinés par les hostilités américaines. En tout état de cause, les différentes taxes nationales s'appliquant aux GAFAs ont été élaborées dans l'attente de trouver un accord qui permettrait d'aboutir à une solution globale pérenne.

1252. L'unanimité est donc ici la clé pour parvenir à une fiscalité européenne adaptée au nouveau modèle économique d'affaires et l'urgence se fait ressentir au regard des défis fiscaux soulevés par l'épidémie de Covid-19.

### **B) Le plan Next Generation EU, la nécessité de l'adaptation du système fiscal à la crise sanitaire**

1253. La crise sanitaire à laquelle le monde fait face depuis plus d'un an engendre des conséquences économiques désastreuses. L'Union européenne se mobilise dans le sens d'une évolution du système fiscal. A cette fin, la Commission européenne propose un plan de relance, appelé « Next Generation EU » (1) en exploitant tout le potentiel du budget de l'Union européenne. Bien que le projet en lui-même ainsi que les modalités de son remboursement

---

<sup>1831</sup> Airbus/Boeing : l'Europe et les Etats-Unis signent une trêve dans leur guerre commerciale, Les Echos, 5 mars 2021

<sup>1832</sup> Commission européenne, L'UE et les États-Unis franchissent une étape décisive pour mettre fin au différend relatif aux avions, Communiqué de presse, 15 juin 2021

impliquent de se soumettre à l'exigence d'unanimité, celui-ci s'oriente dans un but de la combattre (2).

### 1. Un plan européen pour la relance des économies européennes

1254. Le plan « Next Generation EU » vient de l'anglais et signifie « nouvelle génération de l'Union européenne ». Ce projet, source de divergences (b) est totalement inédit et vise à répondre à la crise économique (a).

#### a) Un fonds de relance au caractère exceptionnel et novateur

1255. Le plan de relance européen repose sur l'article 122 du TFUE en vertu duquel « le Conseil, sur proposition de la Commission, peut décider, dans un esprit de solidarité entre les États membres, des mesures appropriées à la situation économique ». Dans le contexte de la crise sanitaire et des conséquences économiques causées, la Commission européenne a alors proposé le 27 mai 2020, un plan de relance européen, baptisé Next Generation EU<sup>1833</sup>. Celui-ci vise à pallier les dégâts économiques dûs à la pandémie de Covid-19 et à permettre le financement des mesures conjoncturelles dans ce sens.

1256. Ce plan Next Generation EU impressionne par son ampleur et son mode financement. En effet, d'une part, son montant est fixé à 750 milliards d'euros. D'autre part, son financement s'effectue sous deux formes : 360 milliards d'euros sont alloués sous forme de prêts et 390 milliards d'euros sous forme de subventions.

1257. La proposition de ce plan consiste en un endettement commun permettant de financer des prêts aux États et des dépenses s'inscrivant dans le cadre du budget européen. Les programmes financés sont répartis entre Facilité pour la reprise et la résilience<sup>1834</sup> (672,5 milliards d'euros), REACT-EU<sup>1835</sup> (47,5 milliards d'euros), Horizon Europe<sup>1836</sup> (5 milliards

---

<sup>1833</sup> Commission européenne, *Discours de la Présidente von der Leyen lors de la session plénière du Parlement européen sur le train de mesures de relance de l'UE*, Discours, Bruxelles, 27 mai 2020

<sup>1834</sup> Elle permettrait à l'UE de sortir plus forte et plus résiliente de la crise.

<sup>1835</sup> Provient de l'anglais « Recovery Assistance for Cohesion and the Territories of Europe » et signifie « Aide à la relance pour la cohésion et les territoires européens »

<sup>1836</sup> Ce programme se concentre sur la recherche et l'innovation au sein de l'UE.

d'euros), InvestEU<sup>1837</sup> (5,6 milliards d'euros), Développement rural<sup>1838</sup> (7,5 milliards d'euros), Fonds pour une transition juste<sup>1839</sup> (10 milliards d'euros) et RescEU<sup>1840</sup> (1,9 milliard d'euros)<sup>1841</sup>.

1258. Grâce à cette initiative de relance de l'économie européenne, la France va recevoir 40 milliards d'euros. Elle se place en troisième position dans l'Union européenne derrière l'Italie (65 milliards d'euros) et l'Espagne (59 milliards d'euros) et devant la Pologne (23 milliards d'euros) et l'Allemagne (22,7 milliards d'euros)<sup>1842</sup>. Les premiers paiements d'un montant total de 800 millions d'euros ont été effectués le 28 juin 2021 au bénéfice de 16 Etats membres, dont la France<sup>1843</sup>.

1259. Le remboursement des sommes allouées par le plan de relance est programmé de 2027 à 2057 et s'effectuera par de nouvelles ressources propres touchant les questions environnementales et numériques<sup>1844</sup>.

Concernant les deux ressources environnementales, celles-ci proviennent du « pacte vert européen » (de l'anglais « Green deal »)<sup>1845</sup>. L'une consiste en une contribution nationale versée par les États et calculée en fonction du poids des déchets d'emballages en plastique non recyclés et sera mise en œuvre dès 2021 dès lors que les États membres auront ratifié la décision sur les

---

<sup>1837</sup> Ce programme se focalise sur l'emploi, la croissance et l'investissement.

<sup>1838</sup> Ce programme vise à aider les zones rurales à effectuer les changements structurels nécessaires dans un but écologique.

<sup>1839</sup> Ce programme vise à faciliter la transition vers une économie neutre pour le climat.

<sup>1840</sup> Ce programme a pour but de renforcer la lutte contre les catastrophes naturelles.

<sup>1841</sup> Conseil de l'UE, *Réunion extraordinaire du Conseil européen des 17, 18, 19, 20 et 21 juillet 2020 - Conclusions*, Bruxelles, 21 juill. 2020, p. 5

<sup>1842</sup> CHATIGNOUX Catherine, *Le plan de relance européen en cinq questions*, Les Echos, 11 déc. 2020

<sup>1843</sup> Commission européenne, *Next Generation EU : la Commission effectue 800 millions d'euros de premiers paiements pour favoriser la résilience et la réparation des dommages à la suite de la crise*, Communiqué de presse, Bruxelles, 28 juin 2021

<sup>1844</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur le système des ressources propres de l'Union européenne*, n°3775, 19 janv. 2021 ; MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *La redevance numérique du plan « Next Generation EU » : le premier impôt européen se matérialise*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 142, p. 2, §3

<sup>1845</sup> Le pacte vert pour l'Europe est une initiative de la Commission européenne qui vise à rendre l'Europe climatiquement neutre en 2050.

ressources propres. L'autre, relative à un mécanisme d'ajustement carbone aux frontières, nécessite en revanche des ajustements quant à ses caractéristiques afin de pouvoir être effective.

Concernant la ressource numérique, celle-ci prendrait la forme d'une taxe<sup>1846</sup>. La nécessité d'instaurer une telle taxe est renforcée par la situation économique engendrée par la crise sanitaire.

1260. Par ailleurs, le plan est accompagné d'un nouveau cadre financier pluriannuel de 1.074 milliards d'euros pour les années 2021 à 2027<sup>1847</sup>. Ce budget européen pluri-annuel renforcé sert à faire face aux tâches communes au sein de l'Union européenne et permet de réaliser les priorités politiques européennes<sup>1848</sup> conformément à la feuille de route de Bratislava ainsi qu'aux déclarations de Rome et de Sibiu<sup>1849</sup>.

1261. Selon Madame Ursula von der Leyen, présidente de la Commission européenne, Next Generation EU est très opportun : « le plan de relance transforme l'immense défi auquel nous sommes confrontés en une opportunité, non seulement en soutenant la reprise, mais aussi en investissant dans notre avenir : le pacte vert pour l'Europe et la numérisation stimuleront l'emploi et la croissance, la résilience de nos sociétés et la santé de notre environnement. C'est l'heure de l'Europe. Notre volonté d'agir doit être à la hauteur des défis auxquels nous sommes tous confrontés. Grâce à Next Generation EU, nous apportons une réponse ambitieuse »<sup>1850</sup>. Néanmoins, cet enthousiasme n'est pas partagé par tous.

---

<sup>1846</sup> La redevance numérique a fait l'objet d'un développement précédent. Voir A, 1 du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 2 de la Partie 2 : *La nécessité d'une taxe sur les services numériques*

<sup>1847</sup> Conseil de l'UE, *Adoption du cadre financier pluriannuel 2021-2027*, Communiqué de presse, 17 déc. 2020

<sup>1848</sup> HEMERY Marie, *L'inclusion difficile mais envisagée de la fiscalité dans le financement du budget européen : le plan de relance ultime impulsion vers la création d'un impôt européen ?*, *Revue de Droit Fiscal*, n°6, 11 févr. 2021, ét. 141, p. 2

<sup>1849</sup> Les dirigeants des Etats membres se sont réunis lors de sommets dans ces trois villes respectivement en 2016, 2017 et 2019 pour fixer les objectifs de l'UE.

<sup>1850</sup> Commission européenne, *L'heure de l'Europe: réparer les dommages et préparer l'avenir pour la prochaine génération*, Communiqué de presse, Bruxelles, 27 mai 2020

## b) Des avis mitigés autour de la mutualisation de la dette

1262. À la suite de la proposition du plan de relance de la Commission européenne, les Etats membres se réunissent lors du Conseil européen du 17 au 21 juillet 2020. Alors que l'unanimité est requise pour l'adoption de ce projet, deux groupes de pays s'opposent<sup>1851</sup>. D'un côté, certains pays sont réticents à ce plan. Ces Etats dit frugaux sont les Pays-Bas, la Suède, le Danemark, l'Autriche et la Finlande. De l'autre côté, un ensemble d'Etats mené par l'Allemagne et le France soutiennent ce projet. Malgré les divergences, les 27 Etats membres de l'époque avaient trouvé un accord consistant en un plan de relance post-Covid de 750 milliards d'euros adossé à un budget européen 2021-2027 de 1.074 milliards d'euros<sup>1852</sup>. Cet accord est qualifié d'historique<sup>1853</sup>.

1263. Le montant du budget européen doit être approuvé non seulement par les députés mais également par les pays à l'unanimité, auquel cas le plan de relance européen ne peut pas être mis en oeuvre. En effet, la décision sur les ressources propres est la décision habilitant la Commission à emprunter sur les marchés pour financer le plan de relance européen. Tant qu'elle n'était pas approuvée par tous les pays selon leurs procédures nationales, le plan de relance européen ne pouvait pas être lancé<sup>1854</sup>.

1264. Du côté, des eurodéputés, le montant du budget européen était jugé insuffisant. Les négociateurs des eurodéputés et ceux des États membres sont finalement parvenus à un accord le 10 novembre 2020 : 16 milliards d'euros supplémentaires sont alloués au budget européen pluriannuel<sup>1855</sup>.

---

<sup>1851</sup> MALINGRE Virginie et STROOBANTS Jean-Pierre, *Après 90 heures de négociations, les Européens adoptent un plan de relance historique*, Le Monde, 21 juill. 2020

<sup>1852</sup> Conseil de l'UE, *Réunion extraordinaire du Conseil européen des 17, 18, 19, 20 et 21 juillet 2020 - Conclusions*, Bruxelles, 21 juill. 2020

<sup>1853</sup> *Jour historique pour l'Europe !*, Interview du Président de la République Emmanuel Macron, TF1, 21 juill. 2020

<sup>1854</sup> *Budget de l'UE : accord clé entre les eurodéputés et les Etats membres*, BFM, 10 nov. 2020

<sup>1855</sup> CAZENAVE Fabien, *Budget européen : accord entre les eurodéputés et le Conseil avec 16 milliards d'euros en plus*, Euractiv, 10 nov. 2020

1265. Pour les Etats, la présence d'une unanimité des Etats membres se complique également puisque, quelques jours plus tard, la Hongrie et la Pologne exercent leur droit de veto<sup>1856</sup>. Ils étaient réfractaires, non pas au budget européen en lui-même, mais en un mécanisme conditionnant le versement de fonds européens au respect de l'Etat de droit. Ce dernier projet pouvant être adopté sans eux - majorité qualifiée - Varsovie et Budapest s'opposent ainsi au budget européen nécessitant l'unanimité en guise de représailles, ce qui bloque l'activation du fonds de relance de 750 milliards d'euros. Lors du Conseil européen des 10 et 11 décembre 2020, la Pologne et la Hongrie finissent par lever leur veto<sup>1857</sup>. C'est alors que les dirigeants européens s'accordent définitivement sur le plan de relance et le budget européen 2021-2027<sup>1858</sup>.

1266. De ce fait, grâce la décision sur les ressources propres du 14 décembre 2020<sup>1859</sup>, base juridique du financement de l'instrument « Next Generation EU », la Commission européenne est alors habilitée par le Conseil européen à emprunter des fonds sur les marchés des capitaux à hauteur d'un montant maximal de 750 milliards d'euros.

Cette décision doit néanmoins être ratifiée dans tous les États membres afin de débloquent les fonds. En France, un projet de loi a été approuvé récemment : le 4 février 2021, le Sénat a adopté sans modification<sup>1860</sup>, en première lecture, le projet de loi adopté le 13 janvier 2021 par l'Assemblée nationale<sup>1861</sup>.

1267. Ainsi, malgré plusieurs rebondissements, l'unanimité des Etats membres a pu être finalement acquise, ce qui permet de mettre en œuvre le plan de relance européen. Si cette

---

<sup>1856</sup> MALINGRE Virginie, *Plan de relance européen : Budapest et Varsovie ne cèdent rien*, Le Monde, 27 nov. 2020

<sup>1857</sup> VERNET Henri, *Plan de relance : l'Europe va enfin pouvoir débloquent ses 750 milliards*, Le Parisien, 10 déc. 2020

<sup>1858</sup> Conseil de l'UE, *Réunion du Conseil européen - Conclusions*, Bruxelles, 10 et 11 déc. 2020

<sup>1859</sup> Conseil de l'UE, *Décision du Conseil 2020/2053 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom*; 14 déc. 2020

<sup>1860</sup> Sénat, *Projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335 / UE, Euratom*, Texte adopté n° 54 (2020-2021), 4 févr. 2021

<sup>1861</sup> Assemblée nationale, *Projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom*, n°3734 (2020-2021), 13 janv. 2021

exigence n'avait pas été remplie, l'Union européenne n'aurait pas pu s'adapter à l'ère de la crise sanitaire, ce qui aurait provoqué des lourdes conséquences économiques sur les Etats membres.

1268. Un plan similaire au projet Next Generation EU peut être observé aux Etats-Unis en réponse à la crise sanitaire. Un plan de relance de l'économie américaine d'un montant de 1.900 milliards de dollars, baptisé « American Rescue Plan »<sup>1862</sup> a été proposé par le Président Joe Biden le 14 janvier 2021. Après avoir été soumis au vote des deux chambres du Congrès, celui-ci a récolté 50 voix sur 100 au Sénat<sup>1863</sup> et 220 voix sur 435 à la Chambre des représentants en sa faveur<sup>1864</sup>. Le plan a été promulgué le 11 mars 2021. A première vue, le bilan est sans appel : les Etats-Unis sont parvenus à faire accepter un plan représentant un montant presque deux fois plus important que le projet de l'Union européenne en l'espace de deux mois. Le fonctionnement américain du vote à la majorité s'affirme ainsi comme une véritable force pour les Etats-Unis. En effet, en cas d'exigence d'unanimité, le plan américain n'aurait pas pu voir le jour.

1269. En terme de chiffres, les résultats attendus troublent du fait du décalage important entre les économies des deux continents. En effet, selon une étude de la Banque centrale européenne, le PIB de la zone euro reviendra à son niveau de 2019 en milieu d'année 2022<sup>1865</sup>. Les prévisions sont similaires du point de vue de la France. Le PIB américain, quant à lui, pourrait revenir à son niveau de 2019 dès le second trimestre 2021<sup>1866</sup>. De plus, concernant la croissance économique entre 2019 et 2022, celle-ci est évaluée à 0,7% pour la France, 1,7% pour la zone euro et 8,4% pour les Etats-Unis<sup>1867</sup>.

---

<sup>1862</sup> Provient de l'anglais et signifie « Plan de sauvetage américain »

<sup>1863</sup> RAULINE Nicolas, *Dans la douleur, Joe Biden valide son gigantesque plan de relance*, Les Echos, 6 mars 2021

<sup>1864</sup> RAULINE Nicolas, *Le Congrès américain adopte définitivement le plan de relance de Joe Biden*, Les Echos, 10 mars 2021

<sup>1865</sup> Banque de France, *Projections macroéconomiques*, Déc. 2020, p. 1

<sup>1866</sup> LE CORRE Aziliz, *Relance : L'Europe est en train de rater le tournant économique impulsé par les États-Unis*, Le Figaro, 17 mars 2021

<sup>1867</sup> Ibid.

1270. Concernant le financement du plan de relance américain, celui-ci met à contribution la population – contrairement au plan européen<sup>1868</sup> -. En effet, non seulement les foyers gagnant plus de 400.000 dollars par an vont constater une hausse de leur imposition mais une augmentation des taxes sur l'énergie et de la TVA serait en discussion<sup>1869</sup>. Toutes les classes seraient ainsi visées. Le Président américain envisage également de monter le taux de l'IS à 28%, contre 21% actuellement<sup>1870</sup>.

1271. Au regard de la concurrence fiscale étatique, cette dernière taxation nuit nécessairement à l'attractivité fiscale des Etats-Unis à court terme. En revanche, dans une vision à plus long terme, cela encourage la prévention de toute forme de concurrence fiscale. Comme l'affirme Janet Yellen, Secrétaire du Trésor des États-Unis, « nous assistons à une course mondiale pour tirer vers le bas la fiscalité des entreprises et nous espérons y mettre un terme »<sup>1871</sup>.

1272. Cette vision est d'ailleurs partagée par l'Union européenne dans le cadre de son plan de relance. En effet, le plan européen pourrait permettre de réduire les distorsions fiscales au sein de l'Union européenne<sup>1872</sup>. Cette action soude effectivement les Etats membres et marque une première avancée vers un mouvement de coopération contre le moins-disant fiscal<sup>1873</sup>.

1273. En tout état de cause, les chiffres restent néanmoins modestes du côté européen à ce jour, ce qui démontre la nécessité de réaction et d'évolution au sein du vieux continent. Le plan

---

<sup>1868</sup> *Le plan de relance ne sera pas financé par une hausse d'impôts, assure Jean Castex*, L'Obs, 3 sept. 2020

<sup>1869</sup> DEVIE Jules, *Biden ne respecte pas ses promesses : hausse des impôts aux États-Unis*, Institut de Recherches Économiques et Fiscales, 22 mars 2021

<sup>1870</sup> *L'administration Biden confirme vouloir augmenter les impôts sur les sociétés*, Le Figaro, 24 mars 2021

<sup>1871</sup> Ibid.

<sup>1872</sup> Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335 / UE, Euratom, n°306 (2020-2021) de Jean-François HUSSON*, Rapport général déposé le 27 janv. 2021, p. 56

<sup>1873</sup> Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335 / UE, Euratom, n°306 (2020-2021) de Jean-François HUSSON*, Rapport général déposé le 27 janv. 2021, p. 56

américain est perçu comme « un symptôme de plus de l'inachèvement de la construction européenne »<sup>1874</sup>.

1274. Par conséquent, la condition d'unanimité, au coeur des débats depuis plusieurs années, mérite d'être étudiée avec davantage d'attention d'autant plus qu'elle aurait pu bloquer le projet Next Generation EU, indispensable à la survie économique des Etats membres de l'Union européenne.

## 2. L'accélération du questionnement autour de la levée de l'unanimité

1275. Depuis quelques années, certaines techniques avaient été avancées pour contrer l'unanimité fiscale (a). Le plan Next Generation EU s'affirme comme un accélérateur de ce mouvement (b).

### a) Les moyens traditionnels contre le fardeau de l'unanimité

1276. L'article 20 du TUE prévoit une possibilité de contrer l'unanimité fiscale par le mécanisme de coopération renforcée. Cette procédure législative vise à faire avancer un projet entre au moins 9 Etats partisans sans la participation des autres pays de l'Union européenne.

Afin d'être mise en oeuvre, la coopération renforcée doit être autorisée par le Conseil, sur proposition de la Commission et après approbation du Parlement européen.

Instaurée en 1997, elle n'a été mise en oeuvre pour la première fois qu'en 2010.

Son champ d'application reste aujourd'hui restreint car cette procédure est utilisée ou approuvée dans seulement trois domaines : le divorce, les brevets et la taxe sur les transactions financières.

1277. Afin de contrer l'unanimité exigée par l'article 115 du TFUE, un autre moyen plus radical serait tout simplement de la supprimer. Le mouvement actuel s'inscrit d'ailleurs dans cette logique en considérant que cette règle est dépassée<sup>1875</sup>. Si elle pouvait s'appliquer à une Europe des 6, elle ne peut plus persévérer avec 27 Etats membres. La doctrine considère

---

<sup>1874</sup> LEMOINE Mathilde, *Plan de relance : l'Amérique devant, l'Europe derrière*, Les Echos, 19 mars 2021

<sup>1875</sup> THAY William, *Taxe Gafa : supprimons l'exigence d'unanimité en matière fiscale au niveau européen*, Les Echos, 8 avr. 2019

d'ailleurs que « le droit fiscal ne peut plus reposer, dans une perspective internationale, sur le principe de la souveraineté fiscale des Etats »<sup>1876</sup>. D'ailleurs, force est de constater qu'une telle règle nuit à l'Union européenne<sup>1877</sup>.

A l'heure actuelle, la Commission européenne estime que « la question n'est plus de savoir s'il est nécessaire d'abandonner l'unanimité en matière fiscale, mais plutôt de déterminer la manière et le moment de le faire »<sup>1878</sup>. Elle a alors proposé une feuille de route à cette fin dans le but de passer du vote à l'unanimité au vote à la majorité qualifiée<sup>1879</sup>.

Si plusieurs Etats, tels que la France, la Belgique, la Grèce et l'Espagne, sont favorables à cette proposition, d'autres, notamment les pays nordiques, les pays de l'Est, l'Irlande et le Portugal, s'y opposent fortement<sup>1880</sup>.

Ce projet d'abandon d'unanimité fiscale doit, en tout état de cause, être adopté à l'unanimité. C'est un véritable cercle vicieux.

1278. Il semblerait toutefois que les travaux actuels s'inscrivent dans une nécessité de disparition de l'exigence d'unanimité.

#### b) Une avancée forcée vers un fédéralisme fiscal européen

1279. Le fédéralisme fiscal consiste en « un partage des compétences et des ressources budgétaires entre niveaux de pouvoir dans un État fédéral »<sup>1881</sup>. L'enjeu majeur d'un tel système fiscal est de définir une répartition équitable entre les différents niveaux de gouvernement. L'Allemagne suit ce modèle. Par exemple, un quart des recettes de TVA (collectées par les Länder) sont mises en commun et redistribuées ensuite dans le pays de manière équitable<sup>1882</sup>.

---

<sup>1876</sup> MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale*, Titre VII, vol 2, n°1, 2019, p. 60

<sup>1877</sup> LEFEBVRE Etienne, *La souveraineté européenne passe aussi par l'impôt*, Les Echos, 18 juin 2020

<sup>1878</sup> Commission européenne, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, COM(2019) 8 final, Strasbourg, 15 janv. 2019, p. 13

<sup>1879</sup> Ibid., p. 13

<sup>1880</sup> Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur l'espace fiscal européen*, n°3193, 9 juill. 2020, p. 69

<sup>1881</sup> DENIL Frédérique, MIGNOLET Michel et MULQUIN Marie-Ève, *La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements*, dans Michel Mignolet, *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, De Boeck Supérieur, 2005, p. 11

<sup>1882</sup> *Le fédéralisme fiscal et l'Europe*, Le Monde, 8 févr. 2010

L'Etat fédéral peut ensuite compléter la part pour que les recettes fiscales par habitant atteignent la moyenne nationale.

1280. Au niveau de l'Union européenne, cela se traduirait par la réunion des ressources des 27 Etats membres et de la répartition de ces recettes fiscales entre les différents Etats. Ainsi, dans une étude réalisée par les économistes Sylvain Broyer et Costa Brunner, celle-ci révèle que si l'on transpose ces règles aux Etats de la zone euro, la moyenne des recettes fiscales est de 7.145 euros par habitant<sup>1883</sup>. Compte tenu que sept pays se situent en dessous (Chypre, l'Espagne, la Grèce, la Slovaquie, Malte, le Portugal et la Slovaquie), les autres devraient reverser une partie de leurs recettes afin que chaque Etat atteigne le seuil moyen. Les calculs montrent néanmoins que cela ne suffirait pas. Pour que les recettes fiscales par habitant atteignent la moyenne nationale, un gouvernement économique ou une augmentation du budget annuel de l'Union européenne devrait s'imposer et permettre de combler le manque<sup>1884</sup>.

1281. Le constat est ainsi le suivant : « la combinaison d'un emprunt mutualisé au niveau de l'Union européenne et d'impôts propres constitue un ingrédient de base susceptible d'ouvrir la voie vers une forme de fédéralisme financier »<sup>1885</sup>. En abandonnant l'unanimité fiscale, l'intention est donc ici de ne plus reconnaître de souveraineté fiscale des Etats membres. Cela laisse entrevoir une souveraineté européenne et donc la reconnaissance du besoin d'une fiscalité européenne<sup>1886</sup>.

1282. Le plan de relance s'inscrit donc dans une démarche de fédéralisme européen<sup>1887</sup>.

---

<sup>1883</sup> BROYER Sylvain et BRUNNER Costa, *Que coûterait le fédéralisme fiscal à la zone euro ?*, Flash Economie, Recherche Economique, Natixis, n°38, 2 févr. 2010, p. 4

<sup>1884</sup> Ibid., p. 7

<sup>1885</sup> BOUVIER Michel, *La crise du Covid-19: un accélérateur d'un fédéralisme budgétaire européen ?*, L'Opinion, 5 août 2020

<sup>1886</sup> Sénat, *Comptes rendus de la commission des affaires européennes - Environnement et développement durable*, Audition de M. Frans Timmermans, premier vice-président exécutif de la Commission européenne, 17 juin 2020

<sup>1887</sup> BERRATA Emmanuel, *Plan de relance, une marche forcée vers un fédéralisme fiscal européen*, Le Point, 25 juin 2020

1283. Pour conclure, le projet Next Generation EU vise à relancer l'économie au niveau européen. Ce plan ne peut être mis en place que sous réserve d'une unanimité. Il en est de même pour son remboursement puisque celui-ci reposerait sur des ressources propres faisant intervenir la juste taxation des entreprises du numérique, projet nécessitant également l'unanimité. L'instauration d'une taxe GAFA est ainsi étroitement liée au projet Next Generation EU. L'évolution proposée par ce plan étant primordiale pour les générations futures, il était indispensable de pouvoir mettre en œuvre le projet de relance afin d'adapter la fiscalité au contexte actuel.

1284. De plus, Next Generation EU apparaît comme un accélérateur du mouvement d'abandon de l'unanimité fiscale, exigence largement critiquée par la Commission européenne. Ainsi, en plus de pallier les conséquences engendrées par la crise sanitaire liée au Covid-19, le plan de relance européen de 2020 permettrait donc de remédier à cette condition bloquant toute évolution.

## Conclusion du Chapitre 1

1285. **Dans ce chapitre**, il a été démontré que différents outils ont été mis en œuvre par le droit français, le droit européen et le droit international dans le but d'éviter la concurrence fiscale dommageable entre les Etats. Ces instruments sont qualifiés de dispositifs anti-hybrides. Leur but est ainsi de prévenir le comportement de certains contribuables qui usent et profitent des subtilités juridiques d'un pays à un autre pour réduire leur charge fiscale. Le droit français a développé le premier système anti-hybride. Néanmoins, son champ d'application restreint et son défaut de conformité au droit de l'Union européenne lui ont valu son remplacement le 1er janvier 2020. Un nouveau système anti-hybride a alors remplacé l'ancien régime français par l'adoption de deux directives européennes, ATAD 1 et ATAD 2. La seconde s'est avérée particulièrement marquante dans le sens où celle-ci a bouleversé le mouvement anti-hybride. En effet, d'une part, des règles de résolution face à un dispositif hybride ont été établies. D'autre part, le champ d'application des mesures anti-hybrides a également été élargi non seulement au-delà des intérêts financiers pour viser tous types de revenus mais également à de nouvelles asymétries pour faire jouer pleinement les mesures anti-hybrides vis-à-vis des pays tiers.

1286. L'ère actuelle est néanmoins marquée par le passage au numérique. L'économie mondiale se voit transformée par l'ampleur de plus en plus importante du modèle économique des entreprises du numérique qui crée une rupture avec le modèle traditionnel. En effet, si l'économie d'hier - traditionnelle - reposait sur la valorisation d'actifs matériels, l'économie actuelle - du numérique - se fonde sur les actifs incorporels. L'OCDE constate alors la nécessité d'une perspective de modernisation par l'adaptation des dispositifs de lutte anti-hybride aux nouveaux modèles d'affaires. A cette fin, par le projet GloBE, elle propose d'instaurer un niveau minimum mondial d'imposition effective aux sociétés multinationales. Si ces travaux ont servi de base à l'accord global trouvé entre les ministres des Etats du G7, du G20 ainsi que par la grande majorité des Etats membres de l'OCDE, un tel projet de réforme n'est pas accueilli favorablement par tous.

1287. C'est d'ailleurs pour un tel motif, entre autres, que l'efficacité de la prévention de la concurrence fiscale dommageable est atténuée. Les divergences étatiques limitent les projets de lutte préventive contre les dispositifs hybrides. Deux obstacles de taille à la prévention de la concurrence fiscale dommageable s'observent : la souveraineté nationale et l'unanimité.

D'un côté, un Etat est doté d'une puissance ce qui lui donne le pouvoir de décider la réglementation applicable sur son territoire. En matière fiscale, cela se matérialise par l'impôt. Ainsi, tout Etat peut mettre en péril la lutte préventive anti-hybride en proposant un système et des dispositions fiscales avantageuses. Tel est le cas, par exemple, des paradis fiscaux.

De l'autre côté, la procédure de naissance d'un projet au sein de l'Union européenne impose une adoption à l'unanimité des Etats membres. Or, par sa souveraineté fiscale nationale, chaque Etat peut s'y opposer. Ce veto bloquera alors le projet en discussion. Un exemple d'une telle situation s'observe notamment dans le cadre de la taxe GAFA européenne, mesure s'inscrivant dans l'adaptation du système fiscal à l'ère numérique. La France a alors compensé cet échec en interne avant de pouvoir trouver une solution à une échelle européenne ou internationale, raison pour laquelle le pays s'est attiré les foudres américaines. Le blocage lors de l'instauration d'une telle taxe s'est d'ailleurs répercuté sur la mobilisation des Etats dans le contexte de la crise sanitaire. En effet, si un plan de relance est destiné à pallier les dégâts économiques dûs à la pandémie, le principe de remboursement de la dette qu'il instaure impose que les entreprises du numérique soient soumis à une imposition juste. L'aide et l'implication du secteur numérique par l'imposition de leur bénéfice est effectivement une des solutions phares pour financer ce projet de relance. Ainsi, tant qu'un accord unanime ne sera pas trouvé au niveau de l'Union européenne, les Etats ne pourront pas mettre en place leur plan de sauvetage et devront exploiter autre piste, à une échelle plus globale, afin de ne pas être freinés par l'exigence d'unanimité fiscale.

1288. Cet exemple démontre la désuétude de l'obligation d'unanimité au sein de l'Union européenne. Si celle-ci s'affirmait comme un rempart utile et protecteur dans l'Europe des six, elle est aujourd'hui une véritable frustration du fait de son entrave à l'évolution dans l'Europe des vingt-sept. L'intérêt commun se voit nécessairement impacté dans un processus décisionnel liant 6 ou 27 Etats. Le système fiscal s'efforçant de s'adapter à l'ère numérique et à la crise sanitaire, il devient impératif aujourd'hui qu'il évolue dans la lignée plus globale du contexte économique et politique actuel.

1289. Par conséquent, la gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique ayant été étudiée à titre préventif, il est désormais opportun de s'intéresser à sa gestion à titre répressif.

## **Chapitre 2 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre répressif**

1290. La concurrence fiscale étatique pouvant dévier sous une forme dommageable, il est primordial de faire appel au juge pour trancher un litige, voire pour parfois faire sanctionner un comportement déloyal d'un citoyen. Cette répression s'exerce tant par le juge administratif que par le juge judiciaire. Une distinction tranchée s'observe toutefois entre les deux ordres juridictionnels. En effet, la loi sur l'organisation judiciaire de 1790 dispose que « les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions. »<sup>1888</sup>. Datant de l'époque révolutionnaire, cette volonté de différencier clairement le juge judiciaire du juge administratif tient au fait que sous l'Ancien régime, les parlements s'étaient octroyés un pouvoir politique. C'est ainsi que les litiges concernant l'administration ont été confiés à un autre juge : le juge administratif. La principale distinction pouvant donc être retenue entre les deux juges est que le juge judiciaire est compétent pour les litiges de nature civile ou commerciale opposant deux personnes privées<sup>1889</sup>. A l'inverse, le juge administratif juge les litiges mettant en cause au moins une personne publique<sup>1890</sup>, soit un litige entre deux personnes publiques ou entre une personne privée et une personne publique.

1291. D'ailleurs, pour éviter toute immixtion d'un juge dans le travail d'un autre ou tout déni de justice, un Tribunal des conflits a été créé<sup>1891</sup>. Celui-ci permet de régler les conflits de compétence entre les juridictions de l'ordre judiciaire et les juridictions de l'ordre administratif.

1292. Par conséquent, le juge administratif et le juge judiciaire œuvrent donc certes différemment mais travaillent dans la perspective d'un même objectif : assainir tant que possible la concurrence fiscale étatique. En fait, deux sortes de concurrence fiscale s'opposent

---

<sup>1888</sup> Loi des 16 et 24 août 1790 sur l'organisation judiciaire, art. 13

<sup>1889</sup> Il peut s'agir de particuliers, de sociétés ou d'associations par exemple.

<sup>1890</sup> Il peut s'agir de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public par exemple.

<sup>1891</sup> Le Tribunal des conflits a été initialement institué par la Constitution de 1848, supprimé avec l'avènement du Second empire puis revoit le jour avec la loi du 24 mai 1872.

: la concurrence fiscale dommageable et la concurrence fiscale saine<sup>1892</sup>. La distinction se fonde sur une « jauge » de loyauté. Plus la concurrence fiscale est loyale, plus elle est saine.

1293. Afin de s'assurer d'une concurrence fiscale saine entre les Etats, les citoyens peuvent se tourner vers deux branches distinctes : la justice publique et la justice privée. Tandis que la justice publique s'affirme comme la justice rendue par l'État, la justice privée se fonde sur des modes alternatifs de règlement de conflits, tels que l'arbitrage. Ces deux types de juridictions interviennent dans le cadre de la gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre répressif. Néanmoins, la justice privée est encore timide en matière fiscale (Section 1). La justice publique semble plutôt prévaloir aujourd'hui pour régler des litiges fiscaux (Section 2).

### **Section 1 : Le recours limité à l'arbitrage en matière fiscale**

1294. L'arbitrage se définit comme « l'institution par laquelle un tiers règle le différend qui oppose deux ou plusieurs parties exerçant la mission juridictionnelle qui lui a été confiée »<sup>1893</sup>. L'arbitrage fiscal vise ainsi à résoudre des conflits en matière fiscale sans intervention des juridictions étatiques (§1). Néanmoins, ce mode de règlement des litiges se heurte à une difficulté majeure : l'ordre public (§2).

#### **§1 - La quête d'un mode de règlement pacifique des litiges en matière fiscale**

1295. Dans le domaine de la fiscalité, les litiges peuvent être soumis à un tribunal judiciaire ou à un tribunal arbitral (A). Cette dernière forme se développe de plus en plus et sa popularité s'observe à travers la pratique des Etats (B).

---

<sup>1892</sup> Sénat, *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport d'information n° 483 (1998-1999) de Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, déposé le 26 juill. 1998

<sup>1893</sup> JARROSSON Charles, *La notion d'arbitrage*, Paris, LGDJ, 1987, p. 372

## A) L'arbitrage, une alternative à la justice

1296. La procédure d'arbitrage permet de résoudre des conflits grâce à une juridiction privée  
(1). Les modalités de cette procédure peuvent varier selon la manière et le but de son utilisation  
(2).

### 1. Une justice privée aux vertus reconnues

1297. La nature de l'arbitrage consiste en l'éviction d'une procédure judiciaire (a) ce qui lui vaut reconnaissance sur divers points (b).

#### a) La volonté de contourner l'institution judiciaire

1298. L'arbitrage est un mode alternatif de règlement des conflits. Qualifiée également de « justice parallèle »<sup>1894</sup>, cette procédure de règlement des différends est opérée par un tribunal arbitral qui rend une sentence contraignante, c'est-à-dire que celle-ci s'impose aux parties. La juridiction arbitrale est composée d'une ou plusieurs personnes privées choisies par les parties et examine le litige à la place des juridictions étatiques. Par conséquent, une double dimension se dégage de l'arbitrage : celui-ci présente une dimension privée d'une part et une dimension juridictionnelle d'autre part<sup>1895</sup>.

1299. « L'arbitrage est une des facettes de cette soif d'une autre justice ou, du moins, d'une justice autrement »<sup>1896</sup>. Il s'agit donc d'une alternative à la justice traditionnelle.

1300. La décision rendue par le tribunal arbitral peut faire l'objet de divers recours.

D'une part, la voie de l'appel n'est ouverte que si les parties ont prévu sa possibilité. Ce recours permet d'obtenir une réformation ou à une annulation de la sentence arbitrale.

---

<sup>1894</sup> KOUCHANOU Balbine Léa Modukpé, *Les rapports entre la justice étatique et la justice arbitrale : Etude comparative France-OHADA*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Perpignan, 2019, p. 10

<sup>1895</sup> LOQUIN Eric, *Arbitrage commercial international*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 720, 1er mars 2021

<sup>1896</sup> JESTIN Kévin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria, 2009, n°2, p. 74

D'autre part, le recours en annulation qui, quant à lui, est ouvert dans six cas limitativement énumérés par l'article 1492 du Code de procédure civile<sup>1897</sup>. L'issue possible de ce recours est d'obtenir l'annulation totale ou partielle de la sentence.

1301. Par conséquent, dans le cadre de la procédure d'arbitrage, comme dans celui de la procédure judiciaire, un recours est possible. D'autres avantages propres à l'arbitrage peuvent se dégager.

#### b) Les mérites de l'arbitrage

1302. La justice arbitrale présente plusieurs avantages.

Le premier concerne la rapidité. En effet, la durée de la mission arbitrale est fixée à six mois selon l'article 1463 du Code de procédure civile. Ce délai est nettement inférieur à une procédure menée devant le juge étatique.

Le deuxième atout de la justice arbitrale consiste en sa confidentialité. Non seulement les débats ne font pas l'objet de publicité, mais les sentences arbitrales ne sont pas rendues en audience publique. Cette discrétion est une obligation prévue par le quatrième alinéa de l'article 1464 du Code de procédure civile.

Le troisième avantage que présente la justice arbitrale concerne la liberté de choix des arbitres. En plus de s'assurer de la compétence technique adaptée au litige, celle-ci permet d'établir un équilibre entre différentes traditions juridiques.

Enfin, le quatrième atout de la procédure arbitrale est son coût moindre par rapport à la justice étatique.

1303. D'ailleurs, du fait des divers avantages de la procédure d'arbitrage, les Professeurs Lindercrona et Mattson avaient proposé dès 1981 la mise en œuvre d'une procédure d'arbitrage international en matière fiscale<sup>1898</sup>.

---

<sup>1897</sup> Le recours en annulation n'est possible que si le tribunal arbitral s'est déclaré à tort compétent ou incompétent ; ou le tribunal arbitral a été irrégulièrement constitué ; ou le tribunal arbitral a statué sans se conformer à la mission qui lui avait été confiée ; ou le principe de la contradiction n'a pas été respecté ; ou la sentence est contraire à l'ordre public ; ou la sentence n'est pas motivée ou n'indique pas la date à laquelle elle a été rendue ou le nom du ou des arbitres qui l'ont rendue ou ne comporte pas la ou les signatures requises ou n'a pas été rendue à la majorité des voix.

<sup>1898</sup> LINDENCROMA Gustaf ET MATTSON Niels, *Arbitration in Taxation*, Intertax, vol 10, n°3, 1982, pages 76 à 82

1304. Si l'arbitrage est donc une procédure reconnue comme un mode de règlement des conflits échappant à la procédure judiciaire, il convient de souligner qu'il est susceptible de se présenter sous diverses formes.

## 2. Les différents types d'arbitrage

1305. L'arbitrage peut être exercé à différents niveaux (a) et peut être organisé de deux manières différentes (b).

### a) Une différence de niveau

1306. Le recours à l'arbitrage peut se faire dans le cadre interne mais également dans le cadre international. L'arbitrage est national ou international au regard de la nature de l'opération économique à l'origine du litige<sup>1899</sup>. Le règlement d'un litige qui se dénoue sur le territoire d'un seul État fait appel à un arbitrage national tandis que le règlement de litiges entre États, s'inscrivant dans un champ au-delà des frontières, se fait nécessairement sur la base de l'arbitrage international. Le droit français les distingue en consacrant l'arbitrage interne aux articles 1442 à 1503 du Code de procédure civile et l'arbitrage international au sein des articles 1504 à 1527 de ce même code. Cette distinction s'estompe toutefois du fait de la tendance du droit de l'arbitrage international à déteindre dans le droit de l'arbitrage interne<sup>1900</sup>.

1307. Au niveau international, deux types d'arbitrages sont notables : l'arbitrage commercial international et l'arbitrage d'investissement.

L'arbitrage d'investissement est un mécanisme de règlement des différends entre un État et les investisseurs qu'il accueille<sup>1901</sup>, tandis que l'arbitrage commercial international règle les litiges aux enjeux commerciaux au niveau international<sup>1902</sup>.

---

<sup>1899</sup> VIDAL Dominique, *La distinction entre arbitrage interne et arbitrage international*, Petites affiches, Gazette du Palais, 13 févr. 2013, n°32, p. 6

<sup>1900</sup> LOQUIN Eric, *Arbitrage commercial international*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 720, 1er mars 2021, Introduction, §1

<sup>1901</sup> JACOB Patrick, LATTY Franck, DE NANTEUIL Arnaud, dans *Arbitrage d'investissement et droit international général*, Annuaire français de droit international, CNRS Editions, 2017, p. 648

<sup>1902</sup> Code de procédure civile, art. 1504

L'arbitrage d'investissement est particulièrement prisé en matière fiscale. En effet, depuis le début du millénaire, la jurisprudence arbitrale en matière fiscale s'est développée en droit de l'investissement international<sup>1903</sup>.

#### b) Une différence dans les modalités d'organisation

1308. L'arbitrage peut être organisé par une institution arbitrale ou directement par les parties.

1309. Lorsque l'arbitrage est placé sous l'égide d'une institution, l'arbitrage est dit institutionnel<sup>1904</sup>. Le règlement de l'institution fixe les règles de l'arbitrage ainsi que les pouvoirs et les devoirs des arbitres. A l'échelle internationale, il existe d'ailleurs plusieurs chambres d'arbitrage privées telles que la Chambre de commerce internationale (CCI), l'Association Américaine d'Arbitrage ou encore le Centre International Relatif aux Différents d'Investissements par exemple<sup>1905</sup>.

1310. Lorsque l'arbitrage ne se développe pas dans une structure préexistante et est organisé directement par les Etats, l'arbitrage est dit *ad hoc*<sup>1906</sup>. Aucune procédure ne leur est imposée. Les Etats ont la maîtrise entière de la procédure et vont pouvoir ainsi s'organiser comme ils l'entendent selon les modalités qu'ils souhaitent.

---

<sup>1903</sup> Un investisseur étranger aura volontiers recours à un tribunal arbitral (Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements, London Court of International Arbitration, Cour permanente d'arbitrage entre autres) plutôt qu'à une juridiction d'Etat par peur d'impartialité de cette dernière. Tel fut le cas, par exemple, dans les affaires *Encana Corporation c/ République Equatorienne*, LCIA (No.UN3481), sentence sur la compétence rendue le 27 février 2004 ; *Occidental Exploration and Production Company c/ République équatorienne*, LCIA, (No.UN3467), sentence finale du 1er juin 2004 ; *Duke Energy Peru Investments No. 1 Ltd.c/ Pérou*, CIRDI (No. ARB/03/28), sentence sur la compétence du 1 février 2006 ; *Yukos Universal Ltd. c/ Russie*, Interim Award on Jurisdiction and Admissibility, PCA Case N° AA 227 du 30 nov. 2009

<sup>1904</sup> LOQUIN Eric, *Arbitrage commercial international*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 720, 1er mars 2021, §45

<sup>1905</sup> MULLER François, *Arbitrage ad hoc ou institutionnel ?*, Les Echos, 31 janv. 2014

<sup>1906</sup> LOQUIN Eric, *Arbitrage commercial international*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 720, 1er mars 2021, §45

1311. Par conséquent, la procédure d'arbitrage peut s'effectuer pour diverses situations. En matière fiscale, celle-ci est largement sollicitée et est d'ailleurs prévue par les Etats dans leurs relations inter-étatiques.

## **B) La promotion de l'arbitrage du litige fiscal international par la pratique des Etats**

1312. La possibilité de soumettre un litige fiscal à la justice arbitrale se voit consacrée dans les conventions fiscales sous l'impulsion de l'OCDE (1) ainsi que dans le cadre de l'Union européenne (2).

### 1. Le recours à l'arbitrage prévu dans le cadre des conventions fiscales sous l'impulsion de l'OCDE

1313. Les Etats standardisent ce mode de règlement des conflits en le consacrant au sein du modèle de Convention fiscale de l'OCDE (a). De plus, un tel recours se voit reconnaître une place grandissante dans les conventions bilatérales et multilatérales grâce au projet BEPS (b).

#### a) La modification du modèle de convention fiscale de l'OCDE

1314. L'OCDE a mis au point un modèle de convention fiscale. L'objectif d'une telle initiative est de proposer des solutions uniformes aux problèmes susceptibles de se présenter dans le domaine de la double imposition juridique internationale. L'article 25 de ce modèle octroie la possibilité pour les Etats de résoudre les difficultés ou dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention fiscale, par accord mutuel.

Néanmoins, le comité des affaires fiscales de l'OCDE considérait la procédure amiable comme insuffisante<sup>1907</sup>. Il a alors recommandé une révision du modèle de convention fiscale<sup>1908</sup>.

1315. En 2008, le Conseil de l'OCDE a effectué une mise à jour de celle-ci et a publié les modifications dans un rapport du 17 juillet 2008 intitulé « la mise à jour du modèle de

---

<sup>1907</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°85920, p. 1660

<sup>1908</sup> OCDE, *Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales* (adopté par le Comité des affaires fiscales), 30 janv. 2007

Convention fiscale »<sup>1909</sup>. Depuis, l'article 25 du modèle de convention fiscale s'est vu enrichi d'un cinquième paragraphe qui prévoit une possibilité de recours à l'arbitrage. Cela signifie que si aucun accord amiable a été trouvé, le recours à l'arbitrage est alors possible.

1316. La possibilité de déclencher la procédure arbitrale est subordonnée à la réunion de deux conditions : non seulement les négociations initiées dans le cadre de la procédure d'accord mutuel n'ont pas abouti dans les deux ans de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant mais en plus, le contribuable doit faire la demande d'une procédure arbitrale<sup>1910</sup>.

1317. Seule peut être soumise à l'arbitrage la détermination du montant des revenus, des dépenses ou des impôts attribuables à l'Etat<sup>1911</sup>.

1318. L'insertion de l'arbitrage dans le modèle de Convention fiscale a donc été fortement encouragé par l'OCDE et s'inscrit dans la pratique des Etats. En effet, les Etats prévoyaient déjà volontiers un tel recours dans leurs conventions avec d'autres pays.

De plus en plus de conventions fiscales bilatérales se sont effectivement vues assorties d'une clause compromissoire<sup>1912</sup>. Une clause compromissoire est une clause contractuelle en vertu de laquelle les parties s'engagent à exclure la compétence des tribunaux de l'État au profit du tribunal arbitral en cas de litige. Ce mécanisme est régi par le droit français au sein des articles 1442 à 1446 du Code de procédure civile. « *Les pays ont progressivement décidé d'élargir l'éventail des mécanismes disponibles aux sociétés et particuliers engagés dans des différends fiscaux transfrontaliers en acceptant la possibilité de recourir à l'arbitrage en cas d'échec des autres moyens visant la résolution des désaccords.* »<sup>1913</sup>.

---

<sup>1909</sup> OCDE, *Mise à jour 2008 du modèle de convention fiscale*, 18 juill. 2008

<sup>1910</sup> OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, Editions OCDE, Paris, 6 déc. 2018, art. 25

<sup>1911</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°86015, p. 1663

<sup>1912</sup> FOLEY Shane, *New treaty and protocols enter into force*, *International Tax Review*, 1er mars 2008, Vol. 18, n°2, p. 87

<sup>1913</sup> JESTIN Kévin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, *Juridictoria*, 2009, n°2, p. 84

1319. Les Etats-Unis utilisent beaucoup ce type de clause et ont inséré une clause compromissoire obligatoire dans plusieurs conventions fiscales telles que les conventions signées avec l'Allemagne<sup>1914</sup>, la Belgique<sup>1915</sup> et le Canada<sup>1916</sup>.

1320. Néanmoins, le recours à l'arbitrage en France reste restreint et ne se limite qu'à quelques conventions<sup>1917</sup>. C'est par exemple le cas de la convention fiscale franco-allemande<sup>1918</sup>, de la convention fiscale franco-suisse<sup>1919</sup>, de la convention fiscale franco-canadienne<sup>1920</sup>, de la convention fiscale franco-américaine<sup>1921</sup>, de la convention fiscale franco-kazakh<sup>1922</sup> et de la convention fiscale franco-britannique<sup>1923</sup>. La convention fiscale signée avec les Etats-Unis représente toutefois une avancée significative car la clause d'arbitrage y étant insérée est une clause obligatoire, contrairement aux autres conventions où la clause est facultative.

1321. Une évolution prochaine de l'intégration de la clause compromissoire dans les conventions fiscales est donc attendue. Le projet BEPS tente de progresser en la matière tant dans le cadre bilatéral que multilatéral.

#### b) Le recours à l'arbitrage dans le cadre des conventions fiscales dynamisé par le projet BEPS

1322. Le projet BEPS fait évoluer l'intégration de la clause compromissoire dans les conventions fiscales bilatérales et multilatérales.

---

<sup>1914</sup> Convention du 1er juin 2006

<sup>1915</sup> Convention du 27 nov. 2006

<sup>1916</sup> Convention du 17 sept. 2007

<sup>1917</sup> BOI-INT-DG-20-30-30 n°310 du 12 sept. 2012 ; PERDRIEL-VAISSIERE Hugues, *Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français*, dans Bertrand Castagnède et Daniel Gutmann (dir.), *L'Année Fiscale*, Presses Universitaires de France, 2003, p. 245

<sup>1918</sup> Convention du 21 juill. 1959, art. 25 A, (modifiée par l'avenant du 28 sept. 1989)

<sup>1919</sup> Convention du 9 sept. 1966, art. 27§5 (modifiée par l'avenant du 27 août 2009)

<sup>1920</sup> Convention du 2 mai 1975, art. 25§5 (modifiée par l'avenant du 30 nov. 1995)

<sup>1921</sup> Convention du 31 août 1994, art. 26§5 (modifiée par l'avenant du 13 janv. 2009)

<sup>1922</sup> Convention du 3 févr. 1998, art. 25§6

<sup>1923</sup> Convention du 19 juin 2008, art. 26§5 (modifiée par l'avenant du 19 juin 2008)

1323. D'une part, concernant les conventions fiscales bilatérales, le Rapport sur l'Action 14 du projet BEPS, intitulé « Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends »<sup>1924</sup>, constitue une autre avancée plus récente dans l'insertion de la clause compromissoire au sein des relations conventionnelles entre les Etats. En effet, l'arbitrage obligatoire y est prévu. Ainsi, en cas d'échec de la procédure amiable, les Etats auront non pas la possibilité, mais l'obligation de recourir à la justice arbitrale. Nombreux étaient les pays à soutenir ce projet<sup>1925</sup>.

1324. D'autre part, concernant les conventions fiscales multilatérales, il convient de rappeler qu'un instrument multilatéral a été élaboré grâce à l'Action 15 du projet BEPS<sup>1926</sup>. Celui-ci inclut la possibilité de recourir à l'arbitrage au sein de sa sixième partie. Dans le cadre de cette Convention multilatérale, l'OCDE a récemment publié 30 profils de pays appliquant l'arbitrage<sup>1927</sup>. Cette démarche a pour but de fournir des informations supplémentaires sur l'application de cette sixième partie. Chaque profil comprend les liens vers les accords des autorités compétentes conclus par chaque juridiction qui choisit d'appliquer la partie VI de la Convention pour en régir les modalités d'application, les listes de certaines réserves émises par ces juridictions ainsi que d'autres précisions que ces juridictions souhaitent rendre publiques sur leur position concernant l'arbitrage sous la Convention<sup>1928</sup>.

1325. Par conséquent, l'arbitrage est une procédure développée sous l'égide de l'OCDE. L'Union européenne apporte également sa pierre à l'édifice.

---

<sup>1924</sup> OCDE, *BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, 9 mars 2016

<sup>1925</sup> Ibid., p. 41, §62

<sup>1926</sup> Voir §2 de la Section 1 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 1 : *La dimension politique*

<sup>1927</sup> OCDE, *Publication par l'OCDE de 30 profils de pays appliquant l'arbitrage dans le cadre de la Convention multilatérale*, Communiqué, 25 mars 2021

<sup>1928</sup> Ibid.

## 2. Un mode de résolution alternatif des conflits encouragé par l'Union européenne

1326. Au niveau de l'Union européenne, il existe une convention européenne d'arbitrage. Conclue le 23 juillet 1990, cette convention institue la possibilité de recourir à une procédure d'arbitrage de manière facultative pour les Etats signataires si aucun accord n'a pu intervenir dans un délai de deux ans à la suite de l'ouverture de la procédure amiable. Cette possibilité n'était toutefois réservée qu'aux situations de prix de transfert. Initialement instaurée pour une durée de cinq ans, cette convention européenne a été modifiée par un protocole du 25 mai 1999 qui a permis sa reconduction automatique par période de cinq ans<sup>1929</sup>.

1327. Elle fait l'objet d'un code de conduite depuis 2004<sup>1930</sup>, révisé en 2009<sup>1931</sup>, ce qui a donné lieu à différents rapports et diverses recommandations de la Commission européenne. Ces remarques, non contraignantes, sont élaborées dans un objectif d'uniformisation et d'aide des Etats par la précision de points relatifs à l'application de la Convention.

1328. Par la suite, la directive du 10 octobre 2017<sup>1932</sup> concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux contribue à élargir le champ de la convention européenne d'arbitrage à l'ensemble des différends produisant une double imposition et résultant d'une interprétation ou d'une application non conforme des conventions fiscales relatives aux impôts sur le revenu et la fortune. Cette directive a été transposée en droit français par l'article 130 de la loi de finances pour 2019<sup>1933</sup>.

---

<sup>1929</sup> Conseil de l'UE, *Protocole modifiant la convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées - Acte final*, JO C 202/1, 16 juill. 1999

<sup>1930</sup> Conseil de l'UE, *Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées*, JO n° C 176/8, 28 juill. 2006

<sup>1931</sup> Conseil de l'UE, *Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées*, JO n° C 322/1, 30 déc. 2009

<sup>1932</sup> Directive (UE) 2017/1852 du Conseil (10 oct. 2017) : JOUE L 265/1 du 14 oct. 2017

<sup>1933</sup> LOI n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019 : JO n° 302 du 30 déc. 2018

1329. Les impôts visés par la Convention européenne sont l'IR et l'IS en France, ainsi que leurs équivalents étrangers<sup>1934</sup>.

1330. Par conséquent, le litige fiscal peut être résolu grâce à l'arbitrage. Moins lourde que la procédure judiciaire, la procédure arbitrale est vivement encouragée par les Etats, au point que son recours est prévu dans les conventions fiscales, tant au niveau de l'OCDE qu'au niveau européen.

1331. Néanmoins, l'arbitrage du litige fiscal se heurte à quelques difficultés.

## **§2 - Les limites de l'arbitrage du litige fiscal**

1332. Si le litige fiscal peut faire l'objet d'un arbitrage, l'ordre public s'oppose à ce recours. Une difficulté naît donc du fait que la matière fiscale relève essentiellement de l'ordre public (A). Une autre forme de règlement arbitral du litige serait donc plus appropriée en fiscalité (B).

### **A) L'ordre public fiscal, restriction à l'arbitrabilité du litige fiscal**

1333. L'ordre public, dont la notion mérite d'être définie (1), est un obstacle à l'épanouissement de la matière fiscale dans l'arbitrage (2).

#### **1. Une notion aux contours flous**

1334. L'ordre public, dont la notion n'est pas clairement définie (a), est connu sous deux composantes (b).

---

<sup>1934</sup> GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°86200, p. 1670

### a) La tentative de définition de l'ordre public

1335. « La notion d'ordre public est probablement l'une des notions juridiques les plus difficiles à définir et les tentatives de la doctrine pour aboutir à une formule satisfaisante ont rarement été couronnées de succès »<sup>1935</sup>.

1336. Aucun Code, ni aucun traité ou aucune convention ne donne une définition de l'ordre public. Cette tâche relève donc pleinement de la compétence de la doctrine et de la jurisprudence qui ont alors tenté de donner des éléments pour définir cette notion autant au niveau national, qu'international.

1337. En droit interne, l'étude de l'ordre public a notamment fait l'objet d'un travail du Professeur Philippe Malaurie qui affirme que « nul n'a jamais pu en définir le sens, chacun en vante l'obscurité et tout le monde s'en sert »<sup>1936</sup>. Cette citation démontre le mystère gravitant autour de la définition de la notion d'ordre public. Le professeur Philippe Malaurie avait recensé 22 propositions de définitions de l'ordre public. Pour n'en citer que quelques-unes, Planiol considérait par exemple qu'« une disposition est d'ordre public toutes les fois qu'elle est inspirée par des considérations d'intérêt général qui se trouveraient compromises si les particuliers étaient libres d'empêcher l'application de la loi »<sup>1937</sup>. Pour le Doyen Jean Carbonnier, « l'ordre public c'est plutôt une présence. Il appartiendra aux tribunaux de faire surgir cet ordre public en suspension, dans le droit positif, de lui faire prendre chair à partir des principes généraux, de valeurs non écrites »<sup>1938</sup>. De son côté, Teun Struycken définit l'ordre public comme les valeurs et les principes qui constituent le « noyau dur » d'un ordre

---

<sup>1935</sup> BOUDJELTI Taklith, *Le soi et le droit*, Terrain, n°66, Déc. 2016, §2

<sup>1936</sup> GAUTIER Marie, *L'ordre public*, dans Jean-Bernard Auby (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Dalloz, 2010, p. 317

<sup>1937</sup> MALAURIE Philippe, *Les contrats contraires à l'ordre public : Étude de droit civil comparé : France, Angleterre, URSS*, Matot-Braine, 1953, p. 261

<sup>1938</sup> CARBONNIER Jean, *Droit civil, tome 2 : Les biens, Les obligations*, Presses Universitaires de France, 2004, p. 2037

juridique<sup>1939</sup>. Selon Portalis, « le maintien de l'ordre public dans une société est la loi suprême »<sup>1940</sup>.

Globalement, le Professeur Philippe Malaurie considère ainsi qu'il s'agit du « bon fonctionnement des institutions indispensables à la collectivité »<sup>1941</sup>. Dans ce sens, le Professeur René Chapus définit la police administrative comme « une activité de service public qui tend à assurer le maintien de l'ordre public dans les différents secteurs de la vie sociale et cela autant que possible en prévenant les troubles qui pourraient l'atteindre sinon y mettre fin »<sup>1942</sup>. Par déduction, le principal objectif de la police administrative est donc de maintenir de l'ordre public. Cette mission démontre ainsi le rôle prépondérant de l'ordre public dans le bon fonctionnement d'une société. Raymond Odent souligne par ailleurs l'importance du respect de l'ordre public, notamment par le juge. En effet, selon lui, « si le juge saisi n'en tenait pas compte, il ne remplirait pas sa mission qui est de statuer en conformité des règles fondamentales de droit »<sup>1943</sup>. Aussi, le Professeur Christian Debouy rappelle que les moyens d'ordre public sont essentiels dans la procédure administrative contentieuse dans le sens où ils peuvent assouplir les règles procédurales parfois rigides et apportent, de ce fait, « un équilibre entre les prérogatives de l'administration et la faiblesse des requérants »<sup>1944</sup>. En effet, un moyen d'ordre public peut être présenté à chaque moment de l'instance et défie alors toutes les règles de procédure.

1338. Le juge ne fournit pas non plus de définition claire mais cite différents éléments permettant d'élaborer une liste non-limitative de la notion d'ordre public. Par exemple, l'ensemble des principes de justice universelle considérés dans l'opinion française comme doués de valeur internationale absolue appartiennent au champ de l'ordre public<sup>1945</sup>. Ces principes incluent notamment l'ensemble des droits ayant pour objectif la protection de la

---

<sup>1939</sup> STRUYCKEN Teun, *L'ordre public de la Communauté européenne*, dans Hélène Gaudemet-Tallon, *Vers de nouveaux équilibres entre ordres juridiques*, Dalloz, 2008, p. 621

<sup>1940</sup> PORTALIS Jean-Etienne-Marie, *Discours, rapports et travaux inédits sur le code civil*, Publiés par le vicomte Frédéric Portalis, Paris, Joubert, Librairie de la Cour de cassation, 1844, p. 160

<sup>1941</sup> MALAURIE Philippe, *L'ordre public et le contrat : étude de droit civil comparé, France, Angleterre, U.R.S.S*, Tome 1, Matot-Braine, 1953, p. 69, §99

<sup>1942</sup> CHAPUS René, *Droit administratif général*, Tome 1, 12e édition, Montchrestien, 1998, p. 641

<sup>1943</sup> ODENT Raymond, *Contentieux administratif*, Les cours de droit, Paris, 1978 [1960], p. 1205

<sup>1944</sup> DEBOUY Christian, *Les moyens d'ordre public dans la procédure administrative contentieuse*, Tome 9, Faculté de Droit de l'Université de Poitiers, Presses Universitaires de France, 1980, p. 10

<sup>1945</sup> Civ. 1e., 25 mai 1948, n°37.414, Lautour, D. 1948. 357

personne humaine et de sa dignité, les principes essentiels du droit français, les droits fondamentaux ainsi que les principes qui se rattachent aux fondements politiques, familiaux et sociaux de la société française<sup>1946</sup>.

1339. En droit international, la notion d'ordre public est polysémique. Tout comme en droit interne, la doctrine est unanime sur l'impossibilité de définir cette notion<sup>1947</sup>. La notion d'ordre public international peut désigner tant le fondement des mécanismes destinés à protéger les valeurs essentielles d'un ordre juridique (ordre public négatif), que le standard vis-à-vis duquel la conformité de la norme étrangère sera appréciée (ordre public positif)<sup>1948</sup>.

L'ordre public négatif protège l'ordre juridique français. En effet, en cas de conflit de lois, une règle détermine la loi française ou la loi étrangère comme la loi à appliquer. Si la loi étrangère est désignée, celle-ci s'appliquera uniquement si le résultat obtenu est compatible avec les valeurs fondamentales françaises. Si tel n'est pas le cas, la loi étrangère ne pourra pas être mise en œuvre<sup>1949</sup>.

L'ordre public positif s'exprime à travers l'application d'une loi de police par le juge, dont l'existence a été reconnue par la Cour internationale de Justice en 1958<sup>1950</sup>.

Une citation de Lord Burrough est particulièrement connue pour sa métaphore appuyant le caractère flou de la notion d'ordre public en droit international. Ce juge affirme que « l'ordre public, c'est enfourcher un cheval très fougueux dont on ne sait jamais où il vous transporte »<sup>1951</sup>.

1340. En tout état de cause, bien que l'ordre public soit une notion « sans contenu global philosophiquement ou même juridiquement déterminable »<sup>1952</sup>, on peut le définir comme

---

<sup>1946</sup> Cour de Cassation, *Rapport annuel 2013*, La Documentation française, p. 128

<sup>1947</sup> NOBOYET Marie-Laure et GEOUFFRE DE LA PRADELLE Géraud, *Droit international privé*, LGDJ, 2007, n°307

<sup>1948</sup> GUILLAUME Johanna, *Notion d'ordre public international*, JurisClasseur Civil Code, Fasc. 40, 2 mai 2018, §2

<sup>1949</sup> *Ibid.*, §3

<sup>1950</sup> CIJ, 28 nov. 1958, Boll, Rec. 1958 p. 55

<sup>1951</sup> Vient de l'anglais « public order is an unruly horse to ride and when once you get astride it you never know where it will carry you ». Voir De BELLEVILLE KATZENBACH Nicholas, *Conflicts on an unruly horse : reciprocal claims and tolerances in interstate and international law*, Yale Law Journal, vol 65, n°8, Juill. 1956, p. 1

<sup>1952</sup> LEMOULAND Jean-Jacques et HAUSER Jean, *Ordre public et bonnes moeurs*, Encyclopédie Dalloz, Répertoire de droit civil, Mars 2004, n° 2

englobant l'ensemble des règles d'intérêt général qui régissent la vie en société et qui sont garanties par l'Etat.

1341. En matière fiscale, le moyen d'ordre public occupe une place à part entière et le contentieux s'y rattachant est partagé entre le juge administratif et le juge judiciaire à raison de l'imposition contestée<sup>1953</sup>. En effet, le tribunal judiciaire est compétent en matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits tandis que le tribunal administratif est compétent en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées<sup>1954</sup>.

D'un côté, le juge judiciaire peut relever d'office des moyens d'ordre public mais doit avoir préalablement invité les parties à présenter leurs observations, comme l'exige l'article 16 du Code de procédure civile. La doctrine administrative précise la procédure applicable devant les différentes juridictions de l'ordre judiciaire<sup>1955</sup>.

De l'autre côté, le juge administratif a l'obligation de soulever lui-même un moyen d'ordre public. A défaut, il commettrait une erreur de droit<sup>1956</sup>. Il doit le soulever d'office dès lors qu'il ressort des pièces du dossier et qu'il est déterminant pour la solution du litige.

1342. Des réflexions autour d'un ordre public européen sont même nées. Cela est perçu comme une « bride commune, afin de préserver les États membres de l'Union de tendances congénitales à la déviation, à l'intérieur et en dehors de leurs frontières, comme s'il s'agissait de chevaux que leur élan pousse vers le précipice »<sup>1957</sup>. Cette considération, qui rappelle évidemment la métaphore de Lord Burrough, s'inscrit dans une logique de préservation d'une bonne organisation au sein de l'Union européenne et d'une bonne coordination entre les différents ordres juridiques. Cela démontre l'importance donnée à la notion d'ordre public.

---

<sup>1953</sup> BACHELIER Gilles, *Moyens d'ordre public*, JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 485, 20 juin 2020, §3

<sup>1954</sup> LPF, art. L. 199

<sup>1955</sup> BOI-CTX-JUD-10, BOI-CTX-JUD-20 et BOI-CTX-JUD-30, 12 sept. 2012

<sup>1956</sup> CE, 9e-10e ch., 15 avr. 2011, n° 320073, Neveu, JurisData n° 2011-0072403, Mentionné dans les tables du recueil Lebon

<sup>1957</sup> SCANDAMIS Nikos, *Le paradigme de la gouvernance européenne*, Bruylant, 2009, p. 49

1343. Le concept d'ordre public est donc, certes, flou dans sa définition mais ses deux lignes directrices restent clairement lisibles.

#### b) Les deux types d'ordre public

1344. Il existe deux types d'ordre public : l'un intéresse la protection des intérêts relatifs à l'État, à la famille et à la morale, tandis que l'autre concerne les échanges de biens et de services.

1345. L'ordre public politique et morale assure la protection des intérêts relatifs à l'État, à la famille et à la morale<sup>1958</sup>.

En matière de défense de l'Etat, les règles d'ordre public englobent celles relatives à l'organisation et au fonctionnement de l'État.

Concernant la défense de la famille, les règles d'ordre public englobent celles qui touchent à l'organisation et à la structuration de la famille.

Concernant la défense de la morale, les règles d'ordre public englobent celles relatives à la personne humaine et sa liberté individuelle. Ainsi, l'article 16 du Code civil qui garantit le respect de l'être humain dès le commencement de sa vie, est une règle d'ordre public. Il en est de même pour certaines déclarations consacrant les libertés fondamentales, telles que la DDHC, la Charte des droits fondamentaux ou la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme par exemple.

1346. Concernant l'ordre public économique, celui-ci est relatif aux échanges de biens et de services. Jean Carbonnier propose une sous-classification en distinguant l'ordre public de direction et l'ordre public de protection<sup>1959</sup>.

D'un côté, l'ordre public de direction vise à assurer le bon fonctionnement des échanges de biens et de services. De ce fait, toute convention pouvant avoir pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence est par exemple contraire à l'ordre public<sup>1960</sup>. Les règles de droits qui relèvent de l'ordre public de direction ne confèrent « aucun droit

---

<sup>1958</sup> BAMDE Aurélien, *La notion d'ordre public*, Le Droit dans tous ses états, 24 févr. 2017

<sup>1959</sup> CARBONNIER Jean, *Droit civil, tome 4 : Les obligations*, Presses Universitaires de France, 2000, p. 141

<sup>1960</sup> Cass. com., 26 mai 1992, n°90-19.295, JurisData n° 1992-001184, Publié au Bulletin

subjectif mais imposent des sujétions que les parties ne peuvent écarter »<sup>1961</sup>. L'ordre public fiscal fait partie de cet ordre public de direction.

De l'autre côté, l'ordre public de protection vise à assurer le respect des droits de la partie jugée faible au contrat. Tel est le cas par exemple d'un consommateur ou d'un profane face à un professionnel ou encore d'un locataire face à un bailleur.

1347. Par conséquent, l'ordre public rassemble les règles auxquelles n'importe quelle convention ne peut déroger. Néanmoins, « dans le domaine fiscal l'ordre public a toutefois une connotation très particulière et très rares sont les législations permettant, dans l'ordre interne, l'arbitrabilité du litige fiscal »<sup>1962</sup>. Par conséquent, il convient d'étudier l'impact de l'ordre public sur l'arbitrage en matière fiscale.

## 2. L'incidence de l'ordre public sur l'arbitrabilité du litige fiscal

1348. Pour certains, l'arbitrabilité du litige fiscal n'est pas restreinte du fait du caractère d'ordre public rattaché à la matière fiscale (a). Toutefois, une incompatibilité entre les termes de fiscalité et d'arbitrage se dégage majoritairement sur le fondement de l'ordre public (b).

### a) Une doctrine minoritaire en faveur de l'absence d'impact de l'ordre public sur l'arbitrabilité du litige fiscal

1349. En droit français, le concept d'arbitrabilité est étroitement lié à la notion d'ordre public<sup>1963</sup>. L'ordre public n'est certes pas défini dans les textes mais ils sont néanmoins cités comme l'élément inviolable. Par exemple, l'article 6 du Code civil dispose qu'« on ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l'ordre public et les bonnes mœurs ». La rédaction de ces textes laisse penser que le recours à l'arbitrage serait prohibé dès lors que le conflit mettrait en jeu une disposition d'ordre public. De telles règles, qui ont pour

---

<sup>1961</sup> LOQUIN Eric, *Arbitrage : instance arbitrale*, JurisClasseur Procédure civile, Fasc. 1800-70, 29 juill. 2020, §90

<sup>1962</sup> JESTIN Kévin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria, 2009, n°2, p. 92

<sup>1963</sup> Ibid., p. 79

but de veiller au respect d'intérêts supérieurs de la société, sont dites effectivement trop importantes peut être soustraites aux arbitres<sup>1964</sup>.

1350. Toutefois, le juge civil s'était prononcé sur ce sujet et avait, dès le siècle dernier, considéré dans sa jurisprudence que l'arbitrage ne peut être exclu en raison de son lien avec une matière d'ordre public<sup>1965</sup>.

1351. Cette doctrine minoritaire est susceptible de s'expliquer par le fait que tout différend fiscal n'oppose pas nécessairement l'Etat à un contribuable. En effet, certains litiges ne concernent pas les contentieux fiscaux mais visent l'exécution d'un contrat à objet fiscal. C'est par exemple le cas lorsque deux parties concluent un contrat et y prévoient les modalités de la charge d'un impôt<sup>1966</sup>. Deux affaires dans ce sens méritent d'être étudiées.

1352. La première affaire concerne un litige sur un contrat de travaux conclu entre une société belge et une société algérienne. En l'espèce, le contrat prévoyait que les impôts seraient payés par la société algérienne. Un redressement ayant été pratiqué à l'encontre de la société belge, cette dernière réclame alors à l'arbitre d'obtenir la réparation du préjudice par la société algérienne. L'arbitre a prononcé sa sentence le 26 août 1988 et a considéré que la société algérienne n'était pas tenue de réparer le préjudice subi par la société belge mais elle devait toutefois rembourser le reste dû à l'administration fiscale<sup>1967</sup>.

1353. La seconde affaire concerne un contrat de travaux conclu entre une société italienne et une société algérienne. Dans ce contrat, une clause prévoyait que la société algérienne était redevable des impôts dus à l'administration fiscale locale. Néanmoins, celle-ci n'a pas réglé ses impôts. La société italienne s'en est chargée à la suite d'un redressement et demande alors le

---

<sup>1964</sup> LOQUIN Eric, *Conventions d'arbitrage - Conditions de fond - Litige arbitral*, JurisClasseur Procédure civile, Fasc. 1800-50, 23 mars 2021, §23

<sup>1965</sup> Cass. com., 29 nov. 1950, Tissot, D. 1951, p. 170

<sup>1966</sup> XU Chen, *La jurisprudence arbitrale relative à la fiscalité en droit des investissements*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne, 2011, p. 14

<sup>1967</sup> Ibid., p. 14

remboursement de cette somme. L'arbitre se prononce le 6 août 1993<sup>1968</sup> et estime que la société algérienne est tenue de rembourser l'intégralité de la somme payée par la société italienne.

1354. Par conséquent, certes, le litige porte sur une question fiscale, mais le litige réside avant tout dans la matière contractuelle<sup>1969</sup>. Ainsi, il n'y a ici pas d'obstacle à arbitrer un litige à objet fiscal.

1355. Des difficultés se rencontrent toutefois dans le cadre d'un litige fiscal se rattachant non pas à l'exécution d'un contrat mais à un véritable contentieux fiscal.

#### b) La majorité, partisane d'un effet de frein sur l'arbitrabilité du litige fiscal

1356. Comme le suggère le professeur Pascal Ancel, « il existe, au sein de l'immense nébuleuse des règles d'ordre public, un noyau dur, un petit nombre de questions qui doivent être soustraites aux arbitres et réservées aux juridictions étatiques »<sup>1970</sup>. Ce noyau dur, c'est la fiscalité.

1357. Les contentieux fiscaux opposent un contribuable et l'administration fiscale à propos de l'impôt. L'imperium de l'Etat<sup>1971</sup> est alors en jeu. C'est pour cela que les Etats se montrent frileux pour confier un tel litige à des personnes privées<sup>1972</sup>.

1358. En droit français, il est effectivement considéré que les litiges fiscaux relèvent de trop près les intérêts publics pour être soumis à l'appréciation d'un arbitre. Cette position explique celle de Kévin Jestin qui affirme que « rapprocher l'arbitrage au domaine fiscal reste cependant

---

<sup>1968</sup> Sentence CCI n° 6754 du 26 août 1993, Recueil des sentences arbitrales de la CCI : 1991- 1995, Paris, 1997, pages 600 à 603

<sup>1969</sup> XU Chen, *La jurisprudence arbitrale relative à la fiscalité en droit des investissements*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne, 2011, p. 14

<sup>1970</sup> ANCEL Pascal, *Arbitrage et ordre public fiscal*, Revue de l'arbitrage, 2001, n° 2, p. 277

<sup>1971</sup> L'État investit le juge de deux types de pouvoirs : la « juridictio » (pouvoir de rendre des jugements pour résoudre des conflits, compétence qu'il partage avec l'arbitre) et l'« imperium » (pouvoir de donner des ordres de disposer de la force publique, d'ordonner des saisies et des astreintes). L'imperium est un pouvoir de nature régaliennne dont ne dispose pas l'arbitre puisque ce dernier tient ses pouvoirs non pas de l'État mais du fait de la seule volonté des parties.

<sup>1972</sup> XU Chen, *La jurisprudence arbitrale relative à la fiscalité en droit des investissements*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne, 2011, p. 1

un exercice périlleux car la fiscalité révèle l'une des prérogatives essentielles de l'Etat, à savoir celle de lever et collecter l'impôt »<sup>1973</sup>. Ces barrières s'expliquent par le fait qu'en fiscalité, les règles « ne statuent pas sur des droits subjectifs, dont on pourrait ou non disposer, mais ont pour objet d'organiser les rapports de l'individu et de la collectivité »<sup>1974</sup>.

1359. De ce fait, la fiscalité demeure une matière intéressant « trop » l'ordre public et s'oppose alors à toute forme d'arbitrage en guise de règlement de litiges. Cela conduit nécessairement à la rareté de la jurisprudence arbitrale en matière fiscale<sup>1975</sup>.

1360. Par conséquent, la notion d'ordre public est donc un ensemble de règles qui permettent le bon fonctionnement d'une société et auxquelles on ne peut déroger.

Cette notion fait couler beaucoup d'encre du fait de son incompatibilité avec la fiscalité en matière d'arbitrage en France. Le principe tend à la prohibition de l'arbitrage du litige fiscal en France. Ainsi, une forme appropriée de l'arbitrage à la fiscalité pourrait peut-être faciliter la reconnaissance de l'arbitrage comme un mode de règlement des différends en matière fiscale.

## **B) Le développement d'une autre forme d'arbitrage plus appropriée pour le droit fiscal**

1361. Un type spécifique d'arbitrage, né aux Etats-Unis (1), s'avère être adapté à la matière fiscale (2).

### 1. Un mécanisme américain largement répandu

1362. Une forme d'arbitrage a vu le jour pour régler des différends dans le cadre sportif (a) avant de se développer dans d'autres domaines (b).

---

<sup>1973</sup> JESTIN Kévin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria, 2009, n°2, p. 74

<sup>1974</sup> Ibid., p. 277

<sup>1975</sup> MANCIAUX Sébastien, *Changement de législation fiscale et arbitrage international*, Transnational Dispute Management, vol 2, n°3, Juin 2005, p. 3, §5

a) Une forme d'arbitrage initialement réservée aux conflits nés du marché du talent sportif

1363. L'« arbitrage baseball »<sup>1976</sup>, appelé également « arbitrage de la dernière offre »<sup>1977</sup>, était initialement utilisé pour le règlement de conflits intervenant dans le cadre de la négociation du contrat des sportifs aux Etats-Unis.

1364. Lorsque les négociations salariales ont échoué entre les parties (joueur et club), le mécanisme de l'arbitrage baseball peut alors être déclenché. Les parties soumettent chacune une proposition de résolution et une note de position à la commission d'arbitrage. La commission d'arbitrage, de son côté, est tenu de choisir une des propositions des parties et ne peut pas prononcer sa propre solution<sup>1978</sup>. L'arbitrage baseball consistant à trancher le litige en faveur d'une des solutions présentées par les parties, l'arbitre n'a donc aucune marge de manoeuvre.

Cela incite les parties à proposer une solution raisonnable<sup>1979</sup> pour avoir le plus de chance que celle-ci soit retenue. En effet, la commission a tendance à rejeter plus facilement une proposition trop agressive. D'ailleurs, cet avantage est rappelé par le juge Laramée, juge à la Cour du Québec, dans une affaire opposant l'entreprise Goodyear Canada au Syndicat des métallurgistes unis d'Amérique en 2005. Il affirme effectivement qu'« en vertu de la formule Final Offer Arbitration, l'absence de tout compromis dans l'offre finale d'une partie augmente considérablement son risque de voir retenue l'offre de l'autre »<sup>1980</sup>.

1365. Dans une affaire, un juge arbitral avait comparé ce type d'arbitrage au jeu de la roulette russe du fait d'un résultat sans appel : lors du prononcé de la sentence, il y a un grand gagnant et un grand perdant<sup>1981</sup>.

---

<sup>1976</sup> Provient de l'anglais « baseball arbitration »

<sup>1977</sup> Provient de l'anglais « final offer arbitration »

<sup>1978</sup> GOUTHIERE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, n°86025, p. 1664

<sup>1979</sup> Provient de l'anglais « last best offer »

<sup>1980</sup> PERREAULT Marie-Claude, BEAUDET Eve et BOUCLIN Lyneviève, *L'arbitrage baseball au Québec : qu'en est-il ?*, CRHA, 22 janv. 2006

<sup>1981</sup> Ibid.

1366. Si cette pratique d'arbitrage concernait uniquement les négociations de contrats de sportifs, le mécanisme s'est ensuite appliqué dans de nouveaux secteurs.

b) L'extension progressive du mécanisme à d'autres domaines

1367. Par la suite, l'arbitrage baseball s'est étendu au règlement des conflits dans divers domaines tels que les assurances<sup>1982</sup> mais également en matière de transport, de droit du travail, de droit boursier de droit de la propriété intellectuelle ainsi que pour le passif environnemental et pétrolier<sup>1983</sup>.

1368. A titre d'exemple, l'arbitrage baseball a été retenu comme mode de règlement de conflits dans le cas du litige concernant la dépollution d'un site chimique afin d'en déterminer le responsable<sup>1984</sup>. Cette même pratique a été utilisée en matière pétrolière pour résoudre le litige relatif aux royalties dues à l'Etat de l'Alaska<sup>1985</sup>. Un litige ayant opposé la compagnie aérienne Air Canada à ses employés à propos d'une convention collective a également été tranché grâce à l'arbitrage baseball<sup>1986</sup>.

1369. Aujourd'hui, il est même courant d'introduire des clauses d'arbitrage baseball dans des pactes d'actionnaires<sup>1987</sup>.

1370. En dehors de ces différents secteurs, la clause baseball se voit également utilisée dans le cadre de contentieux fiscaux.

---

<sup>1982</sup> FREYER Dana et MITROVIC Laurence, *L'arbitrage baseball, un mode original de règlement alternatif des différends*, Les Echos, 28 mai 2001

<sup>1983</sup> BARONI Anne-Gaëlle, *L'offre-finale baseball : un mécanisme arbitral particulier et utile*, Mémoire de Master 1, Faculté de droit de l'Université de Montréal, Année universitaire 2012-2013, p. 3 ; JESTIN Kevin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria, 2009, n°2, p. 76 et 77

<sup>1984</sup> FREYER Dana et MITROVIC Laurence, *L'arbitrage baseball, un mode original de règlement alternatif des différends*, Les Echos, 28 mai 2001

<sup>1985</sup> Ibid.

<sup>1986</sup> *Air Canada : un arbitre fédéral tranche en faveur du transporteur*, Le Devoir, 18 juin 2012

<sup>1987</sup> FREYER Dana et MITROVIC Laurence, *L'arbitrage baseball, un mode original de règlement alternatif des différends*, Les Echos, 28 mai 2001

## 2. L'ouverture de l'arbitrage de la dernière offre à la matière fiscale

1371. Ce type d'arbitrage s'utilise dans le cas de contentieux fiscaux (a) mais reste toutefois rare (b).

### a) Un intérêt réel dans cette pratique en fiscalité

1372. L'arbitrage et la fiscalité sont traditionnellement deux disciplines distinctes et incompatibles. Pourtant, la mondialisation tend à rapprocher ces deux notions. Dans le cadre de la concurrence fiscale étatique, il est important pour les Etats de se montrer souples quant au règlement des conflits.

1373. Si tout litige fiscal ne peut être résolu grâce à l'arbitrage, l'arbitrage baseball se présente comme une forme d'arbitrage spécifique susceptible d'être envisagée en matière fiscale car il sera plus approprié notamment pour la double imposition<sup>1988</sup>.

### b) Le caractère exceptionnel de la procédure d'arbitrage fiscal

1374. L'arbitrage du contentieux fiscal, établi dans les années 1990, se pratique principalement aux Etats-Unis et demeure prohibé en France.

La procédure d'arbitrage baseball a été utilisée pour la première fois en fiscalité en 1993 dans l'affaire opposant l'administration fiscale américaine et le groupe Apple Computer Inc. Ce contentieux concernait les prix de transfert pratiqué par le groupe avec une filiale située à Singapour durant trois années. En l'espèce, le tribunal arbitral a tranché le litige en faveur de l'administration fiscale<sup>1989</sup>.

1375. L'utilisation de la procédure d'arbitrage en matière fiscale demeure toutefois marginale. En effet, l'organisation américaine « American Arbitration Association » qui oeuvre en faveur

---

<sup>1988</sup> XU Chen, *Les contentieux fiscaux devant l'arbitre*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne, 2018, Résumé

<sup>1989</sup> LE GALL Jean-Pierre, *Fiscalité et arbitrage*, *Revue de l'arbitrage*, 1994, n° 1, pages 1 à 38

du règlement extrajudiciaire des litiges, a comptabilisé seulement douze demandes d'arbitrage entre 1993 et 2009<sup>1990</sup>.

### **Conclusion de la Section**

1376. L'arbitrage est un mode alternatif de règlement des conflits. En matière fiscale, la fréquence et la possibilité de son recours varient dans le monde.

1377. A l'échelle internationale, l'Union européenne et l'OCDE développent l'arbitrage fiscal et le vantent comme un moyen efficace pour résoudre les conflits de droit fiscal. Aujourd'hui, de plus en plus d'Etats prévoient le règlement de leurs différends internationaux par la justice privée.

1378. Au niveau interne, le bilan diffère et notamment en France où, à la différence des Etats-Unis, l'ordre public s'affirme comme un véritable obstacle à la résolution des litiges fiscaux par la voie arbitrale. Son recours pourrait pourtant s'affirmer comme une force nationale dans le cadre de la concurrence fiscale étatique.

1379. Ainsi, le recours à l'arbitrage aux fins de résoudre un conflit fiscal demeure controversé. La répression par la justice étatique apparaît plus efficace.

### **Section 2 : Le recours plus commun aux juridictions étatiques**

1380. Les juridictions étatiques s'opposent aux juridictions privées dans le sens où la justice étatique présente un caractère public et renvoie aux juridictions d'un Etat. Comprenant les juridictions judiciaires et administratives, la justice étatique tranche un litige et peut assortir sa décision d'une sanction.

1381. S'il est légitime de s'interroger sur la répression de la politique des Etats (§1), il apparaît que le comportement déloyal du contribuable soit finalement la véritable cible des poursuites judiciaires (§2).

---

<sup>1990</sup> JESTIN Kévin, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria, 2009, n°2, p. 79

## **§1 - La sanction du dumping fiscal**

1382. Le dumping fiscal se définit comme une « pratique consistant, pour un État, à adopter une législation fiscale moins contraignante que celle d'États concurrents afin d'attirer les entreprises étrangères et les capitaux étrangers »<sup>1991</sup>. Un dumping n'est pas illégal en lui-même mais il peut être sanctionné si plusieurs conditions sont réunies (A). Un accord de l'OMC, dit « Accord anti-dumping », promeut des mesures anti-dumping pour rétablir les bases d'une égalité de traitement entre tous les acteurs. Il exclut toutefois la fiscalité de son champ d'application. En matière fiscale, les conditions de sanction sont autres et s'orientent vers le critère de loyauté. Une épée de Damoclès domine alors le contribuable en matière fiscale dans le sens où s'il fait preuve de déloyauté, il est sanctionné. Il doit alors se montrer vigilant (B).

### **A) Les critères de sanction du dumping**

1383. Le dumping n'est sanctionné que s'il y a un dommage (1) et une plainte (2).

#### **1. Un dommage causé par le dumping**

1384. Un dommage, dont la notion est susceptible de se rapprocher du terme de « préjudice » (a), doit présenter divers critères pour faire l'objet d'une sanction (b).

##### **a) Le rapprochement nuancé avec la notion de « préjudice »**

1385. Dans le langage courant et la pratique judiciaire, les termes « dommage » et « préjudice » sont de parfaits synonymes. Le Professeur René Chapus affirme effectivement qu'« il n'y a aucune différence à faire entre ces termes »<sup>1992</sup>.

1386. Les définitions de ces deux notions confortent d'ailleurs cette confusion. En effet, le dommage est défini comme le « préjudice porté à quelqu'un (corporellement ou moralement),

---

<sup>1991</sup> *Vocabulaire de l'économie et des finances (liste de termes, expressions et définitions adoptés)*, JO n°181 du 5 août 2016, Texte n° 138, NOR : CTNX1619142K

<sup>1992</sup> CHAPUS René, *Responsabilité publique et responsabilité privée - Les influences réciproques des jurisprudences administrative et judiciaire*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université Paris Sud, 1952, p. 400

à ses biens par le fait d'un tiers »<sup>1993</sup> et le « dégât matériel causé à quelqu'un ou quelque chose »<sup>1994</sup> tandis que le préjudice s'affirme comme l' « atteinte portée aux droits, aux intérêts, au bien-être de quelqu'un, du fait d'un tiers »<sup>1995</sup> et un tort à autrui « au préjudice de sa parole, son honneur, sa réputation »<sup>1996</sup>. Ces définitions se regroupent et renvoient à des concepts similaires. La synonymie entre les deux notions est particulièrement partagée par les privatistes<sup>1997</sup>.

1387. Néanmoins, une partie de la doctrine se prononce en faveur d'une distinction entre ces deux termes. Cette différence est particulièrement promue par les publicistes<sup>1998</sup>.

1388. D'une part, le dommage consiste en « toute atteinte à l'intégrité d'une chose, d'une personne, d'une activité ou d'une situation »<sup>1999</sup>. Ainsi, un caractère objectif se dégage de la notion de dommage : ce dernier est « perceptible indépendamment de l'idée que peut s'en faire la personne qui en est victime et des conséquences diverses qu'il peut avoir pour elle »<sup>2000</sup>. Il

---

<sup>1993</sup> Dommage, dans Le Larousse accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/dommage/26399> [consulté le 22 avr. 2021]

<sup>1994</sup> Dommage, dans Le Littré accessible sur <https://www.littre.org/definition/dommage> [consulté le 14 juill. 2021]

<sup>1995</sup> Préjudice, dans Le Larousse accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/prejudice/63515> [consulté le 22 avr. 2021]

<sup>1996</sup> Préjudice dans Le Littré accessible sur <https://www.littre.org/definition/prejudice> [consulté le 14 juill. 2021]

<sup>1997</sup> MAZEAUD Henri et LÉON et CHABAS François, *Leçons de droit civil*, Tome 2, Volume 1, Obligations, Montchrestien, 9e édition, 1998, n° 407 ; MARTY Gabriel et RAYNAUD Pierre, *Droit civil, Les obligations*, Tome 1, Les sources, Sirey, 2e édition, 1961, n° 421 ; STARCK Boris, ROLAND Henri et BOYER Laurent, *Obligations 1, Responsabilité délictuelle*, Litec, 5e édition, 1996, n° 95

<sup>1998</sup> PAILLARD Christine, *Faut-il distinguer le dommage et le préjudice ? : point de vue publiciste*, Responsabilité civile et assurances n° 3, Mars 2010, dossier 4 ; BENOIT Francis-Paul, *Essai sur les conditions de la responsabilité en droit public et privé (problèmes de causalité et d'imputabilité)*, JCP G (La Semaine Juridique), 1957, n° 1351 ; SOUSSE Marcel, *La notion de réparation de dommages en droit administratif français*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Paris, Tome 174, 1994 ; POIROT-MAZERES Isabelle, *La notion de préjudice en droit administratif français*, Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger, 1997 ; CORMIER Christine, *Le préjudice en droit administratif français. Etude sur la responsabilité extra-contractuelle des personnes publiques*, LGDJ, Paris, Bibliothèque de droit public, Tome 228, 2002 ; CADIET Loïc, *Le préjudice d'agrément*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Poitiers, 1983 ; ROUXEL Sylvie, *Recherche sur la distinction du dommage et du préjudice*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Grenoble, 1994

<sup>1999</sup> BENOIT Francis-Paul, *Essai sur les conditions de la responsabilité en droit public et privé (problèmes de causalité et d'imputabilité)*, JCP G (La Semaine Juridique), 1957, n° 1351

<sup>2000</sup> PONTIER Jean-Marie, *Le dommage et le préjudice*, dans le cadre du colloque du Sénat *Vers de nouvelles normes en droit de la responsabilité publique*, Paris, 11 et 12 mai 2001

s'agit effectivement d'un « fait brut originaire, objectif, facilement identifiable qui peut n'atteindre personne »<sup>2001</sup>. Le dommage apparaît donc comme « la lésion, l'atteinte, celle des corps (dommage corporel), des choses (dommage matériel), des sentiments (dommage moral) »<sup>2002</sup>.

1389. D'autre part, le préjudice est « constitué par un ensemble d'éléments qui apparaissent comme les diverses conséquences découlant du dommage à l'égard de la victime de celui-ci »<sup>2003</sup>. Le préjudice serait perçu comme une notion subjective du fait de répercussions « découlant du dommage à l'égard de la victime »<sup>2004</sup>. En effet, liée à la victime, la notion de préjudice marque clairement la lésion d'un droit subjectif : une personne juridique est lésée dans ses prérogatives juridiques<sup>2005</sup>.

1390. De ce fait, le dommage renvoie à une notion de fait provoquant une atteinte matérielle. A l'inverse, le préjudice, notion de droit, est constitué par une atteinte à un intérêt juridiquement protégé et découle alors des conséquences de la lésion sur la personne de la victime<sup>2006</sup>.

1391. Parmi les partisans de la distinction entre les deux termes de « dommage » et de « préjudice », certains estiment que la notion de dommage est certes plus large que la notion de préjudice, mais qu'aucune conséquence ne découle de cette distinction<sup>2007</sup>.

---

<sup>2001</sup> POIROT-MAZERES Isabelle, *La notion de préjudice en droit administratif français*, Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger, 1997, p. 521

<sup>2002</sup> LE TOURNEAU Philippe, dans Philippe Stoffel-Munck (dir.), *Droit de la responsabilité et des contrats*, Dalloz action, 7e édition, 2008, n° 1309

<sup>2003</sup> BENOIT Francis-Paul, *Essai sur les conditions de la responsabilité en droit public et privé (problèmes de causalité et d'imputabilité)*, JCP G (La Semaine Juridique), 1957, n° 1351

<sup>2004</sup> Ibid.

<sup>2005</sup> POUPARD Myriam, *La distinction entre le dommage et le préjudice*, Revue juridique de l'Ouest, 2005, n° 2, p. 203

<sup>2006</sup> ROUXEL Sylvie, *Recherche sur la distinction du dommage et du préjudice*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Grenoble, 1994, p. 11 ; OLLARD Romain, *La distinction du dommage et du préjudice en droit pénal*, Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, vol 3, n°3, 2010, p. 561 et 562

<sup>2007</sup> COLLIARD Claude-Albert, *Le préjudice dans la responsabilité administrative*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université d'Aix-en-Provence, Dalloz, 1938, p. 9 et 10 ; FABRE-MAGNAN Muriel, *Droit des obligations, 2 : responsabilité civile et quasi-contrats*, Presses Universitaires de France, Themis, 4ème édition, Paris, 2019, p. 131 ; VINEY Geneviève et JOURDAIN Patrick, *Traité de droit civil. Les conditions de la responsabilité*, LGDJ, 3e édition, 2006

1392. En revanche, pour d'autres, la différence existant entre les deux notions engendre des conséquences juridiques<sup>2008</sup>. Les conséquences que peuvent provoquer la distinction entre « dommage » et « préjudice » se matérialisent particulièrement en matière extracontractuelle.

En effet, en matière extracontractuelle, le dommage et le préjudice sont deux fondements possibles de la réparation. Le préjudice en demeure la source de principe et le dommage, celle d'exception<sup>2009</sup>.

En principe, la réparation d'un dommage est subordonnée à l'existence d'un préjudice. En effet, « la seule existence objective d'un dommage ne suffit pas à entraîner une obligation de réparation à la charge de son auteur ou de la collectivité. Il est nécessaire pour cela que le dommage ait atteint, directement ou indirectement, une personne, dans son patrimoine matériel, moral, social ou dans ses affections »<sup>2010</sup>.

De manière exceptionnelle, l'intervention du droit pour réparer un dommage n'est conditionnée à aucun préjudice. Le dommage se suffit à lui-même mais cette hypothèse n'est réservée qu'à certains cas, tels que le dommage écologique pur par exemple<sup>2011</sup>.

1393. Il convient de souligner que le préjudice peut être subi tant par une personne physique que par une personne morale. Ainsi, un Etat peut être victime d'un préjudice. Dans le cas de la concurrence fiscale étatique, un Etat peut perdre l'opportunité d'attirer des agents économiques sur son territoire, ce qui se traduit sous la forme de préjudice matériel. En effet, un manque à gagner se dégage clairement de l'absence d'établissement de bases fiscales sur le territoire d'un

---

<sup>2008</sup> BENOIT Francis-Paul, *Essai sur les conditions de la responsabilité en droit public et privé (problèmes de causalité et d'imputabilité)*, JCP G (La Semaine Juridique), 1957, n° 1351 ; CADIET Loïc, *Le préjudice d'agrément*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Poitiers, 1983, n° 34 s. ; ROUXEL Syvie, *Recherche sur la distinction du dommage et du préjudice*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'université de Grenoble, 1994 ; PRADEL Xavier, *Le préjudice dans le droit civil de la responsabilité*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, Tome 415, 1995, n° 15 ; CARBONNIER Jean, *Droit civil, Tome 2 : Les obligations*, Presses Universitaires de France, Quadridge, 22e édition, 2004, vol 2, n° 1121 ; GRACIA Jean-Luc, *L'atteinte à la propriété. Contribution à la distinction du dommage et du préjudice*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'université de Pau, 2007 ; BLOCH Cyril, *La cessation de l'illicite. Recherche sur une fonction méconnue de la responsabilité civile extracontractuelle*, Nouvelle bibliothèque des thèses, Tome 71, Dalloz, 2008, n°120 ; LE TOURNEAU Philippe, dans Philippe Stoffel-Munck (dir.), *Droit de la responsabilité et des contrats*, Dalloz action, 7e édition, 2008, n° 1309

<sup>2009</sup> Ibid., p. 203

<sup>2010</sup> POIROT-MAZERES Isabelle, *La notion de préjudice en droit administratif français*, Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger, 1997, p. 536

<sup>2011</sup> POUPARD Myriam, *La distinction entre le dommage et le préjudice*, Revue juridique de l'Ouest, 2005, n° 2, p. 215

Etat. Un investisseur qui s'installe en France payera ses impôts dans ce pays, investira dans ce même Etat, créera de l'emploi et participera nécessairement à l'économie française.

1394. Ce préjudice pourrait alors être réparé. Encore faut-il que ce préjudice soit reconnu comme direct, personnel et certain.

b) L'exigence d'un caractère direct, personnel et certain

1395. Pour qu'un dumping soit sanctionné, le dommage causé par celui-ci doit remplir 3 conditions : il doit être direct, personnel et certain<sup>2012</sup>.

1396. Le caractère direct du dommage signifie que le préjudice doit en principe être immédiat.

Du fait de la concurrence fiscale étatique et des différents taux et avantages proposés par les Etats, les agents économiques choisissent effectivement de s'établir dans une juridiction où la fiscalité, entre autres, est avantageuse pour eux.

Ainsi, le dumping fiscal peut être un facteur de préjudice direct pour un Etat.

1397. Le dommage est personnel dès qu'il est subi personnellement par une personne ou par une collectivité de personnes. D'ailleurs, « seule la personne qui a subi le dommage peut en réclamer réparation »<sup>2013</sup>.

Dans le cas d'une personne morale de droit public comme un Etat, c'est l'Etat lui-même mais également la population qui subissent le dommage. En effet, d'une part, l'Etat subit un préjudice du fait du manque à gagner en matière de recettes fiscales car c'est lui qui collecte l'impôt. D'autre part, la charge de l'impôt se déplace sur les bases fiscales immobilières. Cette mutation leur est ainsi néfaste puisqu'elle a pour effet d'alourdir l'impôt dû.

Ainsi, le préjudice subi par un Etat du fait du dumping fiscal est personnel.

---

<sup>2012</sup> AL MDAGHO Almokhtar, *La notion de dommage causé par le dumping selon les Accords de l'OMC*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Tours, 2014, p. 93

<sup>2013</sup> CARBONNIER Jean, *Droit civil, tome 2 : Les biens, Les obligations*, Presses Universitaires de France, 2004, p. 2395 ; BACACHE-GIBEILI Mireille, *Les Obligations - La Responsabilité civile extracontractuelle*, Economica, Paris, 2007, 1<sup>e</sup> édition, p. 366 ; VINEY Geneviève, *Introduction à la responsabilité civile*, LGDJ, 3<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, p. 164

1398. Le caractère certain du dommage signifie que le préjudice doit avoir une existence certaine. Le manque à gagner de l'Etat s'analyse d'ailleurs comme un préjudice certain. L'Accord anti-dumping dispose que « la détermination de l'existence d'un dommage aux fins de l'article VI du GATT de 1994 se fondera sur des éléments de preuve positifs et comportera un examen objectif »<sup>2014</sup>. De plus, « une simple affirmation, non étayée par des éléments de preuve pertinents, ne pourra pas être jugée suffisante pour satisfaire aux prescriptions du présent paragraphe »<sup>2015</sup>.

En perdant l'opportunité d'attirer des agents économiques sur son territoire, un manque à gagner pour un Etat est notable.

Ainsi, le préjudice subi par un Etat du fait du dumping fiscal est certain.

1399. Pour voir le dumping sanctionné et le préjudice réparé, la victime doit se prévaloir d'une plainte.

## 2. Une plainte de la victime

1400. Le critère relatif à la plainte est considéré comme rempli si deux conditions sont réunies. Une plainte anti-dumping doit être déposée dans un premier temps (a) avant que celle-ci fasse l'objet d'un examen dans un second temps (b).

### a) Le dépôt obligatoire d'une plainte anti-dumping

1401. Lorsqu'un Etat est victime d'un préjudice causé par le dumping, celui-ci doit déposer une plainte anti-dumping. Seule la victime peut agir<sup>2016</sup>.

1402. Cette plainte doit obligatoirement être présentée par écrit.

---

<sup>2014</sup> GATT, *Accord sur la mise en oeuvre de l'article VI de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, 23 déc. 1994, art. 3.1

<sup>2015</sup> *Ibid.*, art. 5.2

<sup>2016</sup> DEMOGUE René, *Traité des obligations en général - Source des Obligations*, Tome IV, Rousseau, 1924, p. 199

1403. Par conséquent, la victime du préjudice causé par le dumping doit déposer une plainte en respectant certaines conditions de forme. Celle-ci est nécessaire pour établir si une enquête anti-dumping peut être ouverte.

#### b) L'examen ultérieur de la plainte

1404. Une fois la plainte déposée, il convient de s'assurer que celle-ci soit soutenue par les producteurs nationaux de produits similaires, qu'elle présente les renseignements nécessaires demandés par l'Accord anti-dumping, et qu'elle contienne des éléments de preuve justifiant l'ouverture d'une enquête<sup>2017</sup>. Ce n'est qu'à ces trois conditions qu'une enquête peut être ouverte<sup>2018</sup>.

1405. Premièrement, un degré suffisant de soutien de la plainte doit être relevé. L'Accord anti-dumping dispose que la plainte doit être « soutenue par les producteurs nationaux dont les productions additionnées constituent plus de 50 pour cent de la production totale du produit similaire produite par la partie de la branche de production nationale exprimant son soutien ou son opposition à la demande. Toutefois, il ne sera pas ouvert d'enquête lorsque les producteurs nationaux soutenant expressément la demande représenteront moins de 25 pour cent de la production totale du produit similaire produite par la branche de production nationale »<sup>2019</sup>. Il convient de souligner que la transposition de cette condition en matière de concurrence fiscale étatique se fait difficilement.

1406. Deuxièmement, la plainte doit inclure certains renseignements. En vertu de l'Accord anti-dumping, la plainte doit contenir obligatoirement quatre renseignements<sup>2020</sup>. Il s'agit des

---

<sup>2017</sup> AL MDAGHO Almokhtar, *La notion de dommage causé par le dumping selon les Accords de l'OMC*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Tours, 2014, p. 161

<sup>2018</sup> Du fait de la complexité de la procédure, les Etats membres de l'OMC ont constitué une direction indépendante chargée de l'enquête anti-dumping. Par exemple, dans l'Union européenne, la Commission européenne est chargée de mener cette enquête. Aux Etats-Unis, deux agences fédérales détiennent ce rôle : le département du commerce des États-Unis (USDOC) et la Commission du commerce international. Au Canada, c'est l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) ainsi que le Tribunal canadien du commerce extérieur (TCCE) qui s'en chargent. AL MDAGHO Almokhtar, *La notion de dommage causé par le dumping selon les Accords de l'OMC*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Tours, 2014, p. 148

<sup>2019</sup> GATT, *Accord sur la mise en oeuvre de l'article VI de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, 23 déc. 1994, art. 5.4

<sup>2020</sup> Ibid., art. 5.2

renseignements concernant la partie plaignante, des renseignements concernant le produit dont il est allégué qu'il fait l'objet d'un dumping, des renseignements relatifs au prix et des renseignements concernant les effets des importations dont il est allégué qu'elles font l'objet d'un dumping. La transposition de cette condition au cadre de la concurrence fiscale étatique est tout autant complexe que dans le cadre de la condition précédente.

1407. Troisièmement, la plainte doit contenir des éléments de preuve justifiant l'ouverture d'une enquête. En effet, l'Accord anti-dumping dispose que la plainte doit contenir un certain nombre de renseignements concernant les éléments de preuve relatifs au dumping, au dommage et au lien de causalité<sup>2021</sup>.

1408. Si ces trois conditions sont réunies, une autorité impartiale et objective peut alors conclure que des éléments de preuve suffisants existent et justifient l'ouverture d'une enquête<sup>2022</sup>.

1409. Dans le cadre de la concurrence fiscale, le préjudice d'un Etat s'analyse en un manque à gagner pour les Etats qui ne parviennent pas à attirer les investisseurs sur leur territoire. Ce manque se traduit socialement, économiquement et fiscalement. De ce fait, la concurrence fiscale entre Etat, ou dumping fiscal, pourrait donc faire l'objet de sanction et serait susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'Accord anti-dumping de l'OMC. Néanmoins, il apparaît que la fiscalité soit une matière exclue de cet accord.

### **B) L'exclusion de la fiscalité du champ d'application de l'Accord anti-dumping**

1410. L'Accord anti-dumping exclut la fiscalité de son champ d'application. De ce fait, la démonstration d'un dommage et le dépôt d'une plainte ne sont pas utiles en la matière (1). En revanche, lorsque la concurrence fiscale apparaît sous sa forme dommageable du fait de comportement déloyal des contribuables, une sanction à leur égard est envisagée (2).

---

<sup>2021</sup> Ibid., art. 5.2

<sup>2022</sup> Ibid., art. 17.6

## 1. Le rôle insignifiant du dommage et de la plainte dans la sanction du dumping fiscal

1411. L'Accord anti-dumping ne vise pas le dumping fiscal. En effet, au vu des différents articles de cet accord, ce dernier ne concerne que le dumping en tant que discrimination par le prix, le dumping de coût, le dumping social et dumping monétaire.

1412. De ce fait, dans l'hypothèse où le dumping fiscal est sanctionnable, la démonstration d'un préjudice direct, personnel et certain ainsi que le dépôt d'une plainte en bonne forme ne sont pas nécessaires pour obtenir la réparation du préjudice et sanctionner le fait à son origine.

## 2. Le rôle prépondérant du critère dommageable dans la sanction du dumping fiscal

1413. Notre postulat de départ est d'admettre la nécessité de la concurrence fiscale étatique<sup>2023</sup>. D'ailleurs, l'Union européenne admet qu'« une concurrence loyale en matière fiscale peut avoir des effets bénéfiques »<sup>2024</sup>.

1414. Néanmoins, certaines mesures sont à prohiber. Il s'agit « des mesures qui faussent la localisation des entreprises dans le marché intérieur par le fait qu'elles visent uniquement les non-résidents en leur accordant un traitement fiscal plus favorable que celui normalement applicable dans l'Etat membre en cause »<sup>2025</sup>.

1415. De ce fait, une concurrence fiscale ne sera sanctionnée que si elle est dommageable. Le caractère dommageable est issu des régimes fiscaux proposés par les Etats - le dumping fiscal - et de la pratique déloyale du contribuable.

1416. Par conséquent, le dumping fiscal, du fait des Etats, est exclu de l'Accord anti-dumping et n'est pas sanctionné, en dehors de tout caractère dommageable.

---

<sup>2023</sup> Voir B du §1 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 1 : *La légitimité de la concurrence fiscale étatique*

<sup>2024</sup> MARTUCCI Francesco lors du séminaire *Aides d'Etat et régulation de la concurrence fiscale déloyale : état des lieux*, organisé par la Revue Concurrences, en partenariat avec Gide Loyrette Nouel et MAPP, Paris, 11 oct. 2018

<sup>2025</sup> Ibid.

En revanche, la forme dommageable de la concurrence fiscale étatique fait, quant à elle, l'objet d'une répression. Une nuance importante est donc à préciser en la matière. Ce ne sont pas les Etats qui sont sanctionnés du fait de proposer des taux et des avantages fiscaux. En effet, ce sont les contribuables au comportement déloyal qui vont faire l'objet de mesures répressives car c'est l'adoption de ce comportement qui engendre une concurrence fiscale dommageable. Cette affirmation est d'ailleurs rappelée par la députée Emilie Cariou selon qui « l'optimisation et la fraude fiscale pratiquée par les multinationales produisent un dumping fiscal délétère »<sup>2026</sup>.

1417. Ainsi, des sanctions sont donc prononcées à l'encontre du contribuable malhonnête. Si ses pratiques font l'objet d'une lutte persistante<sup>2027</sup>, sa personne fait également l'objet de sanctions.

## **§2 - La sanction, arme à l'efficacité incertaine contre la personne du contribuable déloyal**

1418. Un contribuable au comportement déloyal est puni d'une ou plusieurs sanctions (A). Toutefois, le résultat constaté ne parvient pas à se hisser au niveau des attentes espérées (B).

### **A) La sanction en droit fiscal**

1419. En droit fiscal, lorsqu'un contribuable use de déloyauté pour parvenir à ses fins, celui-ci se voit sanctionné. Une fusion s'observe peu à peu entre les matières fiscales et pénales. La législation fiscale actuelle s'inscrit effectivement dans une ère de pénalisation du comportement déloyal du contribuable (1). Néanmoins, cette avancée reste timide et obscure sur certains points (2).

---

<sup>2026</sup> Assemblée nationale, *Transparence fiscale au sein de l'Union européenne : il est urgent que le Gouvernement clarifie la position française*, Communiqué de presse de la députée Emilie Cariou, Paris, 23 avr. 2021

<sup>2027</sup> La lutte contre la concurrence fiscale dommageable se traduit comme les moyens de contrôle de la concurrence fiscale étatique. Ceux-ci ont été étudiés précédemment. Voir Titre 1 de la Partie 2 : *Le contrôle juridique de la concurrence fiscale étatique*

## 1. Un renforcement progressif de la pénalisation de la déloyauté en matière fiscale

1420. Un contribuable faisant preuve de déloyauté en matière fiscale est reconnu comme responsable d'une concurrence fiscale dommageable. Celui-ci pourra être condamné non seulement par le juge fiscal mais également par le juge pénal (b) et sera tenu d'accomplir sa peine, quelle qu'elle soit (a).

### a) La dissemblance des termes « sanction » et « réparation »

1421. D'un côté, la sanction présente un caractère punitif dans le sens où celle-ci vise à empêcher la réitération des agissements qu'elle vise<sup>2028</sup>.

1422. De l'autre côté, la réparation s'analyse sous forme de versement qui est alors constitutif d'une indemnisation<sup>2029</sup>.

1423. Si la distinction est claire en théorie, la nuance est néanmoins plus confuse en pratique. En effet, le Conseil constitutionnel considère comme une réparation, la majoration de 10% pour retard de paiement des impôts directs<sup>2030</sup>. Il estime effectivement que « cette majoration ne revêt pas le caractère d'une punition [...] et a pour objet la compensation du préjudice subi par l'Etat du fait du paiement tardif des impôts directs »<sup>2031</sup>. La doctrine s'attendait pourtant à une qualification en tant que sanction visant à dissuader la réitération d'un tel retard<sup>2032</sup>.

1424. Le but de la lutte contre la déloyauté du contribuable étant à visée punitive, le terme de « sanction » serait le plus approprié. Néanmoins, des obligations pécuniaires pouvant être prononcées et visant à compenser un préjudice subi par l'Etat du fait du manque à gagner dans le cas d'une fraude ou d'une évasion fiscale, le terme de « réparation » pourrait également être employé.

---

<sup>2028</sup> GUTMANN Daniel, *Sanctions fiscales et Constitution*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 33, Dossier : Le Conseil Constitutionnel et l'impôt, 2011

<sup>2029</sup> Ibid.

<sup>2030</sup> CGI, art. 1730

<sup>2031</sup> Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-124 QPC, JurisData n° 2011-016586, JO 30 avr. 2011 texte n°72, ECLI:FR:CC:2011:2011.124.QPC

<sup>2032</sup> GUTMANN Daniel, *Sanctions fiscales et Constitution*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 33, Dossier : Le Conseil Constitutionnel et l'impôt, 2011

## b) Le cumul possible entre sanctions pénales et fiscales

1425. Le principe consiste en l'indépendance des procédures fiscales et pénales : « la procédure engagée devant la juridiction répressive à la suite d'une infraction pénale, et [...] la procédure administrative qui tend à la fixation et au recouvrement de l'impôt, sont, par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre [...] »<sup>2033</sup>. Les Professeurs Roger Merle et André Vitu soutiennent cette distinction en affirmant d'ailleurs que « le juge de l'impôt est le juge de l'imposition, le juge pénal est celui de la fraude ».

Cette approche est issue du principe latin « ne bis in idem » signifiant « pas deux fois pour la même chose ». Ainsi, « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat »<sup>2034</sup>. Le juge européen applique fidèlement ce principe à plusieurs reprises<sup>2035</sup>. Dans une des affaires, la matière fiscale était d'ailleurs concernée<sup>2036</sup>.

1426. Néanmoins, ce principe n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales en plus de peines infligées par le juge pénal au sein de l'ordre juridique français<sup>2037</sup>. Cela s'explique par le fait que la France n'est pas tenue par l'article 4 du protocole n° 7 de la Convention européenne des droits de l'homme<sup>2038</sup>.

1427. C'est ainsi que le principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales a été remis en cause par le Conseil Constitutionnel dans deux décisions du 24 juin 2016<sup>2039</sup>. Le juge

---

<sup>2033</sup> Cass. Crim. 24 mai 1967, n°63-92376, Publié au Bulletin

<sup>2034</sup> Protocole 7 additionnel de la Convention européenne des droits de l'homme, art. 4

<sup>2035</sup> CEDH, 23 oct. 1995, Gradinger c/ Autriche, n° 15963/90, Rec. CEDH 1995, série A, n° 328-C ; CEDH, 10 févr. 2009, Sergeï Zolotoukhine c/ Russie, n° 14939/03, Jurisdata n° 2009-025102

<sup>2036</sup> CEDH, 16 juin 2009, Ruotsalainen c/ Finlande, n° 13079/03

<sup>2037</sup> SALOMON Renaud et DETRAZ Stéphane, *Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2020*, Revue de droit fiscal, n°10, 11 mars 2021, ét. 163, p. 2, §2

<sup>2038</sup> GUTMANN Daniel, *Sanctions fiscales et Constitution*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 33, Dossier : Le Conseil Constitutionnel et l'impôt, 2011

<sup>2039</sup> Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, Alec W et a., JurisData n° 2016-012236, JO 30 juin 2016 texte n° 110, ECLI:FR:CC:2016:2016.545.QPC ; Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, Jérôme C, JurisData n° 2016-012237, JO 30 juin 2016 texte n° 111, ECLI:FR:CC:2016:2016.546.QPC

constitutionnel affirme la possibilité de cumuler des pénalités fiscales à caractère répressif et des sanctions pénales de la fraude fiscale. Il émet néanmoins trois réserves d'interprétation<sup>2040</sup>.

La première réserve concerne l'application du principe de légalité des peines. Ce principe vient du latin et dispose qu'il n'y a « aucun crime, aucune peine, sans loi ». Ainsi, une personne ne peut être condamnée pénalement qu'en vertu d'un texte pénal précis et clair. Ce droit de punir a fait l'objet d'une étude précédente<sup>2041</sup>.

La deuxième réserve concerne l'application du principe de nécessité des peines. Cette nécessité résulte de la pensée de Jean-Jacques Rousseau. Ce dernier explique qu'une peine est fondée sur le « don d'une portion de sa liberté individuelle par chaque citoyen au souverain afin de garantir la sécurité collective des biens et des personnes et ainsi de satisfaire le bien commun »<sup>2042</sup>. En vertu de ce principe, le Conseil Constitutionnel affirme en l'espèce que les sanctions pénales des articles 1741 et suivants du CGI ne peuvent s'appliquer qu'« *aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* ». La chambre criminelle de la Cour de Cassation a d'ailleurs récemment confirmé cette position<sup>2043</sup>.

La troisième réserve concerne l'application du principe de proportionnalité des peines. Ce principe est issu de l'article 8 de la DDHC de 1789 en vertu duquel la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires. En application de ce principe, le Conseil Constitutionnel considère à ce titre que le total des sanctions pénales et administratives prononcées ne doit pas excéder le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues<sup>2044</sup>. Cette position avait déjà été évoquée par le juge constitutionnel dans une décision antérieure<sup>2045</sup> et a été plus récemment confirmée par la chambre criminelle de la Cour de Cassation<sup>2046</sup>.

---

<sup>2040</sup> SALOMON Renaud et DETRAZ Stéphane, *Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2020*, Revue de droit fiscal, n°10, 11 mars 2021, ét. 163, p. 2, §4

<sup>2041</sup> Voir A, 1, a du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *La violation du principe de légalité des délits et des peines*

<sup>2042</sup> ROUSSEAU François, *Le principe de nécessité - Aux frontières du droit de punir*, Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, vol 2, n° 2, 2015, p. 257

<sup>2043</sup> Cass. crim., 1er avr. 2020, n° 18-85.958, JurisData n° 2020-006449, Publié au Bulletin, ECLI:FR:CCASS:2020:CR00494

<sup>2044</sup> GUTMANN Daniel, *Sanctions fiscales et Constitution*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 33, Dossier : Le Conseil Constitutionnel et l'impôt, 2011

<sup>2045</sup> Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-935 DC, JO 31 déc. 1997 ; Cons. const., 27 sept. 2013, n° 2013-341 QPC, JurisData n° 2013-021234, JO 1er oct. 2013 p. 16304, ECLI:FR:CC:2013:2013.341.QPC

<sup>2046</sup> Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692, JurisData n° 2014-014235, ECLI:FR:CCASS:2014:CR03929 ; Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040, 18-81.067, 18-81.980, 18-82.430 et 18-84.144, Publié au Bulletin

1428. Par conséquent, en droit français, le cumul entre sanctions pénales et fiscales n'est pas interdit. Un contribuable reconnu comme déloyal et dont le comportement a engendré une concurrence fiscale dommageable peut se voir infliger une peine pénale ainsi qu'une sanction fiscale.

1429. Néanmoins, la lutte contre ce type de comportement demeure complexe en pratique et insuffisante du fait de la frontière difficile à appréhender entre légalité et illégalité.

## 2. Une avancée mitigée dans la pénalisation de la déloyauté en matière fiscale

1430. Le comportement déloyal qu'adopte un contribuable se manifeste notamment dans les cas de fraude ou d'évasion fiscale. D'un côté, la fraude est illégale. Sa détection à des fins punitives est facilitée grâce à une avancée législative (a). De l'autre côté, l'évasion fiscale se situe dans une zone grise entre la légalité et l'illégalité<sup>2047</sup>. Du fait de son caractère ambiguë, un arsenal juridique destiné à sanctionner le contribuable à l'origine de la forme illégale de l'évasion fiscale est déployé mais s'avère être contradictoire (b).

### a) Un travail de répression de la fraude fiscale facilité par la suppression du verrou de Bercy

1431. Instauré en 1920 suite de la création de l'IR des personnes physiques en 1917<sup>2048</sup>, le verrou de Bercy était un dispositif permettant à l'administration fiscale de communiquer au parquet certaines situations de fraude fiscale après sélection. Seule l'administration fiscale, qui dépend du Budget, avait la possibilité de déposer des plaintes pour fraude fiscale auprès du parquet. Le Conseil constitutionnel avait d'ailleurs été saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) à propos de ce monopole du dépôt des plaintes par l'administration fiscale. Ce dernier avait été déclaré conforme à la Constitution dans une décision du 22 juillet

---

<sup>2047</sup> Il convient de rappeler que l'évasion fiscale désigne la zone grise marquant le croisement entre la notion d'optimisation fiscale (légale) et celle de fraude fiscale (illégale). Le concept d'évasion fiscale s'inscrit dans une lignée appelée « agressive » de l'optimisation lorsque celle-ci opère un contournement légal. Voir B, 2, a du §2 de la Section 2 du Chapitre 1 du Titre 1 de la Partie 1 : *La typologie des stratégies d'évitement de l'impôt*

<sup>2048</sup> Loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales

2016<sup>2049</sup>. Le ministère de l'économie et des finances statuait ensuite sur le cas et jugeait s'il y avait l'existence d'une fraude fiscale.

1432. Néanmoins, en matière de poursuites pénales, la seule décision du ministre des Finances ne suffisait pas. En effet, la loi du 29 décembre 1977 a exigé la saisine par le ministre du budget de la commission des infractions fiscales (CIF) par le ministre. Cette Commission était composée de douze membres titulaires et douze membres suppléants choisis parmi les conseillers d'Etat et les conseillers maîtres à la Cour des comptes en activité ou à la retraite. Un avis favorable de la CIF était requis pour poursuivre pénalement les fraudeurs.

1433. En 2013, l'affaire Cahuzac<sup>2050</sup> illustre une difficulté du système du verrou de Bercy. Une faille peut, en effet, être décelée dans le dispositif du fait que si Jérôme Cahuzac n'avait pas démissionné de ses fonctions de ministre du budget, la décision d'engager des poursuites contre lui-même lui revenait<sup>2051</sup>.

1434. Le verrou a alors été partiellement supprimé en 2018 par la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale du 23 octobre 2018<sup>2052</sup>. Comme l'explique le Professeur Daniel Gutmann, le verrou de Bercy a été supprimé « pour éviter que les poursuites pénales soient laissées à l'appréciation de l'administration. Le jeu se rejoue désormais au parquet, où les critères de gravité s'entendront au niveau pénal »<sup>2053</sup>. Ainsi, la transmission de cas de fraude fiscale au parquet est effectivement automatique, sans sélection préalable de l'administration. Le Procureur de la République aura connaissance d'un tel dossier dès lors que celui-ci répond à des critères fixés par la loi<sup>2054</sup>, à savoir toute situation de manquement dans laquelle le montant des droits appliqués est supérieur à 100.000 euros (50.000 pour un contribuable soumis aux

---

<sup>2049</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>2050</sup> L'affaire Cahuzac est relative à la fraude fiscale pratiquée par l'ex-ministre du budget Jérôme Cahuzac.

<sup>2051</sup> LE FOLL Clément, *Fraude fiscale : qu'est-ce que le « verrou de Bercy » ?*, Le Monde, 17 sept. 2018

<sup>2052</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>2053</sup> FEUERSTEIN Ingrid, *Fin du « verrou de Bercy » : l'inquiétude des milieux d'affaires*, Les Echos, 3 juill. 2019

<sup>2054</sup> LPF, art. L. 228, modifié par loi n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 : JO n° 302 du 29 déc. 2019

obligations de la loi de transparence de la vie politique<sup>2055</sup>) avec des pénalités de 100 %, 80% ou encore 40% pour manquement délibéré plus de deux fois en six ans. Le parquet sera ainsi seul décisionnaire de l'opportunité d'engager des poursuites pénales dans les cas de fraude fiscale.

1435. Entre 2013 et 2019, les contrôles en matière de fraude fiscale ont permis à l'Etat de récolter entre 8,7 et 12,2 milliards d'euros<sup>2056</sup>. En 2020, la lutte contre la fraude fiscale a permis à l'Etat français d'encaisser 7,79 milliards d'euros<sup>2057</sup>. Cette baisse est notamment due au contexte sanitaire qui a rendu les contrôles plus difficiles et plus rares. Les contrôles au titre de l'année 2021 seront peut-être davantage représentatifs de la lutte contre la fraude fiscale et du montant rapportés par les contrôles effectués à ce titre.

1436. En tout état de cause, la suppression partielle du verrou de Bercy démontre la volonté du législateur d'évincer tout risque de laisser perdurer une situation de fraude fiscale. Compte tenu que la fraude fiscale est un témoignage de déloyauté de la part du contribuable, la réforme relative au verrou de Bercy s'affirme nécessairement comme opportune dans la démarche de lutte contre ce phénomène et de sanction à l'égard du contribuable responsable.

#### b) Un travail de répression de l'évasion fiscale freiné par l'absence de référence légale

1437. L'évasion fiscale baigne dans une zone entre la légalité et l'illégalité. Les frontières ne sont pas clairement dessinées. En tout état de cause, il convient de se baser sur le fait que le comportement du contribuable est déloyal. De cette déloyauté, une intention frauduleuse, une habileté consistant à détourner l'esprit des textes fiscaux ou une volonté de simuler seront susceptibles de ressortir.

---

<sup>2055</sup> La Haute Autorité pour la transparence de la vie publique (HATVP) est une autorité administrative indépendante française créée par la loi relative à la transparence de la vie publique du 11 octobre 2013. Certains contribuables sont soumis aux obligations de cette loi, tels que les membres du Gouvernement et les membres du Parlement entre autres.

<sup>2056</sup> Cour des Comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires - Évaluer, prévenir, réprimer*, Communication au Premier ministre, Nov. 2019, p. 18 (statistiques des années 2013 à 2018) ; *Lutte contre la fraude fiscale : 12 milliards d'euros de recettes en 2019, « année record »*, Le Monde, 1er juill. 2020 (statistiques de l'année 2019)

<sup>2057</sup> Ministère de l'Economie et des Finances, *Bilan 2020 de la lutte contre la fraude fiscale*, Communiqué de presse n° 898, Paris, 20 avr. 2021

1438. Le législateur a alors ouvert la voie avec la consécration de l'abus de droit, notion initialement jurisprudentielle. Tout comportement abusif est alors sanctionné. Celui-ci peut concerner aussi bien un montage fictif (abus de droit par simulation), qu'un montage poursuivant un but exclusivement ou principalement fiscal par l'utilisation de règles contraires à l'objectif recherché au départ par l'auteur de la règle (abus de droit par fraude à la loi)<sup>2058</sup>.

1439. Ainsi qu'il a pu être démontré, la qualification d'abus de droit entraîne une pénalité de 80% de l'impôt en cause, réduite à 40% pour le contribuable n'ayant pas eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs ou n'en ayant pas été le principal bénéficiaire en application de l'article 1729 b du CGI. Le taux de pénalité est ainsi proportionnel à la gravité du comportement du contribuable.

Le Conseil d'Etat a d'ailleurs précisé récemment que la majoration de 80% n'est pas automatique, contrairement à la majoration de 40%<sup>2059</sup>. En effet, la charge de la preuve que le contribuable est l'instigateur principal ou le bénéficiaire principal de l'abus de droit appartient à l'administration fiscale. A défaut de preuve, une substitution du taux de 40% à celui de 80% sera obligatoirement effectuée par le juge. De plus, en vertu de l'article L.64 du LPF, l'administration fiscale est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit.

1440. Néanmoins, la notion d'évasion fiscale demeure donc un mystère pour le juge et il est, de ce fait, difficile pour lui de prononcer une sanction à l'encontre d'un comportement qui peut être légal comme illégal selon la situation.

1441. En tout état de cause, la situation reste assez paradoxale dans le sens où le législateur vise à assainir les relations entre les contribuables et l'administration fiscale et non à punir en proposant notamment une procédure de rescrit<sup>2060</sup>. Cette procédure est une manière d'éviter la qualification d'abus de droit et donc d'éviter un contentieux.

---

<sup>2058</sup> LPF, art L. 64 et L. 64 A. Voir A, 1 du §1 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 2 : *La consécration d'un nouvel abus de droit pour contrer une pratique de fraude fiscale*

<sup>2059</sup> CE, 9e et 10e ch., 19 mars 2018, n°399862, JurisData n° 2018-003895, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2018:399862.20180319

<sup>2060</sup> CAUSSADE Thomas, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de Toulouse, 2017, p. 154 à 157

1442. Le rescrit est une procédure existant depuis la Rome antique<sup>2061</sup>. Ce terme désignait la réponse de l'empereur aux questions de droit posées par les magistrats ou par des particuliers<sup>2062</sup>. Consacré au sein du droit français par la loi Aicardi<sup>2063</sup>, ce mécanisme est aujourd'hui codifié, entre autres, au sein de l'article L 64 B du CGI<sup>2064</sup>. Par définition, un rescrit est une prise de position formelle de l'administration sur une situation factuelle au regard de la législation fiscale applicable<sup>2065</sup>. Le Professeur Cozian le qualifie d'assurance « anti-abus de droit »<sup>2066</sup>. Ainsi, le rescrit s'affirme comme une sécurité de légalité pour le contribuable et donc comme un outil lui permettant d'éviter une sanction.

1443. Par conséquent, la déloyauté du contribuable étant susceptible d'être à l'origine de la concurrence fiscale dommageable, celui-ci se voit sanctionné tant par le juge fiscal que par le juge pénal. Néanmoins, si le travail de pénalisation de la déloyauté en matière fiscale est clair et précis en matière de fraude fiscale, l'avancée reste en suspens et inaboutie quant au flou régnant autour de la notion d'évasion fiscale.

## **B) La recherche d'une sanction efficace à l'encontre du contribuable déloyal**

1444. Une exigence d'exemplarité est attendue de la part du contribuable. Afin de combattre les comportements de fraude et d'évasion fiscale, une condamnation touchant le patrimoine du contribuable peut être prononcée (1). Il s'avère néanmoins que la seule arme efficace à ce jour pour sanctionner le contribuable déloyal consiste en une atteinte à sa réputation (2).

---

<sup>2061</sup> CABANNES Xavier, *Le rescrit fiscal : propos introductifs*, Revue de Droit Fiscal, n° 27, 2 juill. 2015, ét. 440, p. 1

<sup>2062</sup> CUQ Edouard, *Manuel des institutions juridiques des romains*, Plon et LGDJ, 2e édition, 1928, p. 29

<sup>2063</sup> Loi n°87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières : JO du 9 juill. 1987

<sup>2064</sup> Il existe plusieurs rescrits, dont le rescrit « abus de droit ».

<sup>2065</sup> LPF, art. L. 80 B, 1°

<sup>2066</sup> COZIAN Maurice, *L'aménagement de la procédure d'abus de droit, l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Presses Universitaires de France, 1989, p.157

## 1. L'efficacité en demi-teinte d'une sanction pécuniaire

1445. Plusieurs sanctions peuvent être prononcées à l'encontre d'un contribuable au comportement déloyal. Entre sanctions pénales et sanctions fiscales, le panel est large. Dans les deux cas, une obligation pécuniaire est prévue (a). Néanmoins, une affaire récente relative à l'évasion fiscale va à l'encontre de la bonne conduite à tenir par le contribuable (b).

### a) La diversité des sanctions applicables à la déloyauté en matière fiscale

1446. Concernant l'évasion fiscale, celle-ci peut être légale comme illégale selon les situations. Ce côté hybride qui rend cette notion complexe, est en fait toute sa spécificité. Les sanctions peuvent varier. Pour savoir si l'évasion fiscale relève de la sanction de la fraude, ou tombe sous le joug de l'abus de droit, il convient de se référer aux travaux du Conseil des prélèvements obligatoires ou de la Cour des Comptes. Selon un rapport de la Cour des Comptes de 2019<sup>2067</sup>, l'évasion rentre dans la catégorie de l'optimisation si le contribuable a recours à des moyens légaux tandis que l'évasion fiscale s'apparentera à la fraude si le contribuable s'appuie sur des techniques illégales, ou dissimule la portée véritable des opérations.

Ainsi, d'un côté, si les moyens mis en œuvre relèvent de la qualification pénale, l'évasion fiscale sera sanctionnée comme la fraude fiscale<sup>2068</sup>.

De l'autre côté, si l'évasion est identifiée comme une optimisation, il convient de vérifier si celle-ci est abusive. Si tel est le cas, ce phénomène sera sanctionné par la qualification en tant qu'abus de droit<sup>2069</sup>. Cela engendrera une sanction fiscale s'analysant en des pénalités fiscales.

---

<sup>2067</sup> Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires - Évaluer, prévenir, réprimer*, Communication au Premier ministre, Nov. 2019, p. 10 (schéma)

<sup>2068</sup> Les opérations recevant une qualification pénale sont limitativement énumérées dans le Code pénal. CAUSSADE Thomas, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de Toulouse, 2017, p. 79, §96

<sup>2069</sup> Le champ des opérations visées se trouvent dans le Code général des impôts mais n'est pas limitativement énuméré. Ibid., p. 79, §96

1447. Concernant la fraude fiscale, celle-ci étant fermement illégale, il est plus aisé de prononcer des sanctions. De l'emprisonnement, aux amendes en passant par la solidarité, les sanctions prévues par le législateur sont diverses et variées<sup>2070</sup>.

La peine d'emprisonnement est prévue par l'article 1741 du CGI. Un emprisonnement de cinq ans est prévu pour le coupable d'une fraude fiscale. Cette durée est allongée à sept ans lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen de divers stratagèmes. Cette sanction pénale peut toutefois être négociée et évitée<sup>2071</sup>.

Mis à part l'emprisonnement, toutes les autres peines sont purement pécuniaires, ces dernières ne pouvant être discutées.

Premièrement, les pénalités fiscales sont prononcées à la charge du contribuable fraudeur. Celui-ci sera effectivement redevable des intérêts de retard et de majorations en plus de l'impôt dû. Cette sanction est une sanction fiscale.

Deuxièmement, une amende peut être prévue à l'égard d'un contribuable responsable de fraude fiscale. L'article 1741 du CGI fixe le montant de la peine d'amende à l'aide de l'indication d'un quantum (500.000 euros ou 3 millions d'euros en cas de circonstance aggravante). Cette sanction est une sanction pénale.

Troisièmement, pour que l'Etat recouvre l'impôt dû ainsi que l'amende prévue, une solidarité est mise en oeuvre par l'article 1745 du CGI entre les auteurs et complices du délit d'une part, et le redevable légal d'autre part.

1448. Les diverses sanctions pénales et fiscales peuvent s'additionner entre elles compte tenu de la possibilité de cumul<sup>2072</sup>. Les sanctions applicables à la fraude et à l'évasion fiscale - dont le contribuable ne peut négocier les modalités<sup>2073</sup> - sont variées mais concernent toutefois toutes le patrimoine du contribuable. Le caractère pécuniaire est effectivement dominant.

1449. Une affaire récente s'inscrit toutefois dans une logique inverse à la lutte contre la déloyauté du contribuable.

---

<sup>2070</sup> SALOMON Renaud et DETRAZ Stéphane, *Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2020*, Revue de droit fiscal, n°10, 11 mars 2021, ét. 163, p. 3 à 5, §7 à §13

<sup>2071</sup> Ce point fera l'objet d'une étude ultérieure. Voir B, 2, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 2 : *La possibilité de préserver sa dignité grâce à une justice négociée*

<sup>2072</sup> Voir A, 1, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 2 de la Partie 2 : *Le cumul possible entre sanctions pénales et fiscales*

<sup>2073</sup> C'est à dire les sanctions exposées précédemment, hors l'emprisonnement.

## b) L'affaire Apple, une jurisprudence décevante

1450. L'affaire Apple a fait couler beaucoup d'encre. Cette société a été montrée du doigt pour ses pratiques d'évasion fiscale<sup>2074</sup>.

1451. Alors que la Commission européenne avait sanctionné Apple et lui infligeait une amende de 13 milliards d'euros en 2016<sup>2075</sup>, un coup de théâtre éclate en 2020. En effet, le Tribunal de l'Union européenne annule la décision de la Commission européenne dans un arrêt du 15 juillet 2020<sup>2076</sup>.

1452. Alors que certains parlent de « défaite »<sup>2077</sup> pour la Commission européenne, d'autres évoquent le terme de « coup dur »<sup>2078</sup> ou encore de « revers »<sup>2079</sup>. Force est de constater que la Commission européenne est la principale perdante de la décision du Tribunal de l'Union européenne. Les médias considèrent que ce changement de position « porte atteinte à la réputation et à la crédibilité de la Commission européenne »<sup>2080</sup>.

1453. Par ailleurs, le combat contre l'évasion fiscale ne peut que s'affaiblir face à une telle décision qui montre une certaine souplesse et acceptation de certains comportements. « La décision du Tribunal est une triste nouvelle pour la justice fiscale » déplore Damien Carême<sup>2081</sup>, député européen et membre de la nouvelle sous-Commission du Parlement européen sur la

---

<sup>2074</sup> Voir A, 2, b du §2 de la Section 2 du Chapitre 2 du Titre 1 de la Partie 1 : *La remise en cause par le Tribunal de l'Union européenne de la méthodologie répressive de la Commission européenne*

<sup>2075</sup> Commission européenne, *Aides d'Etat : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple*, Communiqué de presse, Bruxelles, 30 août 2016

<sup>2076</sup> Trib. UE, 7e ch., 15 juill. 2020, *Irlande c/ Commission et Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission*, aff. T-778/16 et T-892/16 P, JurisData n° 2020-012494, ECLI:EU:T:2020:338

<sup>2077</sup> Journal anglais « Guardian, El Pais » dans *Apple ne doit plus 13 milliards d'euros à l'Irlande*, Courrier international, 15 juill. 2020

<sup>2078</sup> Journal belge « Libre Belgique » dans *Apple ne doit plus 13 milliards d'euros à l'Irlande*, Courrier international, 15 juill. 2020

<sup>2079</sup> Journal allemand « Suddeutsche Zeitung » dans *Apple ne doit plus 13 milliards d'euros à l'Irlande*, Courrier international, 15 juill. 2020

<sup>2080</sup> Journal allemand « Suddeutsche Zeitung » dans *Apple ne doit pas saper la lutte contre l'évasion fiscale*, Courrier international, 16 juill. 2020

<sup>2081</sup> CAREME Damien, *Apple/Irlande : Le Tribunal de l'UE annule l'amende de 13 milliards*, 15 juill. 2020

fraude et l'évasion fiscales. Il poursuit en insistant que « c'est tout le système fiscal qu'il faut refonder [...] Il faut changer les règles du jeu fiscal ».

1454. Les différents développements de cette thèse relatifs au contrôle de la concurrence fiscale étatique prennent donc toute leur importance. Cette relaxe d'Apple doit s'analyser comme une sonnette d'alarme et surtout comme une justification aux différents instruments élaborés dans le cadre du contrôle de la concurrence fiscale.

1455. Le 25 septembre 2020, la Commission européenne persiste dans sa volonté de lutte pour une justice fiscale en formant un pourvoi en cassation<sup>2082</sup>. Madame Margrethe Vestager, commissaire européenne, défend que « veiller à ce que toutes les entreprises, grandes et petites, paient leur juste part d'impôt reste une priorité absolue »<sup>2083</sup>. La Cour de justice de l'Union européenne se prononcera donc ultérieurement. Il convient de noter que cette prise de position est largement attendue et deux conséquences alternatives importantes en découleront.

D'un côté, une position du juge européen en faveur du tribunal de l'Union européenne pourrait être source de confusion et irait dans le sens du maintien d'une concurrence fiscale dommageable.

De l'autre côté, une position en faveur de la Commission européenne permettrait de conforter la lignée des travaux entrepris en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale en développant une politique basée sur la « tolérance zéro ».

1456. Cet arrêt est donc primordial dans l'avancée et le combat pour la justice fiscale, et plus largement pour une concurrence fiscale saine, c'est-à-dire non dommageable.

1457. En tout état de cause, le contribuable au comportement déloyal peut se voir infliger une sanction pécuniaire. Celle-ci n'est toutefois pas suffisante pour freiner la déloyauté d'un contribuable et pour faire véritablement justice. Ainsi, d'autres sanctions, plus éloignées du patrimoine et se rattachant davantage à la personne, doivent être appliquées.

---

<sup>2082</sup> Commission européenne, *Pourvoi formé le 25 septembre 2020 par la Commission européenne contre l'arrêt du Tribunal (septième chambre élargie) rendu le 15 juillet 2020 dans les affaires jointes T-778/16 et T-892/12, Irlande e.a./Commission*, Affaire C-465/20 P : JOUE C 35, 1 févr. 2021, p. 22–23

<sup>2083</sup> PERROTTE Derek, *La Commission européenne refuse de s'avouer vaincue face à Apple en Irlande*, Les Echos, 25 sept. 2020

## 2. L'impact plus important de l'atteinte à la réputation du fraudeur

1458. Une stratégie a été imaginée par le législateur à des fins de publication du nom du fraudeur (a). Les effets recherchés du procédé sont tels que le contribuable déloyal préfère parfois plaider coupable et négocier sa peine pour éviter de ternir sa renommée (b).

### a) La technique de stigmatisation par la publicité de l'identité du fraudeur fiscal

1459. La réputation se définit comme la « manière dont quelqu'un, quelque chose est connu, considéré dans un public »<sup>2084</sup>. Celle-ci est importante tant pour une personne physique que pour une personne morale. La perception d'une entreprise est majeure notamment au regard de son identité et de sa stratégie<sup>2085</sup>. En effet, son image publique résonne et influence les personnes et est, de ce fait, susceptible d'avoir une valeur positive ou négative. La survie de l'entreprise est donc le principal enjeu de sa notoriété. D'ailleurs, cette approche est confirmée par Bruno Le Maire, ministre de l'Économie et des finances, qui affirme qu'il n'y a rien de plus précieux pour une société que sa réputation<sup>2086</sup>.

1460. Le législateur s'est alors servi de cet élément à des fins répressives. En effet, pour lutter contre le comportement déloyal du contribuable, la sanction à l'égard de cette attitude consiste en une atteinte à la réputation.

1461. A cette fin, la loi du 23 octobre 2018<sup>2087</sup> prévoit un système de « Name Shame »<sup>2088</sup>. Inspirée du système anglo-saxon, cette pratique consiste en une publication du nom du fraudeur ainsi que de sa sanction dans un journal d'annonces légales au frais du sanctionné. Seules les personnes morales étaient initialement concernées. Néanmoins, la Cour européenne des droits

---

<sup>2084</sup> Réputation, dans Le Larousse accessible sur <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/reputation/68543> [consulté le 26 avr. 2021]

<sup>2085</sup> BOISTEL Philippe, *La réputation d'entreprise : un impact majeur sur les ressources de l'entreprise*, Management & Avenir, vol 17, n° 3, 2008, p. 10

<sup>2086</sup> Ministère de l'Économie et des Finances, *Bruno Le Maire soutient l'amendement au projet de loi Pacte concernant la généralisation du name and shame sur les délais de paiement*, Communiqué de presse, Paris, 27 sept. 2018

<sup>2087</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 18 : JO n° 246 du 24 oct. 2018

<sup>2088</sup> Provient de l'anglais et signifie « nommer et couvrir de honte »

de l'homme<sup>2089</sup> a récemment permis l'extension de cette pratique aux personnes physiques qui ne respectent pas leurs obligations fiscales. En effet, la CEDH considère que la publication des données personnelles des contribuables, qui ne respectent pas leurs obligations fiscales, ne contrevient pas, d'une manière disproportionnée au droit au respect de la vie privée et familiale<sup>2090</sup>. Les données personnelles s'entendent du nom du fraudeur, de l'adresse de son domicile du montant de ses arriérés et de ses dettes fiscales ainsi que de son identifiant fiscal par exemple<sup>2091</sup>. L'ancien Premier ministre, Monsieur Edouard Philippe, explique que le but de cette démarche réside dans le fait qu' « il faut que le peuple français sache qui cherche à s'exonérer des obligations fiscales légitimes qui sont à la charge de chacun »<sup>2092</sup>.

1462. Il convient d'observer que cette disposition a d'ailleurs fortement inspirée la loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises<sup>2093</sup>, dite loi PACTE, qui renforce la publicité des mauvais payeurs dans la presse. Consacrée à l'article 123 de la loi Sapin II<sup>2094</sup>, la pratique du « Name Shame » dans le contexte de cette loi consiste à publier le nom des entreprises ne respectant pas les délais de paiement vis-à-vis de leurs fournisseurs et le montant des amendes sur le site de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes. L'efficacité de cette nouvelle arme a d'ailleurs fait ses preuves car selon le ministère de l'Economie et des Finances, les retards de paiements étaient de 10,7 jours en moyenne en 2018, contre 12,6 jours en 2016<sup>2095</sup>.

---

<sup>2089</sup> CEDH, 12 janv. 2021, L.B c/ Hongrie, n° 36345/16

<sup>2090</sup> *Publication sur internet de la liste des fraudeurs fiscaux accompagnée de leurs données personnelles (« name and shame ») : conformité au droit au respect de la vie privée*, Revue de Droit fiscal, n°4, 28 janv. 2021, act. 64

<sup>2091</sup> Ibid.

<sup>2092</sup> *Comment le gouvernement veut renforcer son arsenal anti-fraude fiscale*, Les Echos, 1er févr. 2018

<sup>2093</sup> Loi n°2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises : JO n°119 du 23 mai 2019

<sup>2094</sup> Loi n° 2016-1691 du 9 déc. 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique : JO n°287 du 10 déc. 2016

<sup>2095</sup> Ministère de l'Economie et des Finances, *Agnès Pannier-Runacher a présenté le bilan des sanctions prises par la DGCCRF en 2018 en matière de délais de paiement interprofessionnels*, Communiqué de presse n° 1050, Paris, 22 févr. 2019

1463. Si le constat d'un tel résultat est ainsi espéré en matière de fraude fiscale, les effets ne pourront être observés que dès 2025<sup>2096</sup>.

b) La dignité préservée du fraudeur grâce à une justice négociée

1464. La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité est introduite en 2004<sup>2097</sup> au sein des articles 495-7 à 496-16 du Code de procédure pénale. Ce mécanisme octroie la possibilité à une personne physique qui reconnaît sa culpabilité, de négocier sa peine.

1465. En 2018, la loi pour la lutte contre la fraude élargit le champ d'application de ce dispositif en le rendant applicable en cas de fraude fiscale<sup>2098</sup>. La peine est d'accord négociée avec le procureur et une fois un accord trouvé, la convention est homologuée par un juge en séance publique à laquelle « il n'y a généralement pas de public hormis les avocats »<sup>2099</sup>. Cela démontre la discrétion de la procédure. La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ne concerne toutefois que les personnes physiques.

1466. Un équivalent existe pour les personnes morales. Il s'agit de la Convention judiciaire d'intérêt public. Inspirée du droit américain<sup>2100</sup>, cette procédure a été consacrée en droit français par la loi Sapin II<sup>2101</sup> et permet de mettre fin aux poursuites pénales moyennant le paiement d'une amende. Pour l'ancien directeur général des finances publiques, Monsieur Bruno Parent, « la sanction pénale n'est ni financière ni privative de liberté, mais c'est une sanction de

---

<sup>2096</sup> DELFLY Eric, *Loi fraude : Name & Shame and punish*, Vivaldi Chronos, 27 févr. 2019

<sup>2097</sup> Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité : JO n° 59 du 10 mars 2004

<sup>2098</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude : JO n°246 du 24 oct. 2018, art. 24, 1°

<sup>2099</sup> SEMERARO Jean-Victor, *Fraude fiscale : pourquoi la procédure de reconnaissance préalable de culpabilité prend de l'ampleur*, Capital, 19 mars 2021

<sup>2100</sup> Aux Etats-Unis, la procédure de « Deferred Prosecution Agreement » (se traduit de l'anglais par « accord de poursuites différées ») permet pour une personne morale de signer une transaction judiciaire dans le but d'échapper à la poursuite pénale. Le paiement d'amendes en est la contrepartie.

<sup>2101</sup> Loi n° 2016-1917 du 29 déc. 2016 de finances pour 2017 : JO n°303 du 30 déc. 2016

notoriété »<sup>2102</sup>. En mettant fin aux poursuites pénales, la réputation d'une entreprise est alors sauvée.

1467. Le dispositif de la convention judiciaire d'intérêt public était initialement réservé aux cas de corruption, de trafic d'influence ou de blanchiment de fraude fiscale. D'ailleurs, HSBC a eu recours à ce mécanisme en 2017. En effet, la banque était poursuivie pour blanchiment de fraude fiscale à cette période. Pour y mettre fin, HSBC a signé une Convention judiciaire d'intérêt public en 2017<sup>2103</sup> et a versé 300 millions d'euros d'amende<sup>2104</sup>.

Le dispositif a ensuite été étendu aux délits de fraude fiscale<sup>2105</sup>. Le premier cas de fraude fiscale dans lequel une Convention judiciaire d'intérêt public concerne la société Carmignac Gestion en 2019<sup>2106</sup>. Une amende d'intérêt public d'un montant de 30 millions d'euros a été réglée<sup>2107</sup>. Il en est de même pour Google, reconnue coupable de fraude fiscale. La société a signé une Convention judiciaire d'intérêt public<sup>2108</sup> la même année et a versé, à ce titre, 500 millions d'euros<sup>2109</sup>. Concernant cette dernière Convention, Gérard Darmanin, ancien Ministre de l'Action et des Comptes publics, déclare que « cet accord est historique, à la fois pour nos finances publiques et parce qu'il marque la fin d'une époque. En normalisant la situation fiscale de Google en France, il répond à l'exigence de justice fiscale de nos concitoyens »<sup>2110</sup>.

---

<sup>2102</sup> Sénat, *Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude - Audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, et de Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal*, Séance du 6 juin 2018

<sup>2103</sup> Parquet national financier, *Convention judiciaire d'intérêt public - conclue entre le Procureur de la République financier et HSBC Private Bank*, Ref 11 024 092 018, 18 oct. 2017

<sup>2104</sup> Parquet national financier, *Communiqué de presse du procureur de la République financier*, 14 nov. 2017

<sup>2105</sup> Loi n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude : JO n°246 du 24 oct. 2018

<sup>2106</sup> Parquet national financier, *Convention judiciaire d'intérêt public - conclue entre le Procureur de la République financier et Carmignac Gestion*, Ref 17 044 000 327, 20 juin 2019

<sup>2107</sup> Parquet national financier, *Communiqué de presse du procureur de la République financier*, 28 juin 2019

<sup>2108</sup> Parquet national financier, *Convention judiciaire d'intérêt public - conclue entre le Procureur de la République financier et SARL Google France et Google Ireland Limited*, Ref 15 162 000 335, 3 sept. 2019

<sup>2109</sup> Parquet national financier, *Communiqué de presse du procureur de la République financier*, 12 sept. 2019

<sup>2110</sup> GUICHARD Guillaume, RENAULT Enguérand et VISOT Marie, *Darmanin : Avec Google, il vaut mieux un bon accord qu'un mauvais procès*, Le Figaro, 12 sept. 2019

1468. L'avantage de ces deux mécanismes - reconnaissance préalable de culpabilité et Convention judiciaire d'intérêt public - est double. D'un côté, la personne physique ou morale n'est donc plus poursuivie pénalement ce qui atténue le préjudice résultant de l'atteinte portée à la réputation de la personne ou de l'entreprise. De l'autre côté, l'Etat peut récolter des fonds importants pour abonder son budget et voit dans ces dispositifs, l'assurance d'un rendement financier ainsi qu'une forme de justice fiscale.

Pour Lanny Breuer, ancien chef de la division criminelle du ministère de la justice aux Etats-Unis, « cette situation est meilleure pour les entreprises, meilleure pour le Gouvernement, et meilleure pour le peuple [...] »<sup>2111</sup>.

1469. Par conséquent, le fait de dévoiler l'identité d'une personne qui n'est pas en conformité avec la législation présente deux intérêts : non seulement, cette procédure est dissuasive pour d'autres candidats fraudeurs mais celle-ci s'avère être également punitive et lourde pour les coupables car elle les frappe d'indignité. C'est la raison pour laquelle les prévenus accusés de délits de fraude fiscale optent parfois pour un mécanisme transactionnel, ce qui leur permet de négocier leur peine et sauvegarder leur réputation.

---

<sup>2111</sup> MIGNON COLOMBET Astrid et BUTHIAU François, *Le deferred prosecution agreement américain, une forme inédite de justice négociée*, La Semaine Juridique, Edition générale, n° 13, 25 mars 2013, ét. 359, p. 621

## Conclusion du Chapitre 2

1470. Il a été démontré que la concurrence fiscale étatique peut faire l'objet d'un contentieux répressif lorsque celle-ci tend vers sa forme dommageable. En effet, la concurrence fiscale en elle-même n'est pas sanctionnée. Elle est même nécessaire. En revanche, lorsque des pratiques fiscales dommageables sont utilisées par des contribuables au comportement déloyal, c'est-à-dire dans le but de profiter des failles du système fiscal pour diminuer le montant d'imposition dû, la concurrence fiscale devient dommageable et donc sanctionnable.

1471. Il convient de préciser que ce chapitre est exclusivement axé sur le comportement du contribuable, et plus précisément sur la sanction applicable à la personne coupable de pratiques fiscales déloyales.

1472. L'évasion comme la fraude fiscale sont la preuve de deux comportements déloyaux d'un contribuable. Toutefois, « déloyauté » ne signifie pas « sanction ». Effectivement, le comportement du contribuable n'est pas tout le temps sanctionnable même si celui-ci est déloyal.

1473. La fraude fiscale est une notion qui relève automatiquement de la qualification pénale. Elle sera, de ce fait, sanctionnée dans tous les cas. En revanche, l'évasion fiscale est un concept plus obscur dans le sens où la situation et les moyens utilisés vont faire pencher la pratique vers la légalité (non sanctionnable) ou l'illégalité (sanctionnable).

1474. Dès lors que le comportement est qualifié de sanctionnable, deux modalités de justice peuvent être sollicitées pour ainsi lutter contre cette déloyauté à l'origine de la concurrence fiscale dommageable : la justice privée et la justice publique.

La justice privée, et notamment l'arbitrage, est un mode alternatif des règlements des différends. Un tiers tranche alors le litige. Néanmoins, en matière fiscale, ce type de résolution des conflits reste marginal en raison de l'ordre public, notion quasi-omniprésente en droit fiscal.

La justice publique, ou étatique, regroupe le juge judiciaire et le juge administratif. Si le juge administratif a le pouvoir d'appliquer des sanctions d'ordre exclusivement pécuniaire comme des pénalités, le juge judiciaire a la possibilité de prononcer une sanction d'ordre pénal, telle qu'une amende ou un emprisonnement. Grâce au cumul des peines, le contribuable peut se voir ainsi infliger une double-peine : une sanction pénale et une sanction fiscale.

1475. Il est essentiel enfin de souligner que les diverses sanctions pénales et fiscales imposant le paiement d'une somme d'argent, telles que l'amende ou les pénalités (majorations, intérêts de retard) par exemple, ne s'avèrent pas assez punitifs. La véritable arme de sanction consiste, en définitive, à une atteinte à la réputation. L'importance de l'impact de ce levier d'influence s'explique par le fait que la renommée est l'élément le plus précieux pour une personne tant physique que morale.

## Conclusion du Titre 2

1476. Le véritable enjeu de ce second titre était de démontrer que la concurrence fiscale étatique est un phénomène pouvant faire l'objet d'un contentieux. Tant préventif que répressif, le contentieux permet d'assainir la concurrence fiscale entre les Etats, c'est-à-dire que toute forme dommageable est combattue.

D'un côté, des moyens ont été déployés pour éviter la concurrence fiscale dommageable. Par divers outils juridiques, la prévention s'effectue tant au niveau européen, qu'au niveau plus large de l'OCDE. Bien que le dispositif actuel d'éviction de la concurrence fiscale remplace le système traditionnel devenu désuet, le nouveau mécanisme se trouve à son tour démuné face à diverses contraintes. En effet, la digitalisation de l'économie s'ajoute aux difficultés classiques de souveraineté et d'unanimité des Etats.

D'un autre côté, lorsque la concurrence fiscale dommageable n'a pu être évitée, l'Etat a mis en place des instruments destinés à sanctionner ce phénomène. Un système pré-contentieux existe et consiste à régler le litige en dehors de toute juridiction. Néanmoins, le contentieux répressif en matière de concurrence fiscale dommageable se porte davantage devant les juridictions étatiques.

1477. En tout état de cause, ce n'est qu'avec ces moyens contentieux, tant préventifs que répressifs, que l'on peut se rapprocher d'une plus grande justice fiscale.

## Conclusion de la Partie 2

1478. **En conclusion de cette seconde partie**, la concurrence fiscale étatique n'est pas répréhensible en elle-même. Tel n'est toutefois pas le cas de sa forme dommageable qu'il convient d'enrayer.

1479. Le droit intervient à cette fin au travers de deux axes différents. En effet, afin d'assurer une concurrence fiscale loyale, le droit intervient pour contrôler ce phénomène et pour sanctionner sa forme dommageable.

1480. Concernant le contrôle de la concurrence fiscale étatique, celui-ci s'analyse en fait comme le déploiement d'outils de régulation de la concurrence fiscale. Deux types de moyens juridiques sont déployés : les moyens extra-étatiques et les moyens intra-étatiques. Ces deux moyens ont en fait comme objectif commun de lutter contre la concurrence fiscale dommageable mais utilisent deux clés différentes.

1481. D'un côté, les moyens juridiques extra-étatiques visent à unifier les politiques étatiques. L'Union européenne et l'OCDE travaillent en équipe pour proposer des mesures d'harmonisation et de coordination entre les Etats. Dans cette volonté de lier les acteurs étatiques, l'Union européenne et l'OCDE y voient l'opportunité d'éliminer toute faille du système fiscal par laquelle le contribuable peut se rattacher. Si l'élément par lequel le contribuable fait preuve de déloyauté disparaît, il lui est ainsi difficile de réduire sa charge fiscale. Ainsi, les moyens extra-étatiques ne visent pas directement le contribuable déloyal mais attachent davantage d'importance aux facteurs de tentation d'adoption du comportement susceptible d'entraîner une concurrence fiscale dommageable.

Il apparaît néanmoins que les différentes tentatives d'harmonisation fiscale ont échoué. L'heure est donc à la coordination des politiques fiscales nationales avec une volonté réelle de s'adapter à l'ère actuelle.

1482. De l'autre côté, les moyens juridiques intra-étatiques concernent davantage les pratiques fiscales déloyales du contribuable.

Dans le cadre des affaires internationales, le législateur déploie une multitude d'armes destinées à identifier tout comportement déloyal de la part d'un contribuable dans le contexte actuel de mondialisation.

Dans un cadre plus général, des outils législatifs voient le jour et sont utilisés afin d'étendre le champ des comportements déloyaux et d'identifier plus aisément l'auteur de la pratique fiscale déloyale.

Ainsi, les moyens intra-étatiques visent à renforcer les techniques d'identification du contribuable déloyal pour pouvoir le punir.

1483. Concernant la sanction de la concurrence fiscale étatique, celle-ci demeure la dernière issue. En effet, le contentieux s'organise autour de mesures préventives avant de se tourner vers les mesures répressives.

1484. D'une part, des instruments juridiques sont déployés pour éviter la concurrence fiscale dommageable. Le droit français, le droit européen et le droit international veillent à prévenir le comportement déloyal du contribuable en développant des systèmes anti-hybrides. Certaines de ces avancées sont toutefois mises à mal à cause de la souveraineté des Etats et de l'exigence d'unanimité dans certains cas. Entre temps, l'ère numérique progresse et le contexte sanitaire nécessite un renouveau des stratégies étatiques.

La concurrence fiscale étatique dommageable demeure et nécessite d'être punie pour être enrayée.

1485. D'autre part, le recours au juge est alors prévu à des fins répressives lorsque la concurrence fiscale est dommageable. Ainsi qu'il a pu être démontré, la concurrence fiscale devient dommageable lorsque le contribuable utilise de manière déloyale les régimes fiscaux préférentiels dans le but de réduire le montant d'imposition dû. L'objet de la section visée se focalisait sur la déloyauté du contribuable. En effet, si ce dernier fait preuve de déloyauté en utilisant des moyens illégaux, il se voit sanctionné. Bien que la justice privée puisse régler un litige en matière fiscale, son recours est marginal et la justice étatique est effectivement préférée. Le contribuable reconnu coupable de déloyauté peut se voir infliger des sanctions pénales et des sanctions fiscales, les deux étant cumulables. Il s'avère toutefois que la sanction la plus efficace ne concerne pas le patrimoine du contribuable mais demeure l'atteinte à son nom.

1486. Il convient toutefois de souligner que la répression vis-à-vis de la personne déloyale s'est montrée récemment décevante, ce qui démontre que le système juridique actuel s'inscrit dans une logique de conviction et non de punition.

1487. Par conséquent, le recours au droit s'affirme comme particulièrement opportun pour contrôler la concurrence fiscale étatique et sanctionner sa forme dommageable. La juridicisation de la concurrence fiscale étatique ne peut donc qu'être qualifiée de légitime.

Des efforts sont toutefois à poursuivre pour un résultat optimal...

## CONCLUSION GENERALE

1489. **Dans une première partie**, nous avons constaté que la concurrence fiscale est un phénomène économique issu de la mondialisation. Définie comme une compétition entre Etats, la concurrence fiscale étatique se nourrit de la mobilité des agents économiques pour exercer une pression sur les systèmes fiscaux nationaux, ce qui engendre une baisse incontrôlée des impôts. En effet, chaque Etat étant souverain, il peut décider du niveau d'imposition et des modalités de recouvrement de l'impôt applicables sur son territoire. Néanmoins, la suppression des barrières douanières et l'intensification des investissements internationaux font que les Etats sont aujourd'hui jugés selon leur politique fiscale nationale. Face à cela, les Etats sont contraints d'être attractifs et se servent de l'impôt comme levier.

1490. La notion de « concurrence fiscale étatique », dégagée par les économistes dès la fin du XXème siècle, n'est aujourd'hui pas reconnue par les juristes. En effet, ces derniers considèrent que la concurrence fiscale n'existe pas entre Etats mais qu'elle s'observe uniquement entre les contribuables.

1491. En tout état de cause, ce phénomène fait l'objet de vives controverses quant à son opportunité.

D'un côté, la concurrence fiscale étatique démontre la nécessité de son existence du fait de son caractère disciplinaire sur les Etats. En effet, les contribuables étant mobiles, un Etat se doit alors de gérer l'argent public de manière optimale. En contrepartie, la concurrence fiscale étatique présente un atout économique non-négligeable pour les Etats puisqu'elle va permettre de dynamiser l'économie nationale via l'apport de fonds, de connaissances et d'innovations sur le territoire. Cette concurrence fiscale est donc gage d'imposition raisonnable pour les agents économiques et de dynamique économique pour les Etats.

De l'autre côté, il faut souligner que ces divers avantages ne sont pas sans prix. En l'espèce, la justice fiscale est sacrifiée dans le cadre de la concurrence fiscale. Si les entreprises et les grandes fortunes sont mobiles et peuvent profiter de la concurrence fiscale entre Etats, les autres agents économiques se trouvent impuissants face à ce phénomène et le subissent.

1492. Concept confus, la notion de concurrence fiscale étatique a été dégagée, dans un premier temps, par les économistes à l'aide de critères neutres. Quatre éléments sont principalement ciblés. Il s'agit du comportement mobile des agents économiques, de l'exercice d'une pression

fiscale sur les Etats, de la nouvelle économie et du bien-être collectif. La mobilité, accentuée par la libre circulation des capitaux et des personnes, n'est principalement influente que dans la situation des personnes morales. Par la possibilité d'un « vote avec les pieds », ces agents économiques peuvent quitter un territoire en cas de mécontentement, ce qui crée nécessairement une pression sur les Etats. Ces derniers redoublent alors d'efforts pour être attractifs en proposant un panel d'offres garantissant un bien-être des citoyens. La promesse d'un Etat cultivé, novateur et heureux se matérialise notamment à travers des novations pour l'environnement et l'énergie, le développement de la culture et de l'enseignement, l'accès aux soins, la possibilité de bénéficier d'espaces verts et de loisirs ou encore la stabilité du gouvernement par exemple. Ces divers critères constituent ainsi des indices de présence d'une concurrence fiscale étatique mais se montrent insuffisants pour identifier ce phénomène.

1493. Nous avons alors tenté de dégager, dans un second temps, des critères juridiques pour parvenir à une identification plus efficace de la concurrence fiscale étatique. L'impôt étant considéré comme un instrument d'attractivité des Etats, deux thématiques juridiques autour de l'impôt ont pu être établies pour caractériser une concurrence fiscale étatique : le taux d'imposition et les niches fiscales.

D'une part, le taux d'imposition s'affirme comme un indice de présence de ce phénomène notamment au regard de l'impôt sur les sociétés ainsi que les impôts sur la production. L'impôt sur les sociétés connaît une baisse généralisée depuis le début du millénaire. Cette diminution continue encore aujourd'hui. En effet, aux Etats-Unis, l'ancien Président Donald Trump a abaissé le taux de l'impôt fédéral sur les sociétés de 35% à 21% en 2017. De même, la France réduit également progressivement son taux d'impôt sur les sociétés avec la perspective d'un taux de 25 % à compter de 2022. Principal impôt frappant les entreprises, cette stratégie de baisse de l'impôt sur les sociétés vise à attirer des bases fiscales. De leur côté, les impôts sur la production sont également des impôts payés par les entreprises. Regroupant plusieurs taxes dont la contribution sociale de solidarité des sociétés et la contribution économique territoriale, ils pèsent lourds dans certains pays, comme en France. Ils sont même dits injustes et aveugles car ils s'appliquent aux entreprises sans tenir compte de leurs profits. Ces deux impôts - impôt sur les sociétés et impôts sur la production - concernant principalement les acteurs influents de la concurrence fiscale, leur fluctuation ne peuvent être que des caractéristiques guidant le lieu d'établissement des sociétés et donc des indices de présence d'une concurrence fiscale entre Etats.

D'autre part, les niches fiscales sont considérées comme un second indicateur de présence de la concurrence fiscale étatique. Définis comme les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier les contribuables pour diminuer le montant de leur impôt, les niches fiscales sont variées. Elles se manifestent notamment par des aides d'Etats ou des *rulings*. A ce titre, un accord préalable sur l'imposition due est donc passé entre l'administration et le contribuable, ce qui garantit à ce dernier un avantage fiscal ainsi qu'une sécurité juridique. Des incitations fiscales sont également proposées par les Etats, tels que les *patent boxes* en matière de propriété intellectuelle. Celles-ci permettent de bénéficier d'un taux préférentiel à l'impôt sur les sociétés pour les travaux de recherche et de développement.

1494. Une fois ce phénomène identifié, il s'agissait ensuite de s'interroger sur la possible déviance de la concurrence fiscale vers une forme dommageable. Une concurrence fiscale devient dommageable lorsque deux conditions sont réunies : un régime fiscal préférentiel proposé par l'Etat, ainsi que son utilisation déloyale par un contribuable. La concurrence fiscale dommageable est donc due à deux comportements : celui du contribuable et celui de l'Etat.

Le premier volet de ce phénomène dommageable est relatif à la déloyauté. Bien que cette notion ne soit pas définie de manière exacte, elle désigne une norme comportementale. Cette qualité morale est un exemple à suivre dans toutes sortes de relations, dont les relations entre Etats et contribuables. Certains contribuables laissent toutefois de côté ce principe de loyauté. Ils voient dans la liberté du marché, une possibilité d'outrepasser leurs droits et procèdent à une utilisation détournée de régimes fiscaux nationaux. Le civisme fiscal se voit donc fragilisé par la déloyauté des grandes fortunes et des multinationales.

Le second volet de ce phénomène dommageable, relatif aux régimes fiscaux préférentiels proposés par les Etats, a ensuite été ouvert. Ces politiques fiscales incitatives sont dites « *dumping fiscal* ». Se présentant comme une opportunité d'engendrer une concurrence fiscale dommageable, l'Union européenne (UE) et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ont dégagé ces différents régimes dans le but de les démanteler. Néanmoins, leur méthode diffère. En effet, pour l'OCDE, un régime fiscal préférentiel se caractérise à l'aide de cinq facteurs essentiels et cinq facteurs secondaires. L'UE fonctionne avec un unique critère d'entrée et cinq facteurs secondaires. Quoi qu'il en soit, le nombre de régime fiscal préférentiel diminue, tant dans la vision de l'OCDE que dans l'approche de l'UE. En effet, en 1998, l'OCDE a identifié 47 régimes fiscaux dommageables contre 66 pour l'UE en 1999. Les examens plus récents ont décelé 4 régimes fiscaux dommageables du côté de l'OCDE en 2020, contre 7 pour l'UE en 2018. Certes les chiffres

divergent, mais une tendance à la baisse des mesures fiscales dommageables sur lesquelles reposent les comportements déloyaux de certains contribuables s'observe. Pour autant, la concurrence fiscale dommageable demeure dans tous les cas.

1495. La concurrence fiscale étatique nécessite donc d'être encadrée par la loi. Une telle initiative permet de contrôler la concurrence fiscale et de sanctionner sa forme dommageable. L'intervention de l'Etat pour fixer des règles est matérialisée à travers deux types de règles. En effet, l'ordre juridique international dégage des normes de droit dur et des normes de droit souple.

D'un côté, le droit dur, ou *hard law*, ressort du classicisme juridique. Il est connu comme étant la référence du droit du fait de son caractère obligatoire et contraignant. Son non-respect entraîne donc une sanction. Cette forme de droit est toutefois l'objet de nombreuses critiques compte tenu de sa rigidité qui complexifie toute modification et nuit, de ce fait, à l'adaptation de la norme aux potentielles évolutions du contexte.

De l'autre côté, le droit souple, ou *soft law*, est en plein essor et s'installe progressivement dans les esprits depuis une cinquantaine d'années. En théorie, il s'oppose au droit dur dans le sens où le droit souple n'est ni obligatoire ni contraignant. L'absence d'obligation et de sanction ne le rend pas pour autant moins attrayant. En effet, malgré cette légèreté, le droit souple est respecté et influence tout de même le comportement. Cela s'explique par le fait que le caractère non-contraignant est à nuancer car, en pratique, des sanctions telles que le blâme ou l'exclusion peuvent être prononcées.

A première vue, les différences entre le droit souple et le droit dur sont telles que ces deux modes de gouvernance se placent à deux extrémités opposées. Pour autant, leurs caractéristiques les rapprochent et les rendent même complémentaires, voire unis. Le droit souple peut effectivement influencer le droit dur, servir à son élaboration ou encore le compléter. Il peut aussi évoluer et muter vers une norme de droit dur.

Cette cohésion entre le droit souple et le droit dur, instruments juridiques mis en place par les Etats, assure un droit complet. Dans le cadre de la concurrence fiscale, une telle complémentarité promet un cadre efficace de ce phénomène.

1496. La première partie a ainsi démontré que la concurrence fiscale étatique est un phénomène de compétition fiscale à laquelle se livrent les Etats pour attirer des agents économiques sur leur territoire. La concurrence fiscale étatique doit être définie et encadrée par

des instruments afin de contrer toute divergence vers sa forme dommageable. On parle de l'instrumentalisation de la concurrence fiscale étatique.

1497. **Dans une seconde partie**, nous avons d'abord étudié un nouvel aspect du premier volet relatif aux régimes fiscaux préférentiels proposés par les Etats. Il ne s'agit plus de démanteler les régimes fiscaux dommageables mais de se focaliser plutôt sur le comportement des Etats. Compte tenu que certains contribuables profitent des asymétries entre les différents systèmes fiscaux, les Etats sont invités à se montrer soudés pour freiner la déloyauté du contribuable. L'UE et l'OCDE agissent alors en conséquence. Bien que l'harmonisation fiscale soit difficile, une marche vers la coordination fiscale est engagée grâce à des instruments juridiques.

1498. L'UE est précurseur dans l'enrayement de la concurrence fiscale dommageable. Grâce au Code de conduite qu'elle instaure, les régimes fiscaux susceptibles d'entraîner une concurrence dommageable sont pointés du doigt et éliminés. L'UE entreprend également une démarche de transparence, ce qui permet de limiter autant que possible, toute concurrence fiscale dommageable. En effet, elle élabore une directive visant à aboutir à un échange automatique de renseignements entre Etats sur certaines catégories de revenus (DAC 1).

1499. En réponse à ces travaux et pour contrôler au mieux le phénomène de concurrence fiscale entre les Etats, l'OCDE intervient également pour compléter l'initiative européenne. A cette fin, elle crée alors le projet BEPS ainsi qu'une norme commune d'échange de renseignements.

Le projet BEPS, constitué de 15 Actions, voit le jour en 2012. Comme son nom l'indique, ce projet vise à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices<sup>2112</sup>. Les Actions 5 et 13 s'intéressent notamment à la concurrence fiscale dommageable. En effet, l'Action 5 est intitulée « lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance ». Elle comprend un standard minimum relatif à la transparence et concerne notamment un échange spontané obligatoire de renseignements. L'Action 13, quant à elle, s'inscrit également dans un cadre de transparence en instaurant une obligation d'échange d'informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices des entreprises multinationales et des impôts qu'elles acquittent.

---

<sup>2112</sup> BEPS vient de l'anglais « Base Erosion and Profit Shifting » et signifie « Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices »

L'Action 15 mérite également d'être citée car elle est toute aussi importante dans le cadre de la concurrence fiscale dommageable dans le sens où elle crée un réseau fiscal entre plusieurs Etats par la consécration d'un instrument multilatéral. Cette Convention innovante apporte une dimension politique au contrôle de la concurrence fiscale étatique en prévoyant des mesures standards obligatoires dans le cadre des relations entre Etats.

La norme commune d'échange de renseignements, second axe des travaux de l'OCDE élaboré en 2014, consiste en un échange d'informations entre le pays de résidence et le pays de la source à propos de divers revenus d'un contribuable.

Ces deux outils mis en place par l'OCDE ouvrent alors un dialogue qui tisse un lien entre les Etats et qui accroît la transparence fiscale.

1500. Ces différentes avancées encouragent l'UE qui poursuit sa lancée dans le contrôle de la concurrence fiscale étatique. La transparence fiscale s'accroît grâce aux directives européennes.

D'un côté, la directive DAC étend progressivement le champ de l'échange automatique d'informations à travers les directives DAC 2 à DAC 6. Une nouvelle directive DAC 7 est d'ailleurs en cours de transposition pour étendre les règles de transparence fiscale aux plateformes numériques. De plus, les crypto-actifs et à la monnaie électronique pourraient être visés par une huitième directive DAC.

De l'autre côté, la directive ATAD établit cinq mesures anti-évasion que les Etats doivent nécessairement appliquer pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables.

1501. Grâce à cette coordination des Etats, la transparence s'accroît, ce qui fragilise la concurrence fiscale dommageable. Pour autant, ce fléau existe toujours. Une proposition de retour vers l'harmonisation est proposée avec la relance du projet ACCIS. Imaginé en 2001, ce projet visant à établir un système européen unique a été relancé en 2016 autour d'une assiette commune et de sa consolidation. L'unanimité requise des Etats membres n'étant pas réunie, le projet est aujourd'hui bloqué.

1502. En tout état de cause, les instruments juridiques extra-étatiques proposés par l'UE et l'OCDE sont variés et appellent à une harmonisation ou à une coordination des politiques fiscales nationales pour contrôler efficacement la concurrence fiscale étatique. Si des progrès sont observés, ces outils ne sont pas suffisants.

1503. Pour cette raison, d'autres instruments, cette fois-ci intra-étatiques, sont développés pour contrôler la concurrence fiscale. Une telle régulation passe nécessairement par la lutte contre les comportements d'évitement fiscal. Il convient alors de s'intéresser au second volet de la concurrence fiscale dommageable, relatif aux pratiques fiscales déloyales du contribuable.

1504. D'une part, il faut souligner que les techniques d'identification du comportement déloyal ont été renforcées par des instruments juridiques intra-étatiques. Le législateur français a développé plusieurs outils axés sur le comportement du contribuable auteur de l'évitement fiscal en tenant compte de la coordination insuffisante entre les Etats. En luttant contre ce fléau, la maîtrise de la concurrence fiscale étatique n'en est que meilleure.

Parmi les différents instruments élaborés, certains sont spécifiques aux affaires internationales. La classification des Etats et leur qualification en tant qu'Etat jouissant d'un régime à fiscalité privilégiée ou Etat ou territoire non coopératif permettent d'identifier les Etats auxquels certains contribuables peuvent avoir recours et y accorder une attention particulière. D'ailleurs, le législateur a déployé plusieurs dispositifs pour dissuader un contribuable de traiter avec un Etat ou territoire non coopératif. Tout accord avec un tel Etat peut être effectivement préjudiciable.

Par ailleurs, divers dispositifs de lutte contre les délocalisations fiscales ont également été instaurés et reposent sur une coopération et un échange d'informations entre Etats. Ces mesures sont larges et s'appliquent tant à l'encontre des personnes physiques que des personnes morales.

D'autres instruments plus généraux ont été mis en oeuvre par le législateur français pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Ceux-ci s'appliquent à l'ordre interne ainsi qu'à l'ordre international. Cet arsenal législatif est notamment composé de dispositifs visant à lutter contre la pratique fiscale déloyale en elle-même mais également d'outils de lutte contre la personne à l'initiative de cette pratique d'évitement de l'impôt.

Pour lutter contre la pratique fiscale déloyale, le champ de l'abus de droit est étendu aux montages à but principalement fiscal pour englober davantage de comportements déloyaux tandis que l'exit tax est modifiée pour dénoncer tout transfert abusif de domicile fiscal.

Pour lutter contre la personne à l'initiative de la pratique déloyale, une police fiscale a été créée. La collecte de données s'étend à tous les utilisateurs de plateformes en ligne et la dénonciation de l'identité des fraudeurs est encouragée.

Même si les résultats ne sont pas ceux escomptés, cet arsenal législatif démontre la volonté et les efforts de l'Etat pour parvenir à un contrôle efficace de la concurrence fiscale étatique.

1505. D'autre part, il convient de rappeler que les différents outils juridiques inter- et intra-étatiques ont servi à établir un cadre préventif et répressif de la concurrence fiscale dommageable. La concurrence fiscale étatique est un phénomène contesté mais nécessaire. Elle ne fait pas l'objet d'une sanction en tant que telle. En revanche, sa forme dommageable intéresse davantage le juge.

1506. La mise en œuvre de mesures préventives se heurte à quelques difficultés. Parce que les Etats sont souverains et parce que l'unanimité est quelque fois exigée, certains dispositifs peinent à voir le jour. La souveraineté des Etats leur permet de guider leur politique fiscale nationale comme ils l'entendent. Néanmoins, cette prérogative s'affirme comme un obstacle notamment entre Etats membres lors de décisions à l'échelle européenne. Le projet ACCIS et la taxe GAFA en sont les exemples mêmes. Ce dernier projet illustre d'ailleurs le blocage de l'adaptation de la fiscalité à l'ère numérique. La volonté des Etats de progresser dans la taxation des multinationales se solde par un échec du fait de l'affirmation de la souveraineté des Etats membres, ce qui engendre de ce fait une absence d'unanimité et donc l'abandon d'un projet. Plusieurs solutions nationales, telles qu'une taxe sur le numérique, ont été votées dans divers Etats de manière unilatérale. Ces taxes sont néanmoins provisoires et combrent un vide en attente d'une solution plus globale.

Dans un autre contexte tout autant actuel, nous pouvons également évoquer le plan de relance européen Next Generation EU destiné à pallier les ravages économiques de la crise sanitaire. Ce plan aurait pu ne jamais voir le jour si un Etat s'y était opposé compte tenu de l'exigence d'unanimité au sein de l'Union européenne. Les difficultés posées par la souveraineté et l'unanimité sont donc de taille.

1507. Malgré ces différents points rendant complexe l'évitement de la concurrence fiscale dommageable, le droit français, le droit européen et le droit international sont toutefois parvenus à mettre en place des instruments juridiques. Ces dispositifs, dits anti-hybrides, permettent d'anticiper une potentielle stratégie d'érosion de la base d'imposition et un transfert de bénéficiaires par certains contribuables. Le système français initial rencontrant des difficultés dans sa conformité avec le droit de l'UE, ces mesures retenues aujourd'hui ont été prévues par les directives européennes ATAD 1 et ATAD 2, transposées aux articles 205 A à 205 D du CGI. Grâce à ces dispositions, non seulement des règles de résolution face à un dispositif hybride ont

été établies mais les mesures anti-hybrides concernent tous types de revenus et jouent vis-à-vis de tous les Etats.

1508. Pour autant, l'ère actuelle est marquée par l'essor du numérique ce qui apporte une difficulté supplémentaire à la lutte anti-hybride. En effet, une rupture avec le modèle traditionnel est clairement observée. Les nouveaux modèles d'affaires ne reposent plus sur des éléments matériels, mais sur de l'immatériel rendant facultative toute présence physique. La modernisation des instruments de lutte contre la concurrence fiscale dommageable doit ainsi nécessairement évoluer. C'est la raison pour laquelle l'OCDE propose un projet en deux piliers destinés à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

Le premier pilier, nommé « approche unifiée », propose la création de nouvelles règles de répartition des droits d'imposition. L'objectif de cette révision est d'imposer les multinationales indépendamment de la localisation ou du lieu de résidence<sup>2113</sup>.

Le second pilier, dit « proposition gloBE », consiste à instaurer un taux minimum mondial pour les multinationales. Ce dispositif vise à réguler la concurrence fiscale étatique en permettant de contrer les stratégies déloyales de défiscalisation fiscale de certains contribuables<sup>2114</sup>.

Ces travaux de l'OCDE ont été largement repris. Un accord dans ce sens a été trouvé par les ministres des finances des pays du G7 lors de la réunion à Londres les 11, 12 et 13 juin 2021, par la grande majorité des Etats membres de l'OCDE les 30 juin et 1<sup>er</sup> juillet 2021 ainsi que par les ministres des finances du G20 lors du sommet à Venise les 9 et 10 juillet 2021. Même si les détails techniques sont encore à définir, la lutte contre la concurrence fiscale dommageable via l'adaptation de la fiscalité à la digitalisation de l'économie est à son apogée. Reste à savoir si les Etats opposés à cette réforme finiront par céder ou, au contraire, s'ils maintiendront leur position.

1509. En tout état de cause, lorsque la concurrence fiscale dommageable ne peut pas être évitée, celle-ci fait l'objet d'une politique répressive.

---

<sup>2113</sup> OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020

<sup>2114</sup> OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Deux : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020

Pour résoudre le conflit de manière pacifique, le recours à la justice privée est possible. Ce mode alternatif de règlement des différends présente l'avantage d'être rapide, discret et non onéreux. Il trouve néanmoins rarement sa place en matière fiscale.

Le recours à la justice d'Etat est de ce fait nettement plus sollicité. Des sanctions pénales et fiscales peuvent être appliquées et même se cumuler. Il apparaît toutefois que la sanction la plus dissuasive ne touche pas à l'aspect pécuniaire mais concerne son image et son nom.

1510. La seconde partie était donc axée sur le fait que la concurrence fiscale étatique doit être contrôlée par des instruments juridiques afin de lutter contre sa forme dommageable qui est un véritable fléau. Les outils juridiques se montrent nécessaires car ils vont également intervenir dans le cadre du contentieux, notamment pour prévenir la concurrence fiscale dommageable et sanctionner le contribuable, auteur d'un comportement déloyal. Il convient d'y voir une légitimation de la juridicisation de la concurrence fiscale étatique.

1511. **Finalemment**, le bilan suivant peut être dressé : la fiscalité constitue aujourd'hui un facteur important de l'attractivité des territoires, notamment en raison du phénomène de mondialisation qui a permis la libre circulation des biens, des services, des capitaux et des informations au-delà des frontières. Si la concurrence fiscale étatique est un fait économique nécessaire et n'est pas sanctionnable, le climat de compétition s'est toutefois intensifié ces dernières années. A l'heure actuelle, aucune harmonisation fiscale totale n'est acceptée. De ce fait, chaque Etat est régi par son propre régime fiscal et les règles varient selon chacun. La disparité des systèmes fiscaux étatiques nuit à l'efficacité du processus de libéralisation. Une dimension déloyale s'est invitée dans la concurrence fiscale. Les outils de lutte contre ce fléau se multiplient afin d'honorer un combat sans relâche. Après les travaux autour des régimes fiscaux dommageables, de nombreux outils ont été mis en œuvre pour contrer directement les pratiques fiscales déloyales de certains contribuables. Ces avancées ont été rendues possibles grâce à l'instrumentalisation et la juridicisation de la concurrence fiscale étatique.

1512. Néanmoins, si des progrès ont été observés et les opportunités de concurrence fiscale dommageable ont été réduites, celle-ci existe encore. Cette frustration peut découler de la diversité des stratégies des agents économiques, celle-ci mettant à mal le bon fonctionnement de la taxation des multinationales. En effet, d'un côté, le contribuable peut agir par dissimulation dans les paradis fiscaux, auquel cas une fraude peut être constatée et sanctionnée du fait de son illégalité. D'un autre côté, une autre stratégie des multinationales au caractère

légal est pratiquée et consiste en de l'évasion fiscale par l'exploitation des failles du système fiscal international.

1513. Malgré la multiplication des différents instruments juridiques pour contrôler la concurrence fiscale étatique, il semble toutefois que l'ère numérique ait remporté une bataille entre temps. Une révolution fiscale est actuellement en marche afin d'adapter la fiscalité et ses différents outils à la digitalisation de l'économie. La réussite de ce projet pourrait conditionner la consécration et la pérennité d'une concurrence fiscale étatique saine.

1514. Pour conclure, si la liberté du marché est menée par les agents économiques, l'Etat s'efforce de tenir son rôle de régulateur de la norme par l'élaboration d'instruments juridiques.



## BIBLIOGRAPHIE

### I. OUVRAGES ET MANUELS

- Français

**ABI-SAAB Georges**, *Le développement du droit international - Réflexions d'un demi-siècle*, vol 1, Théorie générale du droit international public, Presses Universitaires de France, Paris, 2013, 364 p.

**ALEPIN Brigitte**, *La Crise Fiscale Qui Vient*, Editions VLB, Partis Pris Actuels, 2011, 160 p.

**ALLAND Denis et RIALS Stéphane**, *Dictionnaire de la culture juridique*, Lamy, Presses universitaires de France, Quadrige-dicos poche, 2003, 1649 p.

**ALTINDAG Selçuk**, *La concurrence fiscale dommageable - La coopération des Etats membres et des autorités communautaires*, Editions L'Harmattan, Finances publiques, 2009, 438 p.

**ASSOCIATION HENRI CAPITANT**, *La construction européenne en droit des affaires : acquis et perspectives*, LGDJ, Hors-collection, Paris, 2016, 400 p.

**AUDIER Serge**, *Le Socialisme libéral*, La Découverte, Repères, 2006, 128 p.

**AUJEAN Michel et SAINT-ETIENNE Christian (dir.)**, *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Presses Universitaires de France, Les Cahiers du Cercle des économistes, 2009, 128 p.

**BACACHE-GIBEILI Mireille**, *Les Obligations - La Responsabilité civile extracontractuelle*, Economica, Paris, 2007, 1<sup>e</sup> édition, 783 p.

**BASTIAT Frédéric**, *Harmonies économiques*, 1<sup>e</sup> édition, Meline Cans, 1850, 388 p.

**BEAUD Olivier**, *La puissance de l'État*, Presses Universitaires de France, Léviathan, Paris, 1994, 512 p.

**BILIA Boris**, *Osons le protectionnisme : une urgence sociale et écologique*, Bruno Leprince, Politique De Gauche, 24 mai 2014, 128 p.

**BELIN Dominique**, *Droit fiscal communautaire*, Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental, Paris, 1988, 410 p.

**BELTRAME Pierre et MEHL Lucien**, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Presses universitaires de France, Thémis droit public, 2<sup>e</sup> édition, Paris, 1997, 708 p.

**BELTRAME Pierre**, *La fiscalité en France*, Hachette, Collection Les fondamentaux, 24<sup>e</sup> édition, 2020-2021, 166 p.

**BERGER Suzanne**, *Les leçons de la première mondialisation - Leçons d'un échec oublié*, Seuil, 2003, 96 p.

**BLAIS Marie-Claude**, *La Solidarité. Histoire d'une idée*, Paris, Gallimard, 2007, 347 p.

**BLEVIN Pierre-Alexis**, *Les paradis fiscaux*, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, 2019, 128 p.

**BLOCH Cyril**, *La cessation de l'illicite. Recherche sur une fonction méconnue de la responsabilité civile extracontractuelle*, Nouvelle bibliothèque des thèses, Tome 71, Dalloz, 2008, 674 p.

**BLUNTSCHLI Johann Kaspar**, *Théorie générale de l'État*, Traduction de Armand de Riedmatten, Guillaumin, Paris, 1877, 492 p.

**BODIN Jean**, *Les six livres de la République*, Paris, Jacques du Puy, Livre I, 1576, 759 p.

**BOQUET Alain et Eric**, *Sans domicile fisc*, Le Cherche-Midi, 2016, 288 p.

**BOURGUINAT Henri**, *Le protectionnisme avant et après Trump*, Dalloz, 1e édition, 2019, 226 p.

**CARBONNIER Jean**, *Droit civil, tome 4 : Les obligations*, Presses Universitaires de France, 2000, 665 p.

**CARBONNIER Jean**, *Flexible droit - Pour une sociologie du droit sans rigueur*, LGDJ, 10e édition, 2001, 493 p.

**CARBONNIER Jean**, *Droit civil. Introduction*, Presses universitaires de France, Thémis droit privé, 27e édition, 2002, n°12, 384 p.

**CARBONNIER Jean**, *Droit civil, Tome 2 : Les obligations*, Presses Universitaires de France, Quadridge, 22e édition, 2004, vol 2, 618 p.

**CARRE DE MALBERG Raymond**, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Tome 1, Librairie du Recueil Sirey, 1920, 837 p.

**CHAPUS René**, *Droit administratif général*, Tome 1, 12e édition, Montchrestien, 1998, 1313p.

**CHEVALLIER Jacques**, *L'État*, 2e édition, Dalloz, Connaissance du droit, 2011, 121 p.

**CORNU Gérard**, *Vocabulaire juridique*, Presses Universitaires de France, Quadridge, Dicos poche, 13e édition, 2020, 1092 p.

**COZIAN Maurice**, *L'aménagement de la procédure d'abus de droit, l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Presses Universitaires de France, 1989, 237 p.

**CUQ Edouard**, *Manuel des institutions juridiques des romains*, Plon et LGDJ, 2e édition, 1928

**DAVID Cyrille, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard, AUSTRY Stéphane**, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 6e édition, 2017, 1300 p.

**DEDIEU Franck, MASSE-STAMBERGER Benjamin, DE TRICORNOT Adrien,** *Inévitable protectionnisme*, Le Débat, Gallimard, 2012, 226 p.

**DE LA ROSA Stéphane,** *La méthode ouverte de coordination dans le système juridique communautaire*, Bruylant, Collection Travaux du CERIC, 2007, 692 p.

**DELVOLVÉ Pierre,** *Droit public de l'économie*, Précis Dalloz, 1e édition, 1998

**DEMOGUE René,** *Traité des obligations en général - Source des Obligations*, Tome IV, Rousseau, 1924

**DE SMET François,** *Aux origines théologiques de la souveraineté*, EME, Divin et Sacré, Paris, 2015

**DEUMIER Pascale et SOREL Jean-Marc,** *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ, Contextes - Culture du droit, Paris, 2018, 496 p.

**DOMINICÉ Christian,** *Observations sur la définition du droit des gens, dans L'ordre juridique international entre tradition et innovation*, Graduate Institute Publications, Genève, 1997, 27 p.

**DOS SANTOS António Carlos,** *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, 694 p.

**DUCHENEAUT Bertrand,** *Les dirigeants de PME : enquête, chiffres, analyses pour mieux les connaître*, Editions Maxima, 1996, 516 p.

**DUGUIT Léon,** *Traité de droit constitutionnel, Tome premier : La règle de droit, le problème de l'État*, 3e édition, De Boccard, 1927, 763 p.

**DUGUIT Léon,** *Traité de droit constitutionnel, Tome deuxième : La théorie générale de l'État, Première partie : Éléments, fonctions et organes de l'État*, 3e édition, De Boccard, 1928, 888 p.

**ESMEIN Adhémar**, *Éléments de droit constitutionnel français et comparé*, 6e édition, Éditions Panthéon-Assas, 2001, 1296 p.

**FABRE-MAGNAN Muriel**, *Droit des obligations, 2 : responsabilité civile et quasi-contrats*, Presses Universitaires de France, Themis, 4ème édition, Paris, 2019, 608 p.

**FARJAT Gérard**, *L'Ordre public économique*, Librairie générale de droit et de jurisprudence Évreux, Hérissey, 1962, 544 p.

**FARQUET Christophe**, *La défense du paradis fiscal suisse avant la Seconde Guerre mondiale : une histoire internationale*, Editions Alphil-Presses universitaires suisses, 2016, 544 p.

**FORAY Dominique**, *L'économie de la connaissance*, Editions La Découverte, Repère, Paris, 2009, 128 p.

**GAUTIER-AUDEBERT Agnès**, *Droit des relations internationales*, Librairie Vuibert, Paris, 2007, 222 p.

**GERVAL Charles-Eloi**, *L'apparition d'instruments limitant la concurrence fiscale dommageable*, Editions Universitaires Européennes, 2016, 420 p.

**GILDEMEISTER Arno**, *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements*, Bibliothèque de droits international et de l'Union européenne, Tome 131, LGDJ, 2013, 488 p.

**GOUTHIÈRE Bruno**, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 14e édition, 2020, 1700 p.

**GOYARD-FABRE Simone**, *L'État, figure moderne de la politique*, Armand Colin, Cursus philosophie, 1999, 186 p.

**GUTMANN Daniel**, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, Domat Droit Privé, 8e édition, 2017-2018, 870 p.

**HALBECQ Michel**, *L'État, son autorité, son pouvoir*, LGDJ, 1965, 651 p.

**HAURIOU Maurice**, *Principes de droit public à l'usage des étudiants en licence et en doctorat des sciences politiques*, 2e édition, Librairie du Recueil Sirey, 1916, 861 p.

**HIRSCHMAN Albert**, *Vers une économie politique élargie*, Les éditions de Minuit, 1986, Paris, 112 p.

**IBANDA KABAKA Paulin**, *Finances publiques et budget de l'Etat sous la LOLF - Introduction au droit budgétaire français*, Saint-Denis, Edilivre, 2018, 176 p.

**JEGOUREL Yves**, *La taxe Tobin*, Editions La Découverte, Repère, 2002, 128 p.

**JELLINEK Georg**, *L'État moderne et son droit*, 1911 traduit par Georges Fardis, Edition Panthéon-Assas, Les Introuvables, Paris, 2005, 574 p.

**JEZE Gaston**, *Cours de finances publiques*, Giard, Paris, 1933

**JEZE Gaston**, *Cours de finances publiques*, Giard, Paris, 1936

**KOLB Robert**, *Interprétation et création du droit international - Esquisse d'une herméneutique juridique moderne pour le droit international public*, Editions Bruylant, Bruxelles, 2006, 959 p.

**LEVEQUE François**, *Économie de la réglementation*, Editions La Découverte, Repère, 2009, 128 p.

**LEVY Lionel**, *Venise et l'émirat Hafside de Tunis (1231-1535)*, L'Harmattan, Paris, 1999, 254 p.

**LOYSEAU Charles**, *Traité des seigneuries*, L'Angelier, Paris, 1614

**MADIES Thierry**, *La concurrence fiscale internationale*, Editions La Découverte, Repère, 2020, 128 p.

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Editions Bruylant, 2016, 868 p.

**MALAURIE Philippe**, *L'ordre public et le contrat : étude de droit civil comparé, France, Angleterre, U.R.S.S.*, Tome 1, Matot-Braine, 1953, 278 p.

**MALAURIE Philippe**, *Les contrats contraires à l'ordre public : Étude de droit civil comparé : France, Angleterre, URSS*, Matot-Braine, 1953, 278 p.

**MARTINEZ Jean-Claude**, *Droit fiscal contemporain : L'impôt, le fisc, le contribuable*, Tome 1, Litec, 1986, 478 p.

**MARTY Gabriel et RAYNAUD Pierre**, *Droit civil, Les obligations*, Tome 1, Les sources, Sirey, 2e édition, 1961, 826 p.

**MAZEAUD Henri et Léon et CHABAS François**, *Leçons de droit civil*, Tome 2, Volume 1, Obligations, Montchrestien, 9e édition, 1998, 1353 p.

**MEDA Dominique**, *Qu'est-ce que la richesse ?*, Editions Aubier, Alto, Paris, 1999, 424 p.

**MILL John Stuart**, *De la liberté*, traduit par Fabrice Pataut, Presses Pocket, Paris, 1990, 275 p.

**NEVEU Érik**, *Sociologie des mouvements sociaux*, Editions La Découverte, Repère, 2019, 128 p.

**NOBOYET Marie-Laure et GEOUFFRE DE LA PRADELLE Géraud**, *Droit international privé*, LGDJ, 2007, 786 p.

**ODENT Raymond**, *Contentieux administratif*, Les cours de droit, Paris, 1978 [1960], 408 p.

**OST François et VAN de KERCHOVE Michel**, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 2002, 596 p.

**PEREZ Yves André**, *Les vertus du protectionnisme. Crises et mondialisation, les surprenantes leçons du passé*, L'Artilleur, Interventions, 2020, 282 p.

**PIKETTY Thomas**, *Le Capital au XXI siècle*, Le Seuil, Les Livres du Nouveau Monde, 2013, 976 p.

**PORTALIS Jean-Etienne-Marie**, *Discours, rapports et travaux inédits sur le code civil*, Publiés par le vicomte Frédéric Portalis, Paris, Joubert, Librairie de la Cour de cassation, 1844

**PRADEL Xavier**, *Le préjudice dans le droit civil de la responsabilité*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, Tome 415, 1995, 528 p.

**REUTER Paul**, *Droit international public*, Thémis droit public, Presses universitaires de France, 5e édition, Paris, 1976

**ROCCHI Jean-Michel**, *Les paradis fiscaux : Analyses et controverses*, Editions Arnaud Franel, 2018, 320 p.

**ROUSSEAU Jean-Jacques**, *Discours sur l'origine et les fondements de l'inégalité parmi les hommes*, Marc-Michel Rey, Amsterdam, 1755

**ROUSSEAU Jean-Jacques**, *Discours sur l'économie politique*, Amsterdam, 1755

**ROUSSEAU Jean-Jacques**, *Du contrat social*, Marc-Michel Rey, Amsterdam, 1762

**SAINT-ETIENNE Christian et LE CACHEUX Jacques**, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Conseil d'analyse économique, La Documentation Française, 2005, 336 p.

**SCANDAMIS Nikos**, *Le paradigme de la gouvernance européenne*, Bruylant, 2009, 230 p.

**SCHAFFNER Jean**, *Droit fiscal international*, Promoculture, Luxembourg, 1999, 780 p.

**SIMON Denys**, *Le système juridique communautaire*, Presses Universitaires de France, Droit fondamental, Paris, 3ème édition, 2001, 784 p.

**SMITH Adam**, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Volume 2, Traduction de Germain Garnier et Adolphe Blanqui, Paris, Guillaumin, Réédition de 1843

**SORENSEN Max**, *Les sources du droit international*, Editions Einar Munksgaard, Copenhague, 1946, 274 p.

**SPITZ Jean-Fabien**, *Le Moment républicain*, Paris, Gallimard, NRF essais, 2005, 526 p.

**STARCK Boris, ROLAND Henri et BOYER Laurent**, *Obligations I, Responsabilité délictuelle*, Litec, 5e édition, 1996, 582 p.

**TIXIER Gilbert et GEST Guy**, *Droit International Fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental, 2e édition, 1990, 611 p.

**TROTABAS Louis et COTTERET Jean-Marie**, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 1970, 434 p.

**VINEY Geneviève et JOURDAIN Patrick**, *Traité de droit civil. Les conditions de la responsabilité*, LGDJ, 3e édition, 2006, 1320 p.

**VINEY Geneviève**, *Introduction à la responsabilité civile*, LGDJ, 3ème édition, Paris, 2008, 704 p.

**WALRAVENS Éric**, *Dumping fiscal. Enquête sur un chantage qui ruine nos Etats*, Les petits matins, 2014, 208 p.

**ZUCMAN Gabriel**, *La richesse cachée des nations, Enquête sur les paradis fiscaux*, Le Seuil, Coédition Seuil-La République des idées, 2013, 128 p.

• **Étrangers**

**BELLAMY Richard**, *Liberalism and Modern Society*, Cambridge, Polity Press, 1992, 310 p.

**BRENNAN Geoffrey et BUCHANAN James**, *The Power to Tax : Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, 1980, 231 p.

**HELD David**, *Models of Democracy*, Cambridge, Polity Press, 1996, 392 p.

**HELMINEN Marjaana**, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Chapter 1: Introduction to the Topic, 2014, 428 p.

**HILL GREEN Thomas**, *Liberal Legislation and Freedom of Contract*, Oxford, Slatery & Rose, 1880, 22 p.

**HIRSCHMAN Albert**, *Exit, Voice, and Loyalty : Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*, Harvard University Press, 1970, 162 p.

**KLOPPENBERG James**, *Uncertain Victory : Social Democracy and Progressivism in European and American Thought, 1870-1920*, Oxford university Press, 1988, 546 p.

**LANG Michael, LOUKOTA Helmut, RADLER Albert**, *Multilateral Tax Treaties : New Developments in International Tax Law*, Chapter 11: Draft for a Multilateral Tax Treaty, 1998, 250 p.

**MC NAIR Lord Arnold Duncan**, *The Law of Treaties*, Oxford, Clarendon Press, 1961, 789 p.

**MUSGRAVE Richard**, *Theory of Public Finance : A Study in Public Economy*, Editions McGraw-Hill, New York, 1959, 628 p.

**POGGE Thomas**, *World Poverty and Human Rights : Cosmopolitan Responsibilities and Reforms*, Londres, Polity Press, 2002, 284 p.

**SCHACHTER Oscar**, *International Law in Theory and Practice*, Martinus Nijhoff, Dordrecht, 1991, 431 p.

## II. CONTRIBUTION À DES OUVRAGES COLLECTIFS

**ABI-SAAB Georges**, *Éloge du droit assourdi, Quelques réflexions sur le rôle de la soft law en droit international contemporain*, dans Francis Delpérée (dir.), *Nouveaux itinéraires en droit, Hommage à François Rigaux*, Bruxelles, Bruylant, 1993, pages 59 à 68

**ALLEGRE Guillaume et PELLEFIGUE Julien**, *Quelle imposition des multinationales en Europe ?*, dans Jérôme Creel (dir.), *L'économie européenne 2019*, Repères, La Découverte, 2019, pages 75 à 86

**ANDREFF Wladimir**, *Chapitre 6. Le marché du talent sportif. Régulation ou dérégulation*, dans Pierre-Michel Menger (dir.), *Le talent en débat*, Presses Universitaires de France, 2018, pages 247 à 290

**BARBOU DES PLACES Ségolène** (dir.), *Protectionnisme et droit de l'Union européenne*, Pedone, Cahiers européens, 2014

**BARTHEZ Anne-Sophie**, *Les avis et recommandations des autorités administratives indépendantes*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, pages 59 à 73

**BELLEFLAMME François et DOUTREPONT Marie**, *Les circulaires en droit administratif général et en droit des étrangers : révision d'un « classique » des sources alternatives à l'aune de la théorie des sources du droit*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 2, Anthemis et Presses de l'Université Saint-Louis, Bruxelles, 2012, pages 443 à 491

**BIGOT Céline**, *Faveur et clause de la nation la plus favorisée*, dans Gilles J. Guglielmi, *La faveur et le droit*, Presses Universitaires de France, Hors collection, 2009, pages 389 à 400

**BODEAU-LIVINEC Pierre**, *Hard law : érection durable*, dans Hervé Ascensio, Pierre Bodeau-Livinec, Mathias Forteau, Franck Latty, *Dictionnaire des idées reçues en droit international*, Paris, Pedone, 2017, pages 287 à 292

**BOUDET Jean-François et LEQUESNE-ROTH Caroline** (dir.), *Les administrations publiques à l'épreuve de leur dette*, Mare & Martin, Droit Public, 29 août 2019

**BRAUD Philippe**, *Du pouvoir en général au pouvoir politique*, dans Madeleine Grawitz et Jean Leca (dir.), *Traité de science politique*, Tome 1, Presses universitaires de France, 1985, pages 333 à 393

**BRUNET Pierre**, *Soft Law or Law in progress ? Relecture d'articles classiques (P. Weil, A. Pellet et G. Abi-Saab)*, dans Pascale Deumier et Jean-Marc Sorel, *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ Lextenso, 2018, pages 209 à 223

**CHANTEPIE Gaël**, *Les codifications privées*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, pages 39 à 57

**DEBOISSY Florence, FRULEUX François, MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, PIERRE Jean-Luc et SERANDOUR Yolande (dir.)**, *Fiscal 2021*, LexisNexis, 15 avr. 2021

**DENIL Frédérique, MIGNOLET Michel et MULQUIN Marie-Ève**, *La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements*, dans Michel Mignolet, *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, De Boeck Supérieur, 2005, pages 11 à 23

**DEUMIER Pascale**, *Les sources de l'éthique des affaires. Codes de bonne conduite, chartes et autres règles éthiques*, dans Bernard Beignier, Hugues Kenfack, Denis Mazeaud, Thierry Revet, *Libre droit*, Hommage au professeur Le Tourneau, Dalloz, Paris, 2007

**DEUMIER Pascale**, *La réception du droit souple par l'ordre juridique*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, pages 113 à 139

**DUPUY Pierre-Marie**, *Le fait générateur de la responsabilité internationale des États*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, vol 188, 1984

**GAUTIER Marie**, *L'ordre public*, dans Jean-Bernard Auby (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Dalloz, 2010

**HACHEZ Isabelle**, *Le soft law : qui trop embrasse mal étreint ?*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 4, Editions Anthemis, 2021, pages 539 à 586

**HUGOUNENQ Réjane et MADIÉS Thierry**, *Chapitre 9. Concurrence fiscale et taxation du bénéficiaire des sociétés : quelle incitation à la délocalisation ?*, dans Gérard Cliquet et Jean-Michel Josselin, *Stratégies de localisation des entreprises commerciales et industrielles. De nouvelles perspectives*, Editions De Boeck Supérieur, Économie, Société, Région, 2002, pages 189 à 208

**JACQUET Jean-Michel**, *L'émergence du droit souple (ou le droit « réel » dépassé par son double)*, dans *Études à la mémoire du professeur Bruno Oppetit*, Litec, Paris, 2009, pages 331 à 348

**JACOB Patrick, LATTY Franck, DE NANTEUIL Arnaud**, dans *Arbitrage d'investissement et droit international général*, Annuaire français de droit international, CNRS Editions, 2017, pages 647 à 700

**JUBAULT Christian**, *Les « codes de conduite privés »*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, pages 27 à 37

**LADREIT DE LACHARRIÈRE Guy**, *Aspects récents de la clause de la nation la plus favorisée*, dans *Annuaire français de droit international*, vol 7, 1961, pages 107 à 117

**LASSERRE-KIESOW**, *Les Livres verts et les Livres blancs de la Commission européenne*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, pages 75 à 89

**LE TOURNEAU Philippe**, dans Philippe Stoffel-Munck (dir.), *Droit de la responsabilité et des contrats*, Dalloz action, 7e édition, 2008

**NOËL Gilles**, *La loyauté dans le couple « administration fiscale - contribuable »*, dans Martial Chadeaux, Florence Deboissy, Christophe de La Martinière, *Écrits de fiscalité des entreprises*, en hommage au Professeur Maurice COZIAN, Litec, 2009, pages 77 à 125

**PELLET Alain**, *Le bon droit et l'ivraie*, dans Jean-Pierre Colin et al., *Le droit des peuples à disposer d'eux-mêmes : méthodes d'analyse du droit international*, Paris, Pedone, 1984, pages 465 à 493

**PELLET Alain**, *Les raisons du développement du soft law en droit international : choix ou nécessité ?*, dans Pascale Deumier et Jean-Marc Sorel, *Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international*, LGDJ/Lextenso, Paris, févr. 2018, pages 177 à 192

**PERDRIEL-VAISSIERE Hugues**, *Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français*, dans Bertrand Castagnède et Daniel Gutmann (dir.), *L'Année Fiscale*, Presses Universitaires de France, 2003

**PERES Cécile**, *La réception du droit souple par les destinataires*, dans Association Henri Capitant, *Le droit souple*, Journées nationales, Tome 13, Dalloz, Boulogne-sur-Mer, 2009, pages 93 à 112

**PETERS Anne et PAGOTTO Isabelle**, *Soft law as a new mode of governance : a legal perspective*, dans Udo Diedrichs, Wulf Reiners, Wolfgang Wessels, *The dynamics of change in eu governance*, 1er juill. 2006, pages 21 à 51

**RAGOT Xavier**, *VI/ Coordination budgétaire : de nouvelles règles ou un changement d'institution ?*, dans OFCE Observatoire français des conjonctures économique, *L'économie européenne 2021*, La Découverte, 2021, pages 68 à 77

**RIGAUX François**, *Les situations juridiques individuelles dans un système de relativité générale - Cours général de droit international privé*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, vol 213, 1989, pages 9 à 407

**ROBERT Eric**, *Chapitre 4. Transparence fiscale*, dans Michel Hunault (dir.), *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, Presses de Sciences Po, 2017, pages 117 à 135

**De SADELEER Nicolas**, *Classification des actes de droit non contraignants de l'Union européenne*, dans Isabelle Hachez, Yves Cartuyvels, Hugues Dumont, Philippe Gerard, François Ost et Michel Van de Kerchove, *Les sources du droit revisitées*, vol 1, Editions Anthemis, 2012, pages 253 à 293

**SAINSAULIEU Renaud**, *Chapitre 5. L'expérience sociale d'encadrement*, dans Renaud Sainsaulieu, *L'identité au travail. Les effets culturels de l'organisation*, Presses de Sciences Po, Paris, 2014, pages 263 à 314

**SERRANO ARCHIMI Carolina**, *Cynisme « instrumental » dans l'organisation : définition, mesure et conséquences*, *Vie & sciences de l'entreprise*, vol 187, n° 1, 2011, pages 12 à 38

**STRUYCKEN Teun**, *L'ordre public de la Communauté européenne*, dans Hélène Gaudemet-Tallon, *Vers de nouveaux équilibres entre ordres juridiques*, Dalloz, 2008, p. 617 à 632

### III. CHAPITRES D'OUVRAGES OU D'ENCYCLOPÉDIES

**BACHELIER Gilles**, *Moyens d'ordre public*, *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 485, 20 juin 2020

**CABANNES Xavier**, *Participations dans des entités étrangères soumises à un régime fiscal privilégié (cgi, art. 123 bis)*, *JurisClasseur Droit international*, Fasc. 3760, 1er nov. 2015

**CASTAGNEDE Bernard**, *Politique fiscale et mondialisation*, dans *La politique fiscale*, Presses Universitaires de France, Que sais-je, 2008, pages 105 à 123

**COIN Raphaël**, *Répression de l'évasion fiscale internationale - Versements au profit de personnes dans des pays à fiscalité privilégiée (CGI, art. 238 A)*, *JurisClasseur Droit international*, Fasc. 3720, 1er janv. 2009

**GUILLAUME Johanna**, *Notion d'ordre public international*, *JurisClasseur Civil Code*, Fasc. 40, 2 mai 2018

**JACQUOT Nicolas**, *Abus de droit de l'article L. 64 A du LPF, mini-abus de droit - Définition et notions*, *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 379, 5 nov. 2020

**LOQUIN Eric**, *Arbitrage commercial international*, JurisClasseur Droit international, Fasc. 720, 1er mars 2021

**LOQUIN Eric**, *Conventions d'arbitrage - Conditions de fond - Litige arbitral*, JurisClasseur Procédure civile, Fasc. 1800-50, 23 mars 2021

#### **IV. THESES ET MEMOIRES**

**AL MDAGHO Almokhtar**, *La notion de dommage causé par le dumping selon les Accords de l'OMC*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Tours, 2014

**ANAGNOSTARAS Dimitri**, *La déduction pour revenus d'innovation*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Année universitaire 2016-2017

**ARBI Sabrina**, *L'interprétation des conventions fiscales*, Mémoire de Mastère spécialisé, Faculté des sciences juridiques politiques et sociales de Tunis, 2009

**BARONI Anne-Gaëlle**, *L'offre-finale baseball : un mécanisme arbitral particulier et utile*, Mémoire de Master 1, Faculté de droit de l'Université de Montréal, Année universitaire 2012-2013

**BEAUD Olivier**, *État et souveraineté - Éléments pour une théorie de l'État*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université Paris II, 1989

**BILLARD Catherine**, *Dépenses publiques, localisation des capitaux et concurrence fiscale : une modélisation en économie géographique*, Thèse de Doctorat, Economies et finances, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2006

**BRIARD Marine**, *Recherche sur la détermination du droit de l'Union européenne par le droit international : l'exemple de la soft law*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit d'Aix-Marseille, 2017

**CADIET Loïc**, *Le préjudice d'agrément*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Poitiers, 1983

**CAUSSADE Thomas**, *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de Toulouse, 2017

**CHAPUS René**, *Responsabilité publique et responsabilité privée - Les influences réciproques des jurisprudences administrative et judiciaire*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université Paris Sud, 1952

**COLLIARD Claude-Albert**, *Le préjudice dans la responsabilité administrative*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université d'Aix-en-Provence, Dalloz, 1938

**CORMIER Christine**, *Le préjudice en droit administratif français. Etude sur la responsabilité extra-contractuelle des personnes publiques*, LGDJ, Paris, Bibliothèque de droit public, Tome 228, Texte remanié de la thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université Paris II, 2002

**DENOËL Cédric**, *Les entités transparentes face aux mesures visant à neutraliser les effets fiscaux des dispositifs hybrides*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Liège, Année universitaire 2019-2020

**D'ONORIO DI MEO Eve**, *De l'harmonisation à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable*, Mémoire de Master 2, Institut de droit des affaires, Faculté de Droit d'Aix Marseille, Année universitaire 2002-2003

**DANCHIN Maud**, *La concurrence fiscale dommageable (entre lésion des Etats et intérêts des entreprises)*, Mémoire de Master 1, Faculté de Droit de l'Université de Nice Sophia Antipolis, Année universitaire 2017-2018

**DEBOUY Christian**, *Les moyens d'ordre public dans la procédure administrative contentieuse*, Tome 9, Texte remanié de la thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université de Poitiers, Presses Universitaires de France, 1980

**DELECHAT Aude Simonne Emilie**, *Une concurrence fiscale loyale (un compte de fée?)*, Thèse, Institut de Droit Comparé, Faculté de Droit de l'Université de McGill de Montréal, Mai 2005

**DUMONTET Anne-France**, *La concurrence fiscale dommageable*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Strasbourg, Année universitaire 2002-2003

**FIN-LANGER Laurence**, *L'équilibre contractuel*, Thèse de Doctorat, Faculté de droit, Université d'Orléans, 2000

**GARUFI Sebastiano**, *Les stratégies internationales sur la concurrence fiscale dommageable : paradis fiscaux, soft law et états souverains*, Thèse de Doctorat, Faculté de droit, Université Paris 1, 2011

**GRACIA Jean-Luc**, *L'atteinte à la propriété. Contribution à la distinction du dommage et du préjudice*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'université de Pau, 2007

**HACKENBRUCH Constance**, *Abus de droit dans les opérations fiscales internationales*, Mémoire de Master 2, HEC Paris, Mai 2018

**KALLERGIS Andréas**, *La compétence fiscale*, Thèse de Doctorat, Université Paris 1, 2016

**KONISHI Anna**, *Construire l'Europe par la fiscalité - L'harmonisation fiscale européenne 1950 -1967*, Thèse de Doctorat, Université Paris 1, 2018

**KOUCHANOU Balbine Léa Modukpé**, *Les rapports entre la justice étatique et la justice arbitrale : Etude comparative France-OHADA*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Perpignan, 2019

**LAUMONIER Alexandre**, *La coopération fiscale entre Etats dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Bordeaux, 2017

**LAVERGNE Benjamin**, *Recherche sur la soft law en droit public français*, Thèse de Doctorat, Institut Fédératif de Recherche « Mutation des normes juridiques », Faculté de Droit de l'Université de Toulouse, 2011

**LOIX Marie**, *Les patent boxes : outil efficace pour stimuler l'innovation ou soumission à la pression internationale ?*, Mémoire de Master 2, Faculté de droit et de criminologie de l'Université catholique de Louvain, 2019

**MARQUET Pierre-Alain**, *La loi FATCA et l'échange automatique d'informations à des fins fiscales*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université Paris II, Année universitaire 2013-2014

**MUIR WATT Horatia**, *Les normes internationales et le marché global du travail : comment sortir de la spirale vers le bas*, dans Antoine Lyon-Caen et Quentin Urban, *Le droit du travail à l'épreuve de la globalisation*, Dalloz, Thèmes Et Commentaires, 2008

**ROBBEZ-MASSON Charles**, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Grenoble, 1987, publiée LGDJ, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, Tome 29, 1990

**ROUXEL Syvie**, *Recherche sur la distinction du dommage et du préjudice*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'université de Grenoble, 1994

**SCHMITZ Guillaume**, *Aides fiscales et concurrence fiscale dommageable. Quel équilibre entre le régime des aides d'Etat et le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ?*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Louvain, Année universitaire 2014-2015

**SOUSSE Marcel**, *La notion de réparation de dommages en droit administratif français*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Paris, Tome 174, Texte remanié de la thèse de Doctorat, Faculté de Droit, Université Aix-Marseille, 1994

**SOVET Laurent**, *Bien-être subjectif et indécision vocationnelle : une comparaison interculturelle*, Thèse de Doctorat, CNAM, Paris, 2014

**VINDARD Virginie**, *La qualification en droit fiscal*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Rennes, 2014

**XU Chen**, *La jurisprudence arbitrale relative à la fiscalité en droit des investissements*, Mémoire de Master 2, Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne, 2011

**XU Chen**, *Les contentieux fiscaux devant l'arbitre*, Thèse de Doctorat, Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne, 2018

## V. ARTICLES DE REVUES

### • Français

**ALLAND Denis**, *De l'ordre juridique international*, *Droits*, vol 35, n°1, 2002, pages 79 à 102

**AMBROISE Bruno**, *Performativité de l'économie ou pouvoir symbolique ?*, *Revue Française de Socio-Économie*, vol. hors-série, n° 2, 2015, pages 19 à 35

**AMSELEK Paul**, *Le droit, technique de direction publique des conduites humaines*, *Droits*, n°10, 1989, p. 7

**AUDARD Catherine**, *Le « nouveau » libéralisme*, *Alternative économique l'économie politique*, vol 4, n° 44, 2009, pages 6 à 27

**AUJEAN Michel et MAIGNAN Clara**, *Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable*, *Revue de droit fiscal*, n°25, 20 juin 2013, pages 25 à 29, ét. 331

**ANCEL Pascal**, *Arbitrage et ordre public fiscal*, *Revue de l'arbitrage* 2001, n° 2, page 269 à 288

**ANGEL Benjamin**, *Le code de conduite et la bonne gouvernance fiscale*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 140

**BARBIER-GAUCHARD Amélie**, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne : Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité*, Politique étrangère, Institut français des relations internationales, n°2, 2008, pages 385 à 400

**BARILARI André**, *Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie, dans Quelle fiscalité pour quels objectifs ?*, Regards croisés sur l'économie, La Découverte, n°1, 2007, pages 27 à 34

**BARILARI André**, *La fraude fiscale : les mots et les chiffres, Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes*, Gestion & Finances Publiques, n° 3, 2018, pages 50 à 57

**BARRAUD Boris**, *Souveraineté de l'État et puissance de l'État*, Revue de la Recherche Juridique, Droit Prospectif, 2017-1, n° 165

**BASSONG Jérôme**, *Le système des préférences généralisées : esquisse d'un bilan*, Polis, 2001/2002, vol 9

**BECCHIA Alain et LARGESSE Pierre**, *L'emprunt forcé de 1793 et le patronat textile elbeuvien*, Annales historiques de la Révolution française, n°284, 1991, pages 191 à 226

**BECK Richard**, *L'exit tax des personnes physiques aux USA*, Revue de Droit Fiscal, n° 21, 24 mai 2012, ét. 305

**BELKHEIRI Mansour**, *Les enjeux de la médiation et de l'arbitrage fiscal*, Conjoncture, n°1024, 23 avr. 2020, pages 35 à 37

**BELLEAU Marie-Claire**, *Les juristes inquiets : classicisme juridique et critique du droit au début du XXe siècle en France*, Les Cahiers de droit, vol 40, n°3, 1999, pages 507 à 544

**BEN HAMIDA Walid**, *Clause de la nation la plus favorisée et mécanismes de règlement des différends : que dit l'histoire ?*, Journal de Droit International, 2007, pages 1127 à 1162

**BENOIT Francis-Paul**, *Essai sur les conditions de la responsabilité en droit public et privé (problèmes de causalité et d'imputabilité)*, JCP G (La Semaine Juridique), 1957, n° 1351

**BIN Fabrice**, *La bonne gouvernance fiscale en matière de lutte contre la fraude*, Revue de Droit Fiscal, n°15, 9 avr. 2015, ét. 252

**BLEVIN Pierre-Alexis**, *Que reste-t-il des paradis fiscaux ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, pages 175 à 182

**BOHNERT Benoît**, *Charge de la preuve de l'existence d'un prix de transfert (CGI, art. 57) : pas d'exercice de comparaison, pas de présomption*, Revue de droit fiscal, n°9, 28 févr. 2019, ét. 180

**BOISMAIN Corinne**, *Une interprétation de l'abus de droit favorisant la lutte contre la fraude fiscale*, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires 2020, n° 9, comm. 1090

**BOISTEL Philippe**, *La réputation d'entreprise : un impact majeur sur les ressources de l'entreprise*, Management & Avenir, vol 17, n° 3, 2008, pages 9 à 25

**BONNEAUD Eric**, *Prix de transfert et Covid-19 : le principe de pleine concurrence mis à l'épreuve de la pandémie*, Feuillet Rapide Fiscal Social 7/21, 4 févr. 2021

**BOUMHIDI Nadine**, *L'administration fiscale évolue : big brother is watching you*, Lexis 360, Dossiers d'actualité, 5 juin 2020

**BOURGEOIS Marc et LACHAPELLE Amélie**, *Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe*, Journal de droit européen, n°233, 2016, pages 302 à 310

**BOY Laurence**, *L'éco-label communautaire, un exemple de droit postmoderne*, Revue Internationale de Droit Economique, Louvain, n°1, 1996, pages 69 à 97

**De BOYNES Nicolas**, Note sur *La CJUE donne son éclairage sur la notion d'abus de droit*, Revue de Droit Fiscal, n° 21, 23 mai 2019, ét. 275, pages 13 à 17

**BRACHET Antoine et VERDIER Amélie**, *Entre concurrence et convergence fiscale, quel projet européen ?*, Question d'Europe, n° 39, 25 sept. 2006

**BRETIN Emmanuel, GUIMBERT Stéphane et MADIES Thierry**, *La concurrence fiscale sur le bénéfice des entreprises : théories et pratiques*, Économie & prévision, vol 156, n° 5, 2002, pages 15 à 42

**BROUSOLE Damien**, *La concurrence fiscale et les projets d'harmonisation de l'Impôt sur les Sociétés dans l'Union européenne*, Bulletin de l'Observatoire des politiques économiques en Europe, n°36, 2017

**BROUSSY Emmanuelle**, *L'arrêt Gibraltar de la CJUE : la fin des paradis fiscaux au sein de l'Union européenne ?*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, pages 50 à 53, ét. 335

**BRUNESSEN Bertrand**, *Les enjeux de la soft law dans l'Union européenne*, Revue de l'Union européenne, n° 575, 2014, pages 73 à 84

**BRUNSON Liesette**, *Le bonheur collectif : une approche-population au bien-être subjectif est-elle possible?*, Revue québécoise de psychologie, vol 38, n°1, 2017, pages 225 à 236

**BRUNSWICK Philippe**, *Le devoir de loyauté, une norme générale de comportement oubliée puis retrouvée ?*, Cahiers de droit de l'entreprise n° 1, janv. 2016, dossiers 1 à 9

**BUISSON Jacques**, *Impôt et souveraineté*, dans François Terré (dir.), *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, n°46, mai 2002, pages 25 à 31

**BUISSON Jacques**, *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe*, Revue de Droit Fiscal, n° 47, 22 novembre 2012, ét. 527

**BUISSON Jacques**, *Service d'enquêtes judiciaires des finances*, Revue Procédures n° 7, Juill. 2019, comm. 211

**CABANNES Xavier**, *Le rescrit fiscal : propos introductifs*, Revue de Droit Fiscal, n° 27, 2 juill. 2015, ét. 440

**CADIER Gabrielle**, *Les conséquences du traité de 1860 sur le commerce franco-britannique*, Histoire, économie et société, 1988, 7e année, n°3, pages 355 à 380

**CALIN Daniel**, *Explorations autour de la notion de loyauté*, Enfances & Psy, n° 56, 2012, pages 26 à 34

**CANCEILL Geneviève**, *L'effet redistributif de l'impôt direct et des prestations familiales, dans Vingt ans après : les projections 1985 confrontées à la réalité / Entreprises et secteurs industriels de 1980 à 1983 / Revenus primaires, transferts, redistribution*, Economie et Statistique, n°177, 1985, pages 23 à 29

**CANTO-SPERBER Monique et URBINATI Nadia**, *Le Socialisme libéral. Une anthologie : Europe-Etats-Unis*, Esprit, 2003

**CAPELLE-BLANCHARD Gunther**, *La taxation des transactions financières : une vraie bonne idée*, Revue du conseil scientifique, Autorité des marchés financiers, Oct. 2017, pages 1 à 30

**CASSETTE Aurélie, JAYET Hubert et PATY Sonia**, *Concurrence fiscale et élu Léviathan*, Économie publique, n°18-19, 2006/1-2, pages 3 à 31

**CAZALA Julien**, *Le Soft Law international entre inspiration et aspiration*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 66, n°1, 2011, pages 41 à 84

**CENTRE NATIONAL DE RECHERCHE SCIENTIFIQUE**, *Annuaire français de droit international*, vol 2, 1956

**CHAMBON Maxence**, *L'arbitrabilité des litiges à tonalité fiscale*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2017, n°4, pages 351 à 363

**CHATZISTAVROU Filippa**, *L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit*, Le Portique, n°15, 1er janv. 2005

**CLAUDEL Emmanuelle et THUILLIER Béatrice**, *Regard sur le droit mou*, Revue de jurisprudence commerciale, 2006, n°1, pages 4 à 7

**COIN Raphaël**, *Coronavirus : après le tsunami sanitaire, devons-nous nous préparer à un tsunami fiscal ?*, Revue de Droit Fiscal, n°20, 14 mai 2020, ét. 164

**COIN Raphaël**, *Coronavirus : le tsunami fiscal peut-il être évité ? Le retour : « do more with less »*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 22 mai 2020, ét. 170

**COIN Raphaël**, *Article 238 A du CGI : La remise en cause de la souveraineté fiscale française - Le début du chemin pour les fiscalistes internationaux ?*, Revue de Droit Fiscal, n°39, 24 sept. 2020, ét. 299

**COLLET Martin**, *La loyauté : un principe qui nous manque ?*, Revue de Droit Fiscal, n°42-43, 20 oct. 2016, ét. 554

**CORNU Julie**, *L'impôt français sur les sociétés à l'épreuve de la concurrence fiscale européenne*, Revue de Droit Fiscal, n°41, 12 oct. 2017, ét. 494

**CREANGE Stéphane**, *Le datamining et le ciblage des opérations de contrôle fiscal à la DGFIP*, Revue française de finances publiques, n°153, 1er févr. 2021, pages 21 à 28

**CREPET DAIGREMONT Claire**, *La clause de la nation la plus favorisée*, Pedone, Revue Générale de Droit International Public, Nouvelle Série n°60, 2015, pages 7 à 506

**DAUDE Olivier**, *Exit, Voice and Loyalty*, Regards croisés sur l'économie, vol 2, n° 2, 2007, pages 244 et 245

**DEBLOCK Christian et RIOUX Michèle**, *L'impossible coopération fiscale internationale*, Éthique publique, vol 10, n°1, 2008

**DEBOISSY Florence**, Commentaires administratifs de la nouvelle procédure d'abus de droit (*LPF, art. L. 64 A*), *Revue de droit fiscal*, n°10, 5 mars 2020, ét. 182

**DEHOUSSE Renaud**, *La méthode ouverte de coordination. Quand l'instrument tient lieu de politique*, dans *Gouverner par les instruments*, Pierre Lascoumes, Presses de Sciences Po, 2005, pages 331 à 356

**DELALANDE Nicolas**, *Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860 - années 1930)*, *Revue d'histoire moderne & contemporaine*, vol 56, n° 2, 2009, pages 135 à 163

**DELAUNAY Benoit**, *L'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS*, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n°4, pages 390 à 395

**DELAUNAY Benoit**, *Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008*, *Revue de Droit Fiscal*, n°39, 28 sept. 2017, ét. 470

**DELFOSSÉ Guillaume**, *L'Instrument multilatéral : Petit guide à destination de l'utilisateur*, *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, Wolters Kluwer, 2017/7-8, pages 15 à 39

**DETRAZ Stéphane**, *Création du Service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF)*, *Revue Droit pénal* n° 7-8, Juill. 2019, comm. 133

**DIDIER Philippe**, *La notion de concurrence fiscale*, dans François Terré (dir.), *L'impôt*, *Archives de philosophie du droit*, n°46, mai 2002, pages 103 à 115

**DIETSCH Peter et CLAVEAU François**, *Concurrence fiscale et responsabilité étatique*, *Éthique publique*, volume 10, n° 1, 2008

**DINH Emmanuel**, *Les partnerships dans l'ordre fiscal international - Présentation et portée de la méthode de l'« équivalence juridique »*, *La Semaine Juridique Entreprise et Affaires* n° 29, 21 juill. 2016, ét. 1440

**DINH Emmanuel**, *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2019*, Revue de droit fiscal, n°12, 19 mars 2020

**DINH Emmanuel**, *Article 123 bis et Trusts : les liaisons hasardeuses*, Revue de Droit Fiscal, n°40, 1er oct. 2020, ét. 391

**DOS SANTOS António Carlos**, *Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne : Les centres d'affaires comme cibles*, Revue internationale de droit économique, n°1, 2004, pages 9 à 45

**DOUET Frédéric**, *Abus de droit pour motif « principalement fiscal »*, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière 2019, n° 19, comm. 1188

**DUBOZ Marie-Line et HOUSER Matthieu**, *L'absence d'une définition précise de la notion de pays en développement à l'OMC : un handicap pour son fonctionnement*, Mondes en développement, vol 163, n°3, 2013, pages 115 à 130

**DUPLESSIS Isabelle**, *Le vertige et la soft law : réactions doctrinales en droit international*, Revue québécoise de droit international, Hors-série, 2007, pages 245 à 268

**DURAND Philippe, SAINT-AMANS Pascal et KERMODE Philip**, *L'objectif de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : regards croisés UE-OCDE*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, pages 29 à 33, ét. 332

**DUSSART Vincent**, *La police fiscale*, Revue de droit fiscal, n° 51-52, 18 déc. 2014, ét. 695

**DUSSART Vincent et LASCOMBE Michel**, *Des conséquences de la crise du covid-19 sur les finances publiques locales*, Revue française de droit administratif, n°6, 2021, pages 986 à 989

**DUSSART Vincent**, *L'impossible création d'un impôt européen ?*, Revue française d'administration publique, vol 144, n°4, 2012, pages 1085 à 1091

**EKELAND Ivar et ROCHET Jean-Charles**, *Pour une véritable taxe sur les transactions financières*, Revue d'économie financière, vol 133, n°1, 2019, pages 233 à 247

**ELDAR Emmanuelle**, *La méthode ouverte de coordination*, Retraite et société, vol 39, n°2, 2003, pages 200 à 211

**EMERAN Christine**, *Occupy, un mouvement social au XXIe siècle*, Cités, vol 54, n°2, 2013, pages 101 à 112

**FARQUET Christophe**, *Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939)*, Relations internationales, vol 142, n° 2, 2010, pages 5 à 21

**FAUBERT Violaine**, *Quels enseignements tirer de la première mondialisation (1870-1914) ?*, Économie & prévision, vol 200-201, n° 2, 2012, pages 217 à 226

**FIZAINÉ Lara et OBERLE Coralie**, *L'instauration de la « taxe GAFÀ » en France : de la remise en cause de la taxation des entreprises du numérique vers la refonte de la fiscalité internationale*, Revue OFIS, Mars 2020

**FLAICHER Christophe et HERMANT Bertrand**, *Adoption de la « taxe GAFÀ »*, Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°30, 25 juill. 2019, ét. 508

**FLÜCKIGER Alexandre**, *Pourquoi respectons-nous la soft law ?*, *Le rôle des émotions et des techniques de manipulation*, Revue européenne des sciences sociales, XLVII-144, 2009, pages 73 à 103

**De FONTAINE Sophie**, *Le droit de l'Union européenne et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : état des lieux*, Gestion & Finances Publiques, vol 4, n°4, 2020, pages 115 à 122

**FOUQUET Olivier**, *Les deux nouvelles procédures de « mini-abus de droit » instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ?*, Revue de Droit Fiscal, n°49, 6 déc. 2018, act. 519

**FOUQUET Olivier**, *La garantie contre les changements de doctrine remise en cause ?*, Feuillet Rapide Fiscal Social 4/19, 17 janv. 2019

**FOURNIER Alice**, *L'éternel retour de la taxe européenne sur les transactions financières*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 143

**FRYDMAN Benoît**, *Rapport de synthèse : la fragilisation de l'ordre public économique et le contrôle des acteurs privés dans un environnement globalisé*, Revue internationale de droit économique, vol 33, n° 1, 2019, pages 123 à 130

**FUMENIER Patrick**, *Réforme des dispositifs de limitation des charges financières*, Revue de Droit Fiscal, n°1-2, 3 janv. 2019, comm 33

**GELIN Stéphane et HERR Clément**, *L'imposition des profits des entreprises numériques : vers l'établissement stable virtuel et au-delà !*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, pages 193 à 202

**GEST Guy**, *Réforme fiscale, les contraintes d'origines communautaire en matière de fiscalité directe*, Revue française de finances publiques, n°60, Nov. 1997, pages 109 à 123

**GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian**, *Convention multilatérale de l'OCDE : comprendre sa prise d'effet et ses impacts pratiques sur les conventions fiscales françaises*, Revue de Droit Fiscal, n° 38, 19 sept. 2019, ét. 370

**GOUTHIERE Bruno**, *Echanges de renseignements et assistance administrative internationale : où en est- on ?*, Bulletin fiscal 3/14, Editions Francis Lefebvre, 2014

**GRIMA François et GLAYMANN Dominique**, *Une analyse renouvelée du modèle Exit, Voice, Loyalty, Neglect : apports d'une approche longitudinale et conceptuellement élargie*, M@n@gement, vol. 15, n° 1, 2012, pages 2 à 41

**GUTMANN Daniel**, *Sanctions fiscales et Constitution*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 33, Dossier : Le Conseil Constitutionnel et l'impôt, 2011

**GUTMANN Daniel**, *Les enjeux de l'ACCIS pour les groupes français*, Revue de droit fiscal, n°47, 22 nov. 2012, ét. 528

**GUTMANN Daniel, PERRAUD Gaël, RUSSO Raffaele et SUET Patrick**, *Code de conduite, droit des aides d'État : quels résultats sur l'évolution de la fiscalité et des comportements ?*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, pages 66 à 72, ét. 338

**GUTMANN Daniel**, *Brèves réflexions sur les règles procédurales de l'arbitrage fiscal international post-BEPS*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2017, n°4, pages 396 à 404

**HABIBOU Nathalie et VIVALDI Audrey**, *Paquet TVA et E-commerce - la théorie confrontée à la réalité opérationnelle (1re partie)*, Revue de Droit Fiscal, n°49, 4 déc. 2020, ét. 451

**HACHEZ Isabelle**, *Balises conceptuelles autour des notions de « source du droit », « force normative » et « soft law »*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 65, n°2, 2010, pages 1 à 64

**HAYAT Mirko**, *Où en est l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne ?*, Gazette du Palais, spécial gazette européenne, 7-8 juin 2000, n° 159-160, page 16

**HAYAT Mirko**, *L'Europe fiscale est-elle un mythe ?*, Revue Droit et Affaires, 23 juin 2010, pages 116 à 121

**HEMERY Marie**, *L'inclusion difficile mais envisagée de la fiscalité dans le financement du budget européen : le plan de relance ultime impulsion vers la création d'un impôt européen ?*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 141

**HOMO Benjamin, CHAGNEAU Alexandre et VIDEAU Julia**, *Transposition de la directive 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière*, Revue de Droit Fiscal, n°15-16, 9 avr. 2020, ét. 222

**HOMO Benjamin, VERGNET Nicolas et VIDEAU Julia**, *Commentaires administratifs des obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières (« DAC 6 »)*, Revue de Droit Fiscal, n°51-52, 17 déc. 2020, comm. 474

**JESTAZ Philippe**, *La sanction, cette inconnue du droit*, Rec. Dalloz, n°26, 1986, pages 197 à 204

**JESTIN Kévin**, *Vers un renforcement de l'arbitrage comme mode de résolution des conflits en droit fiscal ? Analyse comparée France-États-Unis*, Jurisdoctoria, 2009, n°2

**JUNG Mathieu et COLONNA D'ISTRIA Antoine**, *Quelles nouvelles obligations pèsent sur les contribuables suite à la transposition de la Directive DAC 6 ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2020, n°3, pages 348 à 356

**KHAYAT Dany et FOURET Julien**, *Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements*, Revue Québécoise de droit international, vol 16-1, 2003, pages 223 à 256

**KOLB Robert**, *La bonne foi en droit international public*, Revue belge de droit international, Éditions Bruylant, Bruxelles, 1998, pages 661 à 732

**KOURALEVA-CAZALS Polina**, *L'impact des dernières propositions de l'OCDE sur l'IS*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 19 mars 2020, ét. 194

**LAFORE Robert**, *La juridicisation des problèmes sociaux : la construction juridique de la protection sociale*, Informations sociales, Informations sociales, vol 157, n°1, 2010, pages 18 à 27

**LANNEAU Régis**, *La concurrence fiscale*, Gestion & Finances Publiques, n° 12, 2011, pages 917 à 921

**LAROCHE Josepha**, *La loyauté dans les relations internationales*, LAROCHE Josepha, *La loyauté dans les relations internationales* [compte-rendu], Politique étrangère, n°67-2, 2002, pages 510 à 512

**LAVIALLE Christian**, *De la fonction du territoire et de la domanialité dans la genèse de l'État en France sous l'ancien Régime*, Revue française de théorie juridique, vol 15, 1992, pages 19 à 31

**LEBEN Charles**, *De quelques doctrines de l'ordre juridique*, Droits, vol 33, n°1, 2001, pages 19 à 40

**LE CACHEUX Jacques**, *La concurrence fiscale dans l'Union européenne*, Idées économiques et sociales, vol 154, n°4, 2008, pages 24 à 29

**LECLERCQ Laurent, LOCATELLI Franck et GIBON Sylvain**, *Abrogation de l'article 212, I, b du CGI : « L'aveu » d'incompatibilité*, Revue de droit fiscal, n° 51-52, 19 déc. 2019, ét. 485

**LEDUC Fabrice**, *Faut-il distinguer le dommage et le préjudice ? : point de vue privatiste*, Responsabilité civile et assurances n° 3, Mars 2010, dossier 3

**LEMAIRE Félicien**, *Propos sur la notion de « souveraineté partagée » ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté*, Presses Universitaires de France, Revue française de droit constitutionnel, Avr. 2012, n° 92, pages 821 à 850

**LENCZNER Lionel et GUINCESTRE Charlotte**, *Fiscalité des entreprises : chronique de l'année 2019*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 19 mars 2020, ét. 197

**LEON-AGUIRRE Juan Carlos**, *Affaire HSBC : le mot de la fin ?*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 27 mai 2021, ét. 259

**LEROY Marc**, *La sociologie fiscale*, Socio-logos, n° 4, 2009

**LEROY Marc**, *Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique*, Socio-logos, n°6, 2011

**LEROY Marc**, *Réflexion sur la lutte contre l'évasion fiscale internationale (2), Les aléas de la mise en œuvre bureaucratique*, Gestion & Finances Publiques, vol 6, n° 6, 2019, pages 85 à 99

**LESPRIT Eric, MAHIEU Marie-Charlotte et MUSSARD Julie**, *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations fiscales entre Etats : consacre-t-il l'apparition d'un nouvel outil juridique international efficace ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°3, déc. 2017, page 286

**LETOUZEY Elise**, *L'intégration du Parquet européen dans la procédure pénale française : la révolution tranquille*, Revue Droit pénal, n° 2, Févr. 2021, ét. 6, pages 16 à 19

**LIGNEREUX Bastien**, *Les dispositifs européens de lutte contre l'optimisation fiscale*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, pages 226 à 234

**LOPEZ Sandra et MOROZ Marine**, *Les Aides d'Etat sous Forme Fiscale : une Répression en Marche au sein de la Commission Européenne*, Revue OFIS, 2018

**MADIES Thierry**, *Fiscalité superposée et externalités fiscales verticales : faut-il reconsidérer le débat entre concurrence et coopération fiscales?*, Revue d'analyse économique, vol 77, n°4, déc. 2001, p. 593 à 612

**MADIES Thierry, PATY Sonia et ROCABOY Yvan**, *Les stratégies fiscales des collectivités locales - De la théorie à la réalité*, Revue de l'OFCE, n°94, 2005, pages 284 à 315

**MADIES Thierry, PATY Sonia et ROCABOY Yvan**, *Externalités fiscales horizontales et verticales. Où en est la théorie du fédéralisme financier ?*, Revue d'économie politique, Dalloz, vol 115, n°1, 2005, pages 17 à 63

**MAGNIN Éric**, *Concurrence fiscale et modèle social dans l'Europe élargie - Convergence ou désunion européenne ?*, Revue d'études comparatives Est-Ouest, vol 40, n° 2, 2009, pages 55 à 86

**MAGNON Xavier**, *La loyauté dans le droit institutionnel de l'Union européenne*, Revue des affaires européennes, n°2, 2011, pages 245 à 251

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Souveraineté fiscale et organisations internationales à vocation économique*, dans Néji Baccouche, *Les implications financières, fiscales et douanières de l'Union euro-méditerranéenne*, Revue Tunisienne de Fiscalité, 2009, n°11, pages 181 à 227

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, pages 42 à 50, ét. 334

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *L'impôt européen - Enjeux juridiques et politiques*, Revue de l'OFCE, vol 134, n°3, 2014, pages 149 à 160

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales internationales : faut-il persister à ne pas reconnaître l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée ?*, Revue de droit fiscal, n°30, 23 juill. 2015, ét. 499

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale*, Titre VII, vol 2, n°1, Article dans *De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne*, 2019, pages 60 à 68

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Les limites du principe constitutionnel d'égalité corrélative*, Revue de droit fiscal, n°20, 14 mai 2020, act. 163

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Les enjeux de l'affaire Apple après l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 15 juill. 2020*, Revue de droit fiscal, n°30-35, 23 juill. 2020, pages 1 à 9, ét. 320

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *L'avenir de l'Europe fiscale - Présentation du dossier*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 137

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *La redevance numérique du plan « Next Generation EU » : le premier impôt européen se matérialise*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 142

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Faute de sélectivité, des taxes progressives sur le chiffre d'affaires sont compatibles avec le droit européen des aides d'État*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 25 mars 2021, act. 169

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, pages 218 à 225

**MAITROT DE LA MOTTE Alexandre**, *Les propositions de la Commission européenne pour la fiscalité des entreprises au XXIe siècle*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 27 mai 2021, ét. 298

**MANCIAUX Sébastien**, *Changement de législation fiscale et arbitrage international*, Transnational Dispute Management, vol 2, n°3, June 2005

**De la MARDIERE Christophe**, *Article 155 A du CGI : épilogue des mésaventures fiscales d'un footballeur en France*, Revue de Droit Fiscal, n° 11, 13 mars 2014, comm. 211

**De la MARDIERE Christophe**, *Article 155 A du CGI : l'Administration a le choix des armes*, Revue de Droit Fiscal, n° 40, 5 oct. 2017, comm. 491

**MAZUYER Emmanuelle et DE LA ROSA Stéphane**, *La régulation sociale européenne et l'autorégulation : le défi de la cohérence dans le recours à la soft law*, Cahiers de droit européen, vol 45, n° 3-4, Bruxelles, 2009, pages 295 à 334

**MEIER Eric, TORLET Régis et EL ROUAH Hanna**, *Affaire Conversant Ltd : une décision venant changer la donne en matière d'établissement stable ?*, Feuillet Rapide Fiscal Social 4/21, 14 janv. 2021

**MERLAND Guillaume**, *L'intérêt général, instrument efficace de protection des droits fondamentaux ?*, Cahiers du conseil constitutionnel n° 16, 2004

**MIGNON COLOMBET Astrid et BUTHIAU François**, *Le deferred prosecution agreement américain, une forme inédite de justice négociée*, La Semaine Juridique, Edition générale, n° 13, 25 mars 2013, ét. 359, pages 621 à 628

**MONJOU Christian**, *Question fiscale et révolution : l'exemple américain*, Regards croisés sur l'économie, vol 1, n°1, 2007, pages 54 et 55

**MURRATH Anne**, *La concurrence fiscale*, Accountancy & Tax, n°1, 2003, pages 15 à 19

**NAYBERG Louis et VERGNET Nicolas**, *Achèvera-t-on le requiem du contentieux des discriminations à rebours ?*, Revue de droit fiscal, n°20, 14 mai 2020, comm. 240

**NEFRAMI Eleftheria**, *Le principe de coopération loyale comme fondement identitaire de l'Union européenne*, Revue de l'Union européenne, n°556, Mars 2012

**NEGRIN Olivier**, *Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze*, Revue de droit public, 2008, n°1, pages 119 à 131

**OLIVA Éric**, *Compétitivité et impôt. Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !*, Pouvoirs, vol 151, n° 4, 2014, pages 99 à 115

**OLLARD Romain**, *La distinction du dommage et du préjudice en droit pénal*, Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, vol 3, n°3, 2010, pages 561 à 585

**OLLEON Laurent**, *Mini-abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs ?*, Revue de Droit Fiscal, n°30-35, 25 juill. 2019, act. 344

**PAILLARD Christine**, *Faut-il distinguer le dommage et le préjudice ? : point de vue publiciste*, Responsabilité civile et assurances n° 3, Mars 2010, dossier 4

**PANDO Annabelle**, *Prix de transfert : des précisions sur le lien de dépendance*, Petites affiches, Gazette du Palais, 3 août 2016, n°154

**PEIFFERT Olivier**, *À la recherche d'une exigence de concurrence fiscale 'loyale' en droit de l'Union européenne*, Civitas Europa, n°29, févr. 2012, pages 103 à 135

**PELLET Alain**, *La recherche d'un critère internationalement acceptable des « limitations de souveraineté*, Cahiers du Conseil constitutionnel n° 4, Avr. 1998, p. 4, §6

**PERROTIN Frédérique**, *L'article 155 A du CGI est soluble dans le droit communautaire*, Petites affiches, Gazette du Palais, 2 mai 2013, n°88

**PERROTIN Frédérique**, *Article 155 A du CGI et charge de la preuve*, dans Petites affiches, Gazette du Palais, 9 avr. 2018, n°71

**PERROTIN Frédérique**, *Imposer l'économie numérique*, Petites affiches, Gazette du Palais, 20 avr. 2018, n°80

**PERROTIN Frédéric**, *Exit tax : un nouvel impôt à venir ?*, Petites affiches, Gazette du Palais, 7 août 2018, n° 137

**PERROTIN Frédérique**, *La qualification de régime fiscal privilégié*, Petites affiches, Gazette du Palais, 11 juill. 2019, n° 138

**PERROTIN Frédérique**, *Mini-abus de droit : des précisions attendues*, Petites affiches, Gazette du Palais, 18 sept. 2019, n° 187

**PERROTIN Frédéric**, *La nouvelle police de Bercy*, Petites affiches, Gazette du Palais, 4 oct. 2019, n° 199

**PERROTIN Frédérique**, *Le verrou de Bercy, une suppression en trompe-l'œil*, Petites affiches, Gazette du Palais, 13 nov. 2019, n° 227

**PERROTIN Frédérique**, *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices : le point sur le programme de travail de l'OCDE*, Petites affiches, Gazette du Palais, 10 janv. 2020, n°8

**PERROTIN Frédérique**, *Le point sur les dispositifs anti-abus et leur utilisation à l'international*, Petites affiches, Gazette du Palais, 17 sept. 2020, n°187

**PERROTIN Frédérique**, *L'échange automatique d'informations s'accélère*, Petites affiches, Gazette du Palais, 23 sept. 2020, n°190

**PERROTIN Frédérique**, *La notion de bénéficiaire soumis à un régime fiscal privilégié*, Petites affiches, Gazette du Palais, 19 nov. 2020, n°232

**PERROTIN Frédérique**, *Le bilan de la réforme du verrou de Bercy*, Petites affiches, Gazette du Palais, 23 avr. 2021, n°81

**PEZ Thomas**, *L'ordre public économique*, Nouveaux Cahiers du conseil constitutionnel n° 49, Dossier : L'entreprise, 2015, pages 44 à 57

**PEZET Fabrice**, *Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 sept. 2019*, Revue de Droit Fiscal, n°46, 15 nov. 2019, act. 436

**PHILIPPE Denis-Emmanuel**, *DAC 6 : quels sont les montages visés ?*, EFE, Le Blog des fiscalistes, 27 févr. 2020

**PICHET Eric**, *La fiscalité et les finances publiques à l'ère des pandémies*, Revue de Droit fiscal n° 7-8, 18 févr. 2021, ét. 149

**PILLET Patrice**, *L'avenir de la TVA dans le cadre du plan d'action de la Commission européenne pour une fiscalité équitable et simplifiée*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 138

**PISANI-FERRY Jean**, *Concurrence entre Etats ou souveraineté collective ?*, Sociétal n°43, 2004

**PITSEYS John**, *La méthode ouverte de coordination (I)*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 54, n°1, 2005, pages 63 à 94

**PITSEYS John**, *La méthode ouverte de coordination (II)*, Revue interdisciplinaire d'études juridiques, vol 58, n°1, 2007, pages 151 à 179

**PLIHON Dominique**, *Les taxes globales : un instrument nécessaire face à la mondialisation*, Regards croisés sur l'économie, La Découverte, vol 1, n° 1, 2007, pages 252 à 260

**POIROT Jacques et GERARDIN Hubert**, *L'attractivité des territoires : un concept multidimensionnel*, Mondes en développement, vol 149, n° 1, 2010, pages 27 à 41

**POIROT-MAZERES Isabelle**, *La notion de préjudice en droit administratif français*, Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger, 1997, pages 519 à 566

**PONSOT Jean-François et ROCCA Michel**, *Le renouvellement de la pensée économique durant la crise des années 1930. Le découplage théorie économique / politique économique*, Revue de la régulation, 25 juin 2013

**POUPARD Myriam**, *La distinction entre le dommage et le préjudice*, Revue juridique de l'Ouest, 2005, n° 2, pages 187 à 233

**PREBISCH Raúl**, *Portée de la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (Texte intégral du rapport adressé par le Secrétaire général de la Conférence au Secrétaire général des Nations Unies)*, Tiers-Monde, tome 5, n°19, 1964, pages 2 à 16

**QUERENET-HAHN Bénédicte et RENARD Anne**, *Le régime de protection des lanceurs d'alerte issu de la loi Sapin 2*, Cahiers de droit de l'entreprise n° 1, Janv. 2018, dossier 3

**RACINE Jean-Baptiste**, *La valeur juridique des codes de conduite privés dans le domaine de l'environnement*, Revue Juridique de l'Environnement, n°4, 1996, pages 409 à 424

**RADOVITCH Pauline**, *Exit tax : un nouveau dispositif moins contraignant*, Revue fiscale du patrimoine, n°4, Avr. 2019

**RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE Emmanuel, COIN Raphaël, KERMODE Philip et SAINT-AMANS Pascal**, *Vers une lutte contre le « planning » fiscal dommageable ?*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, pages 34 à 41, ét. 333

**RANDRIAMANALINA Tovony**, *Concurrence ou convergence entre l'OCDE et l'UE dans la lutte contre les pratiques fiscales abusives ?*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2020, n°3, pages 384 à 402

**RASPILLER Sébastien**, *Une analyse économique de la concurrence fiscale*, Revue française d'économie, vol 20, n°3, 2006, pages 53 à 85

**RAVAUTE Dorian**, *Le recours à la blockchain pour les besoins de la DAC 6*, Revue de Droit Fiscal, n°51-52, 17 déc. 2020, act. 468

**RIBES Ludovic et GAUDET Richard**, *L'Exit tax français est-il euro-compatible ?*, Petites affiches, Gazette du Palais, 30 sept. 2015, n° 195

**RIVOLI Edgar**, *Concurrence fiscale dommageable - Une frugalité déloyale à combattre*, Europe sociale et solidaire, n°255, 10 sept. 2020

**ROUSSEAU François**, *Le principe de nécessité - Aux frontières du droit de punir*, Revue de science criminelle et de droit pénal comparé, vol 2, n° 2, 2015, pages 257 à 271

**ROUSSEL Violaine**, *La judiciarisation du politique, réalités et faux semblants*, Mouvements, vol 29, n°4, 2003, pages 12 à 18

**ROUSSIEAU Candice**, *L'échange automatique d'informations en matière fiscale dans le contexte international*, Revue internationale de droit économique, n°3, 2016, pages 363 à 385

**SADOWSKY Marilyne**, *Vers un système fiscal standard ?*, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013, pages 57 à 65, ét. 337

**SAINT-AMANS Pascal**, *Comment déjouer la concurrence fiscale entre Etats*, Revue Confrontations Europe, n°120, Janv. - Mars 2018, p. 14

**SALOMON Renaud et DETRAZ Stéphane**, *Droit pénal fiscal : chronique de l'année 2020*, Revue de droit fiscal, n°10, 11 mars 2021, ét. 163

**SALOMON Renaud**, *Droit pénal fiscal*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 27 mai 2021, ét. 260

**SID AHMED Karim et SADOWSKY Marilyne**, *Arbitrage et fiscalité - Présentation du dossier*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°4, 2017, pages 347 à 350

**SILBERZTEIN Caroline et TRISTRAM Jean-Baptiste**, *OCDE : la mise en œuvre des mesures conventionnelles issues du projet BEPS par la création d'un instrument multilatéral*, Revue de droit fiscal, n°42-43, 20 oct. 2016, ét. 553

**SILBERZTEIN Caroline, GRANEL Benoît et TRISTRAM Jean-Baptiste**, *La convention multilatérale de l'OCDE : vous ne lirez plus les conventions fiscales comme avant !*, Revue de droit fiscal, n°39, 28 sept. 2017, ét. 475

**SIMULA Laurent**, *Comment rendre le système fiscal français plus favorable à la compétitivité ?*, Les Cahiers français, n° 380, 2014, pages 47 à 54

**STANKIEWICZ Lukasz**, *Le rôle de l'OCDE dans la régulation de la concurrence fiscale*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n°2, 2021, pages 235 à 246

**De la TAILLE Guillaume**, *Abus, doctrine et artifices*, Revue de jurisprudence fiscale, Janv. 2021, n°1

**De la TAILLE Guillaume**, *Juste imposition des services numériques : l'établissement stable peut être assez souple*, Revue de jurisprudence fiscale, Févr. 2021, n°2

**De la TAILLE Guillaume**, *Sanctions fiscales : deux ans ferme (de jurisprudence)*, Revue de jurisprudence fiscale, Mars 2021, n°3

**TAQUET Jacques**, *La transposition de la directive DAC 6 conduit-elle à des altérations injustifiées du secret professionnel de l'avocat ?*, Directive DAC 6 : transpositions française et

européennes, Éditions JFA Juristes & Fiscalistes Associés, Fiscalité Internationale, Dossier n°2.3, Août 2020, p. 42

**THIBIERGE Catherine**, *Le droit souple - Réflexion sur les textures du droit*, Revue trimestrielle de droit civil, Octobre-Décembre 2003, pages 599 à 628

**THIBIERGE Catherine**, *Nature juridique et force normative de la déclaration de Saint-Quentin ?*, Petites affiches, Gazette du Palais, 21 août 2008, n°168, pages 40 à 44

**TRONNET Jean**, *La décision CJCE Test Claimants in the Thin Group Cap Litigation (13 mars 2007, aff. C-524/04) : un plaidoyer « indirect » en faveur de l'« euro-compatibilité » de l'article 57 du CGI ?*, Revue de Droit Fiscal, n°21, 22 mai 2008, act. 327

**TROPER Michel**, *En guise d'introduction : La théorie constitutionnelle et le droit constitutionnel positif*, Cahiers du conseil constitutionnel n° 9, Dossier : Souveraineté de l'Etat et hiérarchie des normes, 2001

**TURMEL Patrick**, *Concurrence fiscale, justice transitionnelle et devoirs de compensation*, Philosophiques, vol 43, n°1, 2016, pages 133 à 137

**VHAS Alexis**, *Souveraineté et droit de retrait au sein de l'Union européenne*, Revue du droit public, 1<sup>er</sup> nov. 2005, n° 6

**VAN MIERLO Astrid**, *Un paquet européen en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée : focus sur la fiscalité directe*, Revue de Droit Fiscal, n°6, 11 févr. 2021, ét. 139

**VIDAL Dominique**, *La distinction entre arbitrage interne et arbitrage international*, Petites affiches, Gazette du Palais, 13 févr. 2013, n°32

**VUILLAUME Marion**, *Repenser la justice fiscale à l'échelle mondiale : de l'harmonisation des systèmes fiscaux nationaux à la mise en place d'une fiscalité mondialisée*, Éthique publique, vol 21, n° 2, 2019

**WEIL Prosper**, *Vers une normativité relative en droit international ?*, Revue générale de droit international public, Editions Pedone, Paris, 1982, n°86, pages 5 à 47

**YONAN-MERCADIER Nadège**, *L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique*, Revue française de finances publiques, n°134, 1er mai 2016, pages 25 à 40

**ZUIJDENDORP Bert**, *Quel avenir pour l'impôt sur les sociétés ?*, Revue de Droit Fiscal, n°12, 19 mars 2020, act. 192

• **Étrangers**

**ARGINELLI Paolo**, *Innovation through R&D Tax Incentives : Some Ideas for a Fair and Transparent Tax Policy*, World Tax Journal, vol 7, n°1, Févr. 2015

**AVI-YONAH Reuven**, *Globalization, Tax Competition and the fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review 113, n° 7, 2000

**De BELLEVILLE KATZENBACH Nicholas**, *Conflicts on an unruly horse : reciprocal claims and tolerances in interstate and international law*, Yale Law Journal, vol 65, n°8, Juill. 1956

**BOADWAY Robin, MARCHAND Maurice et VIGNEAULT Marianne**, *The consequences of overlapping tax bases for redistribution and public spending in a federation*, Journal of Public Economics, 1998, vol 68, n°3, pages 453 à 478

**BUCOVETSKY Sam et WILSON John**, *Tax Competition with Two Tax Instruments*, Regional Science and Urban Economics, vol 21, n°3, 1991, pages 333 à 350

**DEAN James, BRANDES Pamela et DHARWADKAR Ravi**, *Organizational Cynicism*, The Academy of Management Review, vol 23, n° 2, Avr. 1998, pages 341 à 352

**EDWARDS Jeremy et KEEN Michael**, *Tax competition and Leviathan*, European Economic Review, 1996, vol 40, n°1, pages 113 à 134

**EL BAKKALI Mohamed et GERARD Marcel**, *L'imposition des entreprises multinationales Europe : de la taxation séparée au modèle ACCIS*, Article, Service public fédéral des finances de Belgique, vol 72, n°4, 2012

**EYNATTEN Wim et BRAUNS Patrick**, *Benelux Tax Competition to Attract IP Income is on Again*, Intertax, n°21, 1er mars 2010, p. 44

**FLOCHEL Laurent et MADIES Thierry**, *Interjurisdictional tax competition in a model of overlapping revenue maximizing governments*, International Tax and Public Finance, 2002, vol 9, pages 121 à 141

**FOLEY Shane**, *New treaty and protocols enter into force*, International Tax Review, 1er mars 2008, Vol. 18, n°2

**GRINBERG Itai**, *A destination-based cash flow tax can be structured to comply with world trade organization rules*, National Tax Journal, vol 70, n°4, Déc. 2017, pages 803 à 818

**HELLEPUTTE Charles-Albert et BOUVY Séverine**, *Hybrid Mismatches : Game Over ?*, Tax Notes International, 8 mai 2017, pages 505 à 509

**HILL Wesley**, *The Patent Box as the New Innovation Incentive for the Several States : Lessons from Intellectual Property-Tax Competition*, AIPLA Quarterly Journal, vol 42, n°1, 2014, pages 13 à 38

**KAHLENBERG Christian et KOPEC Agnieszka**, *Hybrid mismatch arrangements - A myth or a problem that still exists ?*, World Tax Journal, Févr. 2016

**KANBUR Ravi et KEEN Michael**, *Jeux Sans Frontières : Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size*, American Economic Review, 1993, vol 83, n°4, pages 877 à 892

**KEEN Michael et KOTSOGIANNIS Christos**, *Federalism and tax competition*, Mimeo, Université de l'Essex, 1996

**LINDENCROMA Gustaf ET MATTSON Niels**, *Arbitration in Taxation*, Intertax, vol 10, n°3, 1982, pages 76 à 82

**MINTZ Jack et TULKENS Henry**, *Commodity tax competition between member states of a federation : equilibrium and efficiency*, Journal of Public Economics, 1986, vol 29, n°2, pages 133 à 172

**NAUS Fons, VAN ITERSON Ad et ROE Robert**, *Organizational cynicism : Extending the exit, voice, loyalty, and neglect model of employees' responses to adverse conditions in the workplace*, Human Relations, vol 60, n° 5, 1er mai 2007, pages 683 à 718

**OWENS Jeffrey**, *Curbing Harmful Tax Competition - Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*, Intertax, vol 26, n°8-9, 1998, pages 230 à 232

**PALAN Ronen**, *Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty*, International Organization, vol 56, n°1, 2002, pages 151 à 176

**RUSBULT Caryl**, *Impact of Exchange Variables on Exit, Voice, Loyalty, and Neglect : An Integrative Model of Responses to Declining Job Satisfaction*, The Academy of Management Journal, vol 31, n° 3, Sept. 1988, pages 599 à 627

**SENDEN Linda**, *Soft law and its implications for institutional balance in the European Community*, Utrecht Law Review, 2005, vol 1, pages 79 à 99

**SHAXSON Nick**, *Ten reasons why the Destination Based Cash Flow Tax is a terrible idea*, Tax Justice Network, 28 mars 2019

**STEFAN Oana**, *European competition soft law in european courts : A matter of hard principles ?*, European Law Journal, Nov. 2008

**VEGA Alberto**, *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines*, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2012, n°5, 4 juill. 2012

**ZODROW George et MIESZKOWSKI Peter**, *Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods*, *Journal of Urban Economics*, vol 19, n°3, pages 356 à 370

## VI. ARTICLES EN LIGNE

**ACARD Claire**, *Transposition de la Directive DAC6/ MDR au sein de l'UE*, EY, 7 oct. 2020, <https://avocats.ey.com/tax/transposition-de-la-directive-dac6-mdr-au-sein-de-l-ue> [consulté le 27 mars 2021]

**ALLEMAND Frédéric**, *La Stratégie de Lisbonne*, dans *L'Union économique et monétaire : origine, fonctionnement et futur*, CVCE, Dossier thématique, 2013, [https://www.cvce.eu/content/publication/2013/12/14/ab228b67-bac5-4f9b-903c-c748019a10e8/publishable\\_fr.pdf](https://www.cvce.eu/content/publication/2013/12/14/ab228b67-bac5-4f9b-903c-c748019a10e8/publishable_fr.pdf) [consulté le 27 mars 2021]

**BAILLEUL-MIRABAUD Annabelle et PASQUIER Céline**, *DAC 7 : Les plateformes numériques, nouveaux acteurs dans la transparence fiscale européenne ?*, CMS Francis Lefebvre, 10 sept. 2020, <https://www.optionfinance.fr/droit-affaires/entreprise-expertise/fiscal/les-plateformes-numeriques-nouveaux-acteurs-dans-la-transparence-fiscale-europeenne.html> [consulté le 27 mars 2021]

**BAMDE Aurélien**, *La notion d'ordre public*, *Le Droit dans tous ses états*, 24 févr. 2017, <https://aurelienbamde.com/2017/02/24/la-notion-dordre-public/> [consulté le 15 juill. 2021]

**BASANT Rakesh**, *Bangalore Cluster : evolution, growth and challenges*, Indian Institute of Management, 2006, [https://www.researchgate.net/publication/46437167\\_Bangalore\\_Cluster\\_Evolution\\_Growth\\_and\\_Challenges](https://www.researchgate.net/publication/46437167_Bangalore_Cluster_Evolution_Growth_and_Challenges) [consulté le 27 mars 2021]

**BESSARD Pierre**, *Les droits individuels et le combat contre « l'évasion fiscale »*, Etude, Institut Libéral, Févr. 2013, <http://www.libinst.ch/publications/IL-Bessard-Droits-Fiscalite.pdf> [consulté le 27 mars 2021]

**BOUDJELTI Taklith**, *Le soi et le droit*, Terrain, n°66, Déc. 2016, pages 126 à 141, <http://journals.openedition.org/terrain/16038> [consulté le 1er avr. 2021]

**BLOCH Stéphane et PINATEL François**, *Le droit souple à l'épreuve du Covid 19*, Editions législatives, 29 juill. 2020, <https://www.editions-legislatives.fr/actualite/le-droit-souple-a-l-epreuve-du-covid-19> [consulté le 27 mars 2021]

**BOUVIER Michel**, *Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable*, Vie Publique, 4 sept. 2018, <https://www.vie-publique.fr/parole-dexpert/268486-le-consentement-de-limpot-les-mutations-du-citoyen-contribuable> [consulté le 13 mai 2021]

**BROYER Sylvain et BRUNNER Costa**, *Que coûterait le fédéralisme fiscal à la zone euro ?*, Flash Economie, Recherche Economique, Natixis, n°38, 2 févr. 2010, <http://gesd.free.fr/flas0038.pdf> [consulté le 27 mars 2021]

**CAREME Damien**, *Apple/Irlande : Le Tribunal de l'UE annule l'amende de 13 milliards*, 15 juill. 2020, <https://www.damiencareme.fr/10-cp/152-apple-irlande-le-tribunal-de-l-ue-annule-l-amende-de-13-milliards.html> [consulté le 27 avr. 2021]

**DANAU Alex**, *L'anti dumping*, Collectif Stratégies Alimentaires, 12 mai 2003, [http://www.csa-be.org/IMG/doc\\_AD\\_anti\\_dumping.doc](http://www.csa-be.org/IMG/doc_AD_anti_dumping.doc) [consulté le 22 avr. 2021]

**DEJAUNE Valentin**, *Souveraineté fiscale des États Membres et obstacles à une harmonisation fiscale*, Le Petit Juriste, 5 mai 2016, <https://www.lepetitjuriste.fr/souverainete-fiscale-etats-membres-de-lunion-europeenne-obstacles-a-lharmonisation-fiscale-europeenne/> [consulté le 27 mars 2021]

**DELFLY Eric**, *Loi fraude : Name & Shame and punish*, Vivaldi Chronos, 27 févr. 2019, <http://vivaldi-chronos.com/affaires-et-patrimoine/penal-procedure-penale-des-affaires/loi-fraude-name-shame-and-punish/> [consulté le 26 avr. 2021]

**DESOUBRIES Vincent, CHAUMONTET David et BONAMY Pierre**, *Les ateliers Arsène de la fiscalité - Fiscalité Internationale et Prix de Transfert*, Arsène Taxand Network, 6 févr. 2020, <https://www.arsene-taxand.com/wp-content/uploads/2020/02/Ateliers-Arsene-de-la-Fiscalité-Fiscalité-Internationale-et-Prix-de-Transfert-VDEF-Annexes.pdf> [consulté le 27 mars 2021]

**DEVEREUX Michael**, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, Article, European Tax Policy Forum, 2017, [https://www.etpf.org/files/Devereux\\_ETPF\\_policy\\_paper\\_2017.pdf](https://www.etpf.org/files/Devereux_ETPF_policy_paper_2017.pdf) [consulté le 27 mars 2021]

**DEVIE Jules**, *Biden ne respecte pas ses promesses : hausse des impôts aux États-Unis*, Institut de Recherches Économiques et Fiscales, 22 mars 2021, <https://fr.irefeurope.org/Publications/Les-pendules-a-l-heure/article/Biden-ne-respecte-pas-ses-promesses-hausse-des-impots-aux-Etats-Unis> [consulté le 27 mars 2021]

**FOUQUET Olivier**, *Comment le contribuable peut-il vérifier l'authenticité et la teneur des documents utilisés par l'administration pour asseoir son imposition ?*, Etudes fiscales internationales, Août 2012, <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/apps/m/archive/2011/03/15/le-fisc-doit-motiver-et-prouver.html> [consulté le 27 mars 2021]

**FOUQUET Olivier**, *Quel avenir pour le « mini-abus de droit » de l'article L 64 A du LPF*, Etudes fiscales internationales, Févr. 2019, <https://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/01/1888747064.pdf> [consulté le 27 mars 2021]

**GAILLARD Dominique**, *La directive ATAD renforce la lutte contre l'évasion fiscale*, Editions Francis Lefebvre - La Quotidienne, 26 oct. 2016, <https://www.efl.fr/droit/fiscal/details.html?ref=ui-56b2be74-f5d1-4350-81bf-aacc148e1b14> [consulté le 27 mars 2021]

**IBANDA KABAKA Paulin**, *L'intervention de l'Etat dans l'économie : du laisser-faire à la régulation*, Article, Université de Pau et des Pays de l'Adour, 2016, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01287474/document> [consulté le 27 mars 2021]

**JEAN Sébastien**, « *Destination-based cash-flow tax* », *la concurrence fiscale puissance quatre des républicains américains*, CEPII, 16 janv. 2017, <http://www.cepii.fr/blog/bi/post.asp?IDcommuniqué=498> [consulté le 27 mars 2021]

**De LA BERGE Jean-Hugues**, *Introduction des règles fiscales anti-hybrides*, LEXplicité, 23 déc. 2019, <https://www.lexplicité.fr/introduction-des-regles-fiscales-anti-hybrides/> [consulté le 27 mars 2021]

**LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste et TOUBAL Farid**, *Impôts des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum*, CEPII, N°30, Avr. 2020, [http://www.cepii.fr/PDF\\_PUB/pb/2020/pb2020-30\\_FR.pdf](http://www.cepii.fr/PDF_PUB/pb/2020/pb2020-30_FR.pdf) [consulté le 27 mars 2021]

**MORTEROL Antoine et MOULOUDJ Myriam**, *Notion de « régime fiscal privilégié » au sens de l'article 238 A du CGI et sociétés de personnes étrangères*, Le blog de TAJ, 29 juin 2019, <https://taj-strategie.fr/notion-de-regime-fiscal-privilegie-sens-de-larticle-238-a-cgi-societes-de-personnes-etrangees> [consulté le 27 mars 2021]

**NOUEL Bertrand et SERVIERE Samuel-Frédéric**, *Une exit tax sort, une exit tax arrive...*, iFrap, 4 mai 2018, <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/une-exit-tax-sort-une-exit-tax-arrive> [consulté le 27 mars 2021]

**NOUEL Bertrand**, *Les barèmes d'imposition sur le revenu en Europe*, iFrap, 28 févr. 2019, <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/les-baremes-dimposition-sur-le-revenu-en-europe> [consulté le 27 mars 2021]

**OLIVEIRA Jacques**, *Reykjavik, ville verte et écologique*, Paris Global Forum, 1er févr. 2019, <https://www.parisglobalforum.org/2019/02/01/reykjavik-ville-verte-et-ecologique/> [consulté le 27 mars 2021]

**PELLEFIGUE Julien**, *Taxe sur les services numériques, Etude d'impact économique*, Taj, 22 mars 2019, <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2019/03/ccia-dst-economic-analysis-vf.pdf> [consulté le 27 mars 2021]

**PELLETIER Marie-Pierre et BOIRGEOIS Pierre**, *Pilier 2 – L’OCDE propose un impôt minimum sur le revenu*, Raymond Chabot Grant Thornton, 21 janv. 2020, <https://www.rcgt.com/fr/nos-conseils/pilier-2-ocde-proposition-impot-minimum-sur-le-revenu/> [consulté le 27 mars 2021]

**PERREAULT Marie-Claude, BEAUDET Eve et BOUCLIN Lyneviève**, *L'arbitrage baseball au Québec : qu'en est-il ?*, CRHA, 22 janv. 2006, <https://ordrecrha.org/ressources/TBD/2006/01/1-arbitrage-baseball-au-quebec-qu-en-est-il> [consulté le 6 avr. 2021]

**PEYROL Bénédicte**, *De l’OCDE à l’UE, entre influence positive et concurrence dans la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales*, Fiscal online, 27 août 2015, <https://fiscalonline.com/International/evasion-fiscale/de-l-ocde-a-l-ue-entre-influence-positive-et-concurrence-dans-la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscales.html> [consulté le 27 avr. 2021]

**PwC Société d’Avocats**, *European Commission proposes an EU Directive on public country-by-country reporting*, Mai 2016, <https://www.pwc.com/m1/en/tax/documents/2016/ec-proposes-an-eu-directive-on-public-country-by-country-reporting.pdf> [consulté le 27 mars 2021]

**PwC Société d’Avocats**, *Dispositifs anti-hybrides : transposition de la directive ATAD 2 (PLF art. 13), Projet de loi de finances pour 2020 : principales mesures pour les entreprises*, e-alerte, 3 oct. 2019, <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2019/10/projet-loi-de-finances-2020-mesures.html> [consulté le 27 mars 2021]

**PwC Société d’Avocats**, *Transparence fiscale : le tempo s’accélère concernant la publication des Déclarations Pays par Pays (Public « Country-by-Country Reporting » ou « pCbCR »)*, e-alerte, 5 mars 2021, <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2021/03/transparence-fiscale-declaration-pays-par-pays-cbcr.html> [consulté le 27 mars 2021]

**RICHARD Florent**, *En érigeant le Pilier 1, l’OCDE sape-t-elle les fondements du principe de pleine concurrence ?*, PwC, 13 déc. 2019, <https://www.pwcavocats.com/fr/lettres-actualite/2020/avis-d-expert/pleine-concurrence.html> [consulté le 27 mars 2021]

**SAMEDY Jean**, *Autour de la possible dissociation de la souveraineté et de la souveraineté fiscale*, 7 nov. 2019, <http://frederic-guillaume.law/2019/11/07/autour-de-la-possible-dissociation-de-la-souverainete-et-de-la-souverainete-fiscale/> [consulté le 27 mars 2021]

**SIQUIER-DELOT Delphine**, *Le caractère obligatoire de l'ACCIS en question*, Editions Francis Lefebvre - La Quotidienne, 14 déc. 2017, <https://www.evl.fr/pratique/avis-experts/fiscal/details.html?ref=ui-bd9816fc-8fdb-441c-a9be-e89e8c648f30> [consulté le 27 mars 2021]

**WEIDENFIELD Katia**, *Impôt et territoire : un enjeu de souveraineté*, Economie Matin, 9 avr. 2016, <http://www.economiematin.fr/news-impot-et-territoireo-un-enjeu-de-souverainete> [consulté le 27 mars 2021]

## VII. ACTES DE COLLOQUES

**AILINCAI Mihaela**, *La soft law est-elle l'avenir des droits fondamentaux ?*, Le droit des libertés en question(s) - Colloque des 5 ans de la RDLF, retranscrit dans Revue des droits et libertés fondamentaux, 2017, n°20

**AMBROISE Bruno**, *Les conditions de la performativité et l'efficacité des actes de parole – réponse à J. Butler* - Workshop organisé par K. Ong-Van-Cung, Université de Poitiers, 2008, accessible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00338350/document> [consulté le 27 mars 2021]

**BENETEAU Jocelyn**, *L'autonomie fiscale de la Nouvelle-Calédonie*, dans Xavier Cabannes (éd.), *Regards sur la fiscalité dans le Pacifique du Sud*, Comparative Law Journal Of the Pacific, Hors série, volume 18, 2015

**BLAIRON Katia**, *La souveraineté de l'Etat à l'épreuve de la financiarisation du droit*, Journée d'étude organisée par l'université de Nancy en partenariat avec la Société Française de Finances Publiques, 18 oct. 2019, retranscrite dans Revue française de finances publiques, n°150, 1er mai 2020, page 99

**CHEVALLIER Jacques**, *Souveraineté et droit*, dans Dominique Maillard Desgrées du Loû, Félicien Lemaire, Joël Hautebert et Frédéric Rouvillois, *Les évolutions de la souveraineté*, Montchrestien, Collection Grands Colloques, 2006, pages 203 à 219

**CUZACQ Nicolas**, *Le cadre normatif de la RSE, entre soft law et hard law*, 7e colloque du RIODD *Gouvernance publique – gouvernance privée : quels équilibres pour la Responsabilité Sociale des Entreprises*, 22 et 23 mai 2012, accessible sur <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00881860/document> [consulté le 27 mars 2021]

**DEZEUZE Eric, BLANLUET Gauthier, LE MENTEC Franck, LELIEUR Benoit**, *Droit pénal fiscal : actualités et retours d'expérience*, Matinée fiscale organisée par l'IFA France, 29 nov. 2019

**DUSSART Vincent**, *Une sortie de crise ou un non-retour ?*, Colloque organisé par l'Université Aix-Marseille (CEFF), *Quoi qu'il en coûte !*, 12 févr. 2021

**DUSSART Vincent**, *Les modes de financements publics : austérité ou soutien ?*, Colloque organisé par la société française de finances publiques et l'Université d'été de Reims, *Crise(s) et finances publiques*, 1<sup>er</sup> juill. 2021

**FAVRE Jacques**, *La pensée juridique est-elle nécessairement une pensée de l'État ?*, dans Dominique Rousseau (dir.), *Le droit dérobé*, Montchrestien, Collection Grands colloques, 2007

**FOURCANS André**, *Concurrence fiscale versus harmonisation*, Conférence *France-Suisse, quel est l'eldorado fiscal ?*, 21 nov. 2008, accessible sur <http://www.touteconomie.org/conferences/france-suisse-quel-est-leldorado-fiscal> [consulté le 27 mars 2021]

**LEQUESNE-ROTH Caroline**, *Concevoir l'administration financière algorithmique de demain : enjeux et propectives*, Séminaire itinérant 2020 « Enjeux et transformations de la fiscalité » de la Société française de finances publiques (SFFP), Université de Nice, 28 oct. 2020, retranscrit dans *Revue de droit fiscal*, n°5, 4 févr. 2021, art. 120, *La lutte contre la fraude à l'ère digitale - Les enjeux du recours à l'intelligence artificielle par l'administration financière*

**LUPPI Philippe**, *L'utilisation du levier fiscal pour répondre à la crise sanitaire*, Colloque en ligne organisé par la Faculté de Droit de l'Université du Mans sous la direction de Emilie MOYSAN-JEANNARD, *Les finances publiques face à la crise sanitaire : quelle résilience ?*, 18 janv. 2021

**LUPPI Philippe**, *Les fonctions de l'impôt face à l'ordre public sanitaire*, Journée d'étude organisée par l'Université Côte d'Azur (CERDACFF) et l'Université de Perpignan (CRESEM), *Pandémie et ordre public*, 5 mai 2021

**MARTIN Philippe, EVERS Maikel, JATON Laurence et MARCUS Edouard**, *La convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ?*, Actes de la soirée d'étude annuelle de l'IFA, 4 oct. 2017, retranscrit dans *Revue de droit fiscal*, n°51-52, 21 déc. 2017, ét. 587

**MOYSAN-JEANNARD Emilie**, *L'équilibre des finances publiques : un vœu pieux ?*, Colloque en ligne organisé par la Faculté de Droit de l'Université du Mans sous la direction de Emilie MOYSAN-JEANNARD, *Les finances publiques face à la crise sanitaire : quelle résilience ?*, 18 janv. 2021

**OLIVA Eric et DANELCIUC-COLODROVSKI Natasa**, *Dettes, équilibres et constitutions en Europe*, Institut Francophone pour la Justice et la Démocratie, Colloques et essais, 2020

**OLIVA Eric**, *Le financement de la crise*, Colloque organisé par l'Université Aix-Marseille (CEFF), *Quoi qu'il en coûte !*, 12 févr. 2021

**PIKETTY Thomas**, Conférence d'ouverture intitulée « *Capital et idéologie* », Festival *(Re)faire société : un festival des idées. Mode d'emploi* organisé par la Villa Gillet, Lyon, 13 nov. 2019

**PONTIER Jean-Marie**, *Le dommage et le préjudice*, Colloque du Sénat *Vers de nouvelles normes en droit de la responsabilité publique*, Paris, 11 et 12 mai 2001, accessible sur [https://www.senat.fr/colloques/colloque\\_responsabilite\\_publique/colloque\\_responsabilite\\_publique10.html#fn185](https://www.senat.fr/colloques/colloque_responsabilite_publique/colloque_responsabilite_publique10.html#fn185) [consulté le 22 avr. 2021]

**SAINT-AMANS Pascal**, *La concurrence fiscale internationale : l'optimisation fiscale au-delà des frontières est-elle entre possible ?*, Colloque en ligne de la Revue européenne et internationale de droit fiscal, sous la direction scientifique de Thierry Lambert, 9 avr. 2021

**SAUVE Jean-Marc**, *Introduction du colloque intitulé « L'ordre public - Regards croisés du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation »*, 24 févr. 2017, accessible sur [https://www.conseil-etat.fr/actualites/discours-et-interventions/l-ordre-public-regards-croises-du-conseil-d-etat-et-de-la-cour-de-cassation#\\_ftn2](https://www.conseil-etat.fr/actualites/discours-et-interventions/l-ordre-public-regards-croises-du-conseil-d-etat-et-de-la-cour-de-cassation#_ftn2) [consulté le 31 mars 2021]

**ZOHRY Sara**, *Faut-il réellement craindre la concurrence fiscale ?*, lors de la conférence *Les prélèvements obligatoires et le rôle de l'Etat*, Sciences Po Paris, 6 mai 2008, accessible sur <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiZvLqsrDvAhWl0eAKHTEJDjwQFjAAegQIBBAD&url=https%3A%2F%2Fperso.crans.org%2Fseang%2FEco%2FCours%2520Macro%25C3%25A9conomie%2FConf10%2FLa%2520concurrence%2520fiscale.doc&usg=AOvVaw0K5jftdn-0newzWR1Mz0hP> [consulté le 27 mars 2021]

## VIII. RAPPORTS, ETUDES ET NOTES

**BÉNASSY-QUÉRÉ Agnès, CARRÉ-TALLON Martine et CROZET Matthieu**, *Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel*, Rapport pour le Conseil des Prélèvements Obligatoires, CEPII, Mai 2009

**CHARRIÉ Julia et JANIN Lionel**, *Fiscalité du numérique*, Rapport de France Stratégie, n°26, Mars 2015

**CHOUC Antoine et MADIÉS Thierry**, *Comment se situe la France dans la concurrence internationale en matière d'impôt sur les sociétés ?*, Rapport particulier n°5, 2016

**COMBE Emmanuel**, *Résister à la tentation protectionniste*, Etude, Altermind Institute, Juin 2018

**DESMETTRE Sandra**, *La situation des prélèvements obligatoires sur les entreprises en France et chez ses principaux partenaires économiques*, Rapport particulier n°1, Juill. 2020

**HARNAY Sophie, SACHS Tatiana et DECKERT Katrin**, *L'efficacité des codes de gouvernance, Perspectives comparées et pluridisciplinaires*, Recherche pour le GIP Mission de recherche Droit et Justice, Note de synthèse, Université Paris Nanterre, Sept. 2017

**HAYAT Mirko et LENOIR Noëlle**, *Vers un impôt européen sur les sociétés, Pour une convergence fiscale européenne*, Rapport du Cercle des Européens, 2011

**KPMG**, *Clarity on Swiss Taxes - Switzerland's fiscal flexibility likely shrinking*, Avr. 2021

**LIEB Jean-Pierre et GENESTIER Nicolas**, *Compétition fiscale et projet d'assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ?*, Ernst & Young, Mai 2016

**NABOULET Antoine, BAÏZ Adam et TABARLY Guilhem**, *Évaluation du Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi - Synthèse des travaux d'approfondissement*, France Stratégie, Sept. 2020

**NIKIEMA Suzy**, *La clause de la nation la plus favorisée dans les traités d'investissement*, Série bonnes pratiques de l'IISD, Févr. 2017

**REMEUR Cécile**, *Hybrid mismatches with third countries*, European Parliamentary Research Service, Briefing, 2017

**SIQUIER-DELOT Delphine**, *L'ACCIS à l'aune de la compétitivité des entreprises en Europe*, Institut Frieland, Oct. 2017

## IX. INSTITUTIONS ET DOCUMENTATION OFFICIELLE

### Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT) / Organisation mondiale du commerce (OMC)

- *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, 1947, <https://www.wto.org/>
- *Traitement différencié et plus favorable, réciprocité et participation plus complète des pays en voie de développement*, Décision L/4903, 26S/203, 28 nov. 1979, <https://www.wto.org/>
- *Accord sur la mise en oeuvre de l'article VI de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, 23 déc. 1994, <https://www.wto.org/>
- *Préférences tarifaires en faveur des pays les moins avancés, Décision portant octroi d'une dérogation*, WT/L/304, 99-2452, 17 juin 1999, <http://www.wto.org/>
- *Examen statistique du commerce mondial - Structure des échanges au niveaux mondial et régional*, 2017, Chap. 5, <https://www.wto.org/>

### Assemblée Nationale

- *Rapport sur le projet loi de finances rectificative pour 2011*, n°3503, 1er juin 2011, <http://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur la lutte contre les paradis fiscaux*, n°1423, 9 oct. 2013, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des affaires européennes sur l'Union européenne et la lutte contre l'optimisation fiscale*, n° 3101, 6 oct. 2015, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport sur le texte adopté par la commission des affaires européennes sur la proposition de résolution européenne pour une Conférence des parties (COP) de la finance mondiale, l'harmonisation et la justice fiscales*, n°4418, 25 janv. 2017, <http://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des affaires européennes sur la proposition d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, n°4513, 16 févr. 2017, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux*, n°683, 21 févr. 2018, <http://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base*

*d'imposition et le transfert de bénéfices*, Texte adopté n° 155 (2017-2018), 5 juill. 2018, <http://www.assemblee-nationale.fr/>

- *Amendement n°II-2145 à propos de l'article 51 du projet de loi de finances n°1255 pour 2019*, Présenté par Eric COQUEREL, 12 nov. 2018, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Avis fait au nom de la Commission des affaires économiques sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, n°1737, 26 mars 2019, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur les aviseurs fiscaux*, n°1991, 4 juin 2019, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport sur le bilan de la lutte contre les montages transfrontaliers*, n°2252, 25 sept. 2019, <http://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Projet de loi de finances pour 2020*, n°2272, 27 sept. 2019, <http://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur l'espace fiscal européen*, n°3193, 9 juill. 2020, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom*, n°3734, 13 janv. 2021, <http://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur le système des ressources propres de l'Union européenne*, n°3775, 19 janv. 2021, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Rapport d'information déposé par la commission des finances, de l'économie budgétaire et du contrôle budgétaire sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises*, n°4052, 7 avr. 2021, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- *Transparence fiscale au sein de l'Union européenne : il est urgent que le Gouvernement clarifie la position française*, Communiqué de presse, Paris, 23 avr. 2021

## **Banque de France**

- *Projections macroéconomiques*, Déc. 2020, <https://publications.banque-france.fr/>

### **Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP)**

- BOI-CTX-DG-20-10-30, 12 sept. 2012
- BOI-INT-DG-20-30-30, 12 sept. 2012
- BOI-CTX-JUD-10 à BOI-CTX-JUD-30, 12 sept. 2012
- BOI-BIC-BASE-80-20, 2 sept. 2015
- BOI-IS-BASE-10-10-10-10, 15 avr. 2020
- BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019
- BOI-IS-BASE-35-30, 31 juill. 2019
- BOI-IS-BASE-35-30, 4 sept. 2019
- BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020
- BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020
- BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020
- BOI-INT-DG-20-50, 24 févr. 2021

### **Centre de recherches pour l'expansion de l'économie et le développement des entreprises (Rexecode/Coe-Rexecode)**

- *Les conséquences économiques des expatriations dues aux écarts de fiscalité entre la France et les autres pays*, Document de travail n°63, juill. 2017

### **Comité économique et social européen**

- *Avis du Comité économique et social sur « La fiscalité dans l'Union européenne - Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux »*, Journal officiel n° C 296 du 29/09/1997, p. 37

### **Comité de l'abus de droit fiscal**

- *Rapport annuel de 2019*, Mars 2020, <https://www.impots.gouv.fr/>
- *Rapport annuel de 2020*, Mars 2021, <https://www.impots.gouv.fr/>

### **Commission des Nations unies pour le droit commercial international (CNUDCI)**

- *Methanex Corporation c/ États-Unis d'Amérique*, Décision finale sur la compétence et le fond, 3 août 2005, <https://www.italaw.com/>

### **Commission européenne / Commission des communautés européennes**

- *Programme d'action en matière fiscale, Communication de la Commission au Conseil, COM(75) 391 final*, Bruxelles, 23 juill. 1975, <https://eur-lex.europa.eu/>

- Décision n° 85/592 du 31 juill. 1985, JOCE L 373, 31 déc. 1985, p. 1, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Le nouveau schéma de préférences généralisées (SPG) de l'Union européenne*, 19 janv. 1995, <https://ec.europa.eu/>
- *La fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96), 487 Final, 20 mars 1996, <https://www.verginet.net/>
- *Villes durables européennes*, Rapport élaboré par le groupe d'experts sur l'environnement urbain, Publié par la Commission européenne - DG XI Environnement, sécurité nucléaire et protection civile, Bruxelles, Mars 1996, <https://www.au5v.fr/>
- *La fiscalité dans l'Union européenne - Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM(96) 546 final, 22 oct. 1996 (Monti 2) <http://aei.pitt.edu/id/eprint/38300>
- *Lignes directrices pour l'application du principe de précaution*, Bruxelles, 17 oct. 1998, <https://ec.europa.eu/>
- *Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises*, JOCE, C 384, 10 déc. 1998, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Définition des critères figurant au paragraphe B du Code de conduite*, dans Note de transmission du Groupe Code de conduite, Document n°14039/98, Fisc 205, 11 déc. 1998
- *Communication de la Commission sur le recours au principe de précaution*, COM(2000) 1 final, 2 févr. 2000, <https://ec.europa.eu/>
- *Communication de la Commission, Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, COM(2001) 582 final, 23 oct. 2001, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Communication de la Commission, Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants*, COM(2001) 726 final, 24 nov. 2003, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Vers une stratégie thématique pour l'environnement urbain*, COM(2004) 60 final, 11 févr. 2004, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Communication de la Commission, Mise en œuvre du programme communautaire pour l'amélioration de la croissance et de l'emploi et pour le renforcement de la compétitivité des entreprises de l'UE : progrès accomplis en 2006 et étapes suivantes en vue de la proposition d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*, COM(2001) 223 final, 2 mai 2007, <https://eur-lex.europa.eu/>

- *Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal*, COM(2009) 201 final, 28 avr. 2009, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Proposition de directive du conseil établissant un système commun de taxe sur les transactions financières et modifiant la directive 2008/7/CE*, COM(2011), 594 final 2011/0261 (CNS), 28 sept. 2011, <https://ec.europa.eu/>
- *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2011), 121 final 2011/0058 (CNS), 3 oct. 2011, <https://ec.europa.eu/>
- *Aides d'État: la Commission étend à l'ensemble des États membres la collecte de renseignements sur les pratiques en matière de rulings fiscaux*, Communiqué de presse, Bruxelles, 17 déc. 2014, <https://ec.europa.eu/>
- *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D*, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation, n°6, 2015, <https://ec.europa.eu/>
- *Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires*, COM(2015) 302 final, 17 juin 2015, <https://ec.europa.eu/>
- *Questions et réponses sur la relance de l'ACCIS*, 17 juin 2015, <https://ec.europa.eu/>
- *Aides d'État : La Commission enjoint à la France de récupérer une aide incompatible de 1,37 milliards d'euros auprès d'EDF*, Communiqué de presse, Bruxelles, 22 juill. 2015, <https://ec.europa.eu/>
- *Transparence fiscale: la Commission salue l'accord entre les États membres sur l'échange automatique d'informations concernant les rulings fiscaux*, Communiqué de presse, Bruxelles, 6 oct. 2015, <https://ec.europa.eu/>
- *La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État*, Communiqué de presse, Bruxelles, 21 oct. 2015, <https://ec.europa.eu/>
- *Aides d'État : la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéficiaires excédentaires est illégal et ordonnance la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales*, Bruxelles, 11 janv. 2016, <https://ec.europa.eu/>
- *Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses*, 28 janv. 2016, <http://europa.eu/>
- *La mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales*, C(2016) 271 final, 28 janv. 2016, <https://ec.europa.eu/>
- *Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales,*

- d'informations relatives à l'impôt sur les bénéficiaires*, COM(2016) 198 final, 12 avr. 2016, <https://ec.europa.eu>
- *Aides d'Etat : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple*, Communiqué de presse, Bruxelles, 30 août 2016, <https://ec.europa.eu/>
  - *Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107§1 du TFUE*, publiée au Journal officiel n° C/2016/2946, 19 juill. 2016, <https://eur-lex.europa.eu/>
  - *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GFD Suez (devenu ensuite Engie)*, Communiqué de presse, Bruxelles, 19 sept. 2016, <https://ec.europa.eu/>
  - *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), 25 oct. 2016, <https://ec.europa.eu/>
  - *Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, COM(2016) 685 final 2016/0337 (CNS), 25 oct. 2016, <https://ec.europa.eu/>
  - *Président Jean-Claude Juncker - Discours sur l'état de l'union 2017*, 13 sept. 2017, <https://ec.europa.eu/>
  - *Un système d'imposition juste et efficace au sein de l'Union européenne pour le marché unique numérique*, COM(2017) 547 final, 21 sept. 2017, <https://ec.europa.eu>
  - *Aides d'État : la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d'environ 250 millions d'euros*, Communiqué de presse, Bruxelles, 4 oct. 2017, <https://ec.europa.eu/>
  - *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le régime fiscal britannique accordé aux multinationales* Communiqué de presse, Bruxelles, 26 oct. 2017, <https://ec.europa.eu/>
  - *Aides d'Etat : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal d'Inter IKEA aux Pays-Bas*, Communiqué de presse, Bruxelles, 18 déc. 2017, <https://ec.europa.eu/>
  - *Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique*, Bruxelles, 21 mars 2018, <https://ec.europa.eu/>
  - *Proposition de Directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative*, COM(2018) 147 final, 21 mars 2018, <https://ec.europa.eu/>

- *Proposition de Directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques*, COM(2018) 148 final, 21 mars 2018, <https://ec.europa.eu>
- *Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé à Nike aux Pays-Bas*, Communiqué de presse, Bruxelles, 10 janv. 2019, <https://ec.europa.eu/>
- *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*, COM(2019) 8 final, Strasbourg, 15 janv. 2019, <https://ec.europa.eu/>
- *Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie concernant le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à Huhtamäki*, Communiqué de presse, Bruxelles, 7 mars 2019, <https://ec.europa.eu/>
- *Aides d'État : la Commission conclut qu'une partie d'un régime fiscal britannique a conféré des avantages fiscaux illégaux à certaines multinationales; la partie restante ne constitue pas une aide*, Communiqué de presse, Bruxelles, 2 avr. 2019, <https://ec.europa.eu/>
- *Document de travail des services de la commission - Rapport 2020 pour la France*, Semestre européen 2020: évaluation des progrès concernant les réformes structurelles, la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques, et résultats des bilans approfondis au titre du règlement (UE) n° 1176/2011, COM(2020) 150 final, Bruxelles, 26 févr. 2020, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Discours de la Présidente von der Leyen lors de la session plénière du Parlement européen sur le train de mesures de relance de l'UE*, Discours, Bruxelles, 27 mai 2020, <https://ec.europa.eu/>
- *L'heure de l'Europe: réparer les dommages et préparer l'avenir pour la prochaine génération*, Communiqué de presse, Bruxelles, 27 mai 2020, <https://ec.europa.eu/>
- *Le budget de l'UE pour la relance: Questions et réponses sur REACT-UE, la politique de cohésion après 2020 et le Fonds social européen +*, Questions et Réponses, Bruxelles, 28 mai 2020, <https://ec.europa.eu/>
- *Proposition de Directive modifiant la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal*, COM(2020) 314 final, 15 juill. 2020, <https://ec.europa.eu>
- *Next Generation EU : la Commission présente les prochaines étapes de la facilité pour la reprise et la résilience (dotée de 672,5 milliards d'euros) dans la stratégie annuelle 2021 pour une croissance durable*, Communiqué de presse, Bruxelles, 17 sept. 2020, <https://ec.europa.eu/>

- *Pourvoi formé le 25 septembre 2020 par la Commission européenne contre l'arrêt du Tribunal (septième chambre élargie) rendu le 15 juillet 2020 dans les affaires jointes T-778/16 et T-892/12, Irlande e.a./Commission, Affaire C-465/20 P (JOUE C 35, 1 févr. 2021, p. 22–23), <https://eur-lex.europa.eu/>*
- *Projet de plan budgétaire 2021, Rapport économique, social et financier, 15 oct, 2020, <https://ec.europa.eu/>*
- *Staff working document - Analysis of the 2021 Draft Budgetary Plan of France, COM(2020) 8508 final, Bruxelles, 18 nov. 2020, <https://ec.europa.eu/>*
- *Justice fiscale : les États membres conviennent de nouvelles règles en matière de transparence fiscale pour les plateformes numériques, Communiqué de presse, 1er déc. 2020, <https://ec.europa.eu/>*
- *Moderniser la TVA sur le commerce électronique transfrontalier, <https://ec.europa.eu/>*
- *Fraude fiscale & évasion fiscale - renforcer les règles en matière de coopération administrative et élargir l'échange d'informations, <https://ec.europa.eu/>*
- *Communication au Parlement européen et au Conseil, Business Taxation for the 21st Century, COM (2021) 251 final, 18 mai 2021, <https://ec.europa.eu/>*
- *L'UE et les États-Unis franchissent une étape décisive pour mettre fin au différend relatif aux aéronefs, Communiqué de presse, 15 juin 2021, <https://ec.europa.eu/>*
- *Next Generation EU : la Commission effectue 800 millions d'euros de premiers paiements pour favoriser la résilience et la réparation des dommages à la suite de la crise, Communiqué de presse, Bruxelles, 28 juin 2021, <https://ec.europa.eu/>*
- *Fiscalité : accord mondial historique afin d'assurer une taxation plus équitable des entreprises multinationales, 12 juill. 2021, <https://ec.europa.eu/>*

### **Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA)**

- *Projet de traité de la Communauté politique européenne, 10 mars 1953, <https://mjp.univ-perp.fr/europe/>*

### **Confédération suisse**

- *Politiques fiscales agressives de la part des États membres de l'UE et de l'OCDE, Rapport du Conseil fédéral donnant suite au postulat Merlini (17.3065) du 7 mars 2017, Berne, 21 nov. 2018*
- *Péréquation financière nationale, Rapport du département fédéral des finances, 2020, <https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/finanzpolitik/perequation-financiere-nationale.html>*

### **Conseil d'analyse économique**

- SAINT ETIENNE Christian et LE CACHEUX Jacques, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, 18 oct. 2005, <http://www.cae-eco.fr/>
- BÉNASSY-QUÉRÉ Agnès, TRANNOY Alain et WOLFF Guntram, *Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe*, Note n°14, 14 juill. 2014, <https://www.cae-eco.fr/>
- FUEST Clemens, PARENTI Mathieu et TOUBAL Farid, *Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels effets ?*, Note n°6, 2019, <https://www.cae-eco.fr/>
- MARTIN Philippe Martin et TRANNOY Alain, *Les impôts sur (ou contre) la production*, Notes n° 53, Juin 2019, <https://www.cae-eco.fr/>
- LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien Martin, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste et TOUBAL Farid, *Taxation minimale des multinationales : contours et quantification*, Focus n° 64, Juin 2021, <https://www.cae-eco.fr/>

### **Conseil de la Communauté européenne / Conseil de l'Union européenne**

- *Conclusions du Conseil ECOFIN en matière de politique fiscale du 1er déc. 1997*, JO n° C 002, 6 janv. 1998, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Protocole modifiant la convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées - Acte final*, JO C 202/1, 16 juill. 1999, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Rapport Primarolo du Groupe « Code de conduite »*, SN 4901/99, Bruxelles, 29 nov. 1999, <http://www.ec.europa.eu>
- *Conclusions du Conseil ECOFIN*, n°5506/03, 21 janv. 2003, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Code de conduite pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées*, JO n°C 176/8, 28 juill. 2006, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées*, JO n° C 322/1, 30 déc. 2009, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *La directive sur la fiscalité de l'épargne est abrogée*, 10 nov. 2015, <https://www.consilium.europa.eu>
- *Questions et réponses sur un système d'imposition des entreprises juste et efficace au sein de l'Union pour le marché unique numérique*, 21 mars 2018, <https://ec.europa.eu/>

- *Conclusions du Conseil de l'Union européenne sur la disposition type de l'UE relative à la bonne gouvernance en matière fiscale à inclure dans les accords avec des pays tiers*, n°8344/18, 26 avr. 2018, <http://data.consilium.europa.eu/>
- *Liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*, JO n°C 403, 9 nov. 2018, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Directive du Conseil mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières - Débat d'orientation/État des travaux*, n°10097/19, 7 juin 2019, <https://data.consilium.europa.eu/>
- *Réunion extraordinaire du Conseil européen - Conclusions*, Bruxelles, 21 juill. 2020, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*, JO n°C 331/3, 7 oct. 2020, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Réunion du Conseil européen - Conclusions*, Bruxelles, 10 et 11 déc. 2020, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Décision du Conseil 2020/2053 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/ 335/UE*, Euratom, 14 déc. 2020, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Adoption du cadre financier pluriannuel 2021-2027*, Communiqué de presse, 17 déc. 2020, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Un plan de relance pour l'Europe*, 11 févr. 2021, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Plan de relance de l'UE : le Conseil adopte la facilité pour la reprise et la résilience*, 11 févr. 2021, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales*, JO n°C 66/10, 22 févr. 2021, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Vidéoconférence informelle des ministres chargés du marché intérieur et de l'industrie*, 25 févr. 2021, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*, JO n°C 66/40, 26 févr. 2021, <https://eur-lex.europa.eu/>
- *Fiscalité : le Conseil adopte de nouvelles règles visant à renforcer la coopération administrative et à inclure les ventes réalisées sur des plateformes numériques*, Communiqué de presse, 22 mars 2021, <https://www.consilium.europa.eu/>

### **Conseil européen**

- *Conclusions de la présidence*, Lisbonne, 23 et 24 mars 2000, <https://www.europarl.europa.eu/>
- *Conclusions de la présidence*, Barcelone, 15 et 16 mars 2002, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Conclusions de la présidence*, Bruxelles, 22 et 23 mars 2005, <https://www.consilium.europa.eu/>
- *Conclusions*, Bruxelles, 17 juin 2010, <https://www.cnle.gouv.fr/>

### **Conseil constitutionnel**

- *Dossier : le Conseil constitutionnel et l'impôt, Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel* n° 33, Daniel GUTMANN, oct. 2011

### **Conseil d'Etat**

- *Sécurité juridique et complexité du droit - Rapport public* 2006, 30 nov. 2005, <https://www.conseil-etat.fr/>
- *Le droit souple*, Etude annuelle du Conseil d'Etat, La Documentation française, Mai 2013, <https://www.ladocumentationfrancaise.fr/>

### **Conseil des Impôts / Conseil des prélèvements obligatoires (CPO)**

- *La concurrence fiscale et l'entreprise*, 22ème rapport au Président de la République, Sept. 2004, <https://www.ccomptes.fr/>
- *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Mars 2007, <https://www.ccomptes.fr/>
- *Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte*, Déc. 2016, <https://www.ccomptes.fr/>
- *Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages*, Janv. 2018, <http://www.ladocumentationfrancaise.fr>
- *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, Sept. 2020, <https://www.ccomptes.fr/>

### **Cour de Cassation**

- *Rapport annuel 2013*, La Documentation française, <https://www.courdecassation.fr/>

### **Cour des comptes**

- *La fraude aux prélèvements obligatoires - Évaluer, prévenir, réprimer*, Communication au Premier ministre, Nov. 2019, <https://www.ccomptes.fr/>
- *Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée*, Sept. 2020, <https://www.ccomptes.fr/>

### **Direction générale des Finances publiques**

- Communiqué n° 960, 10 févr. 2020, <https://minefi.hosting.augure.com/>

### **HM Treasury (Trésor britannique)**

- *G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué*, 5 juin 2021, <https://www.gov.uk/>

### **Institut de droit international**

- *La clause de la nation la plus favorisée dans les conventions multilatérales*, Annuaire de l'Institut de Droit international, Genève, 1969, tome 53, vol 1, <https://www.idi-iil.org/>

### **Ministère de l'Action et des Comptes publics**

- *La procédure amiable*, <https://www.impots.gouv.fr/>
- *Évaluations préalables des articles du projet de loi de finances pour 2014*, <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/>
- TRACFIN, *Tendances et analyse des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en 2018-2019*, <https://www.economie.gouv.fr/>
- DGFIP, *Cahier statistiques 2018*, <https://www.economie.gouv.fr/>
- DGFIP, *Cahier statistiques 2019*, <https://www.economie.gouv.fr/>
- *Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales*, Document de politique transversale pour le projet de loi de finances pour 2020, <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/>

### **Ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance**

- *Bruno Le Maire soutient l'amendement au projet de loi Pacte concernant la généralisation du name and shame sur les délais de paiement*, Communiqué de presse, Paris, 27 sept. 2018, <https://www.economie.gouv.fr/>

- *Agnès Pannier-Runacher a présenté le bilan des sanctions prises par la DGCCRF en 2018 en matière de délais de paiement interprofessionnels*, Communiqué de presse n° 1050, Paris, 22 févr. 2019, <https://www.economie.gouv.fr/>
- *Tableau de bord de l'attractivité de la France*, Edition 2019, 15 oct. 2019, <https://www.businessfrance.fr/>
- *Vade-mecum des aides d'Etat*, 10ème édition, 2020, <https://www.economie.gouv.fr/>
- *Bilan 2020 de la lutte contre la fraude fiscale*, Communiqué de presse n° 898, Paris, 20 avr. 2021, <https://minefi.hosting.augure.com/>

### **Ministère du Redressement Productif**

- *Étude comparative sur la fiscalité des brevets en Europe (France, Allemagne, Royaume-Uni, Luxembourg, Belgique, Pays-Bas, Irlande)*, Direction générale de la compétitivité de l'industrie et des services, nov. 2012, <https://www.entreprises.gouv.fr/>

### **Nations Unies**

- *Recueil des sentences arbitrales*, vol 12, n° de vente 63V3, <https://legal.un.org/>
- *Annuaire de la Commission du droit international*, 1970, Vol 2, <https://legal.un.org>
- *Annuaire de la Commission du droit international*, 1978, Vol 2, Partie 2, <https://legal.un.org/>
- *Rapport de la conférence internationale sur le financement du développement*, Monterrey (Mexique), 2002, <http://archive.ipu.org/>
- *Traitement de la nation la plus favorisée*, Collection de la CNUCED consacrée aux problèmes relatifs aux accords internationaux d'investissement II, 2010, <https://unctad.org/>
- *Accord de Paris*, 12 déc. 2015, <https://treaties.un.org/>
- *Rapport sur l'investissement dans le monde*, 2019, [https://unctad.org/fr/PublicationsLibrary/wir2019\\_overview\\_fr.pdf](https://unctad.org/fr/PublicationsLibrary/wir2019_overview_fr.pdf)

### **Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE)**

- *Les Actions du projet BEPS*, <http://www.oecd.org/>
- *Liste commune des juridictions de pays tiers de l'UE à des fins fiscales*, <https://ec.europa.eu/>
- *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Editions OCDE, Paris, 19 mai 1998, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Rapport d'Etape 2000 - Vers une coopération fiscale globale : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, Editions OCDE, Paris, 2000, <https://www.oecd.org/>

- *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001*, Paris, 2001, <http://www.oecd.org/>
- *Towards Global Tax Co-operation : Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2 avr. 2001, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *IV : L'examen par les pairs : un instrument de coopération et de changement*, *Revue de l'OCDE sur le développement*, 2003, n° 4, pages 76 à 92, <https://www.cairn.info/>
- *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, Éditions OCDE, 2004, <https://www.oecd.org/>
- *Note d'application consolidée : Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*, 2004, Paris, [www.oecd.org/](http://www.oecd.org/)
- *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*, n°2004/02, Paris, 1er sept. 2004, <https://doi.org/>
- *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004*, Paris, [www.oecd.org/](http://www.oecd.org/)
- *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables – Mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres*, Paris, <https://www.oecd.org/>
- *Les indicateurs alternatifs du bien-être*, Cahiers statistiques, n°11, sept. 2006, <https://www.oecd.org/>
- *Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales* (adopté par le Comité des affaires fiscales), 30 janv. 2007, <https://read.oecd-ilibrary.org/>
- *Concurrence fiscale : comment rester compétitif ?*, *Études économiques de l'OCDE*, vol 17, n°17, 2007, pages 153 à 174
- *Mise à jour 2008 du modèle de convention fiscale*, 18 juill. 2008, <https://www.oecd.org/>
- *Echange automatique de renseignements : Ce que recouvre l'échange automatique, son mode de fonctionnement, ses avantages et les progrès restant à accomplir*, 2012, <https://www.oecd.org/>
- *Dispositifs Hybrides : questions de politique et de discipline fiscales*, 5 mars 2012, <https://www.oecd.org/>
- *Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant*, 17 juill. 2012, <https://www.oecd.org/>
- *Fiscalité : L'OCDE a mis à jour son Modèle de Convention fiscale pour étendre les demandes de renseignements à des groupes de contribuables*, 18 juill. 2012, <https://www.oecd.org/>
- *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, 19 févr. 2013, <https://www.oecd.org/>

- *A step change in tax transparency*, Éditions OCDE, Juin 2013, <https://www.oecd.org/>
- *Échange automatique de renseignements : Feuille de route relative à la participation des pays en développement*, 5 août 2014, <https://www.oecd.org/>
- *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport 2014, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, 17 oct. 2014, [www.oecd.org/fr/](http://www.oecd.org/fr/)
- *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 29 oct. 2014, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *De nouvelles avancées majeures donnent un coup d'accélérateur à la coopération internationale au service de la lutte contre la fraude fiscale: Les gouvernements s'engagent à mettre en œuvre l'échange automatique de renseignements à partir de 2017*, 29 oct. 2014, <https://www.oecd.org/>
- *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 5 nov. 2014, <https://www.oecd.org/>
- *Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Éditions OCDE, Paris, 23 déc. 2014, <http://www.oecd.org/>
- *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Document explicatif : Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI*, 2015, <https://www.oecd.org/>
- *Commentaires sur l'article 25 : Concernant la procédure amiable*, dans *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, Paris, 27 févr. 2015, <https://read.oecd-ilibrary.org>
- *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 1er déc. 2015
- OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 17 déc. 2015, <https://www.oecd.org/>
- OCDE (2015), *Action 13 : Instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2015, <https://www.oecd.org/>

- *BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, 9 mars 2016, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, 24 mars 2016, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, <https://doi.org/>
- *BEPS Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, oct. 2016, <https://www.oecd.org/fr/>
- *Les pays adoptent une convention multilatérale destinée à fermer les brèches et à améliorer le fonctionnement du système fiscal international*, 24 nov. 2016, <http://www.oecd.org/>
- *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 24 nov. 2016, <http://www.oecd.org/>
- Note de la direction des affaires juridiques, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : fonctionnement en vertu du droit public international*, 24 nov. 2016, <http://www.oecd.org/>
- *BEPS Action 5, Pratiques fiscales dommageables - le cadre de transparence : Documents pour l'examen par les pairs*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, 1er fév. 2017, <https://www.oecd.org>
- *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Action 2 – Rapport final 2015*, Éditions OCDE, 28 févr. 2017, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Seconde édition, Éditions OCDE, Paris, 27 mars 2017, <http://www.oecd.org/>
- *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 4 mai 2017, <https://www.oecd.org/>
- *Guide « Appliquer l'instrument multilatéral étape par étape »*, 8 juin 2017, <https://www.oecd.org/>
- *Communiqué, OCDE : signature de « l'instrument multilatéral » pour adapter les conventions bilatérales aux résultats du plan BEPS*, 7 juin 2017, retranscrit dans *Revue de droit fiscal*, n°24, 15 juin 2017, ét. 362

- *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 10 juill. 2017, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Neutraliser les effets des dispositifs hybrides impliquant une succursale, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Action 2 – Cadre inclusif sur le BEPS, Éditions OCDE, 27 juill. 2017, <https://www.oecd.org/>
- Communiqué de presse : *Aides d'État : la Commission considère que le Luxembourg a accordé à Amazon des avantages fiscaux illégaux pour un montant d'environ 250 millions d'euros*, 4 oct. 2017, <http://www.europa.eu/>
- *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 16 oct. 2017, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- OCDE (2017), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 13 nov. 2017, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Communiqué, OCDE : entrée en vigueur de la « Convention multilatérale » visant à adapter les conventions bilatérales aux mesures du BEPS*, 22 mars 2018, retranscrit dans *Revue de droit fiscal*, n°13, 29 mars 2018, ét. 138
- *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1) : Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Éditions OCDE, Paris, 24 mai 2018, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 30 mai 2018, <https://www.oecd.org/>
- *Tax Policy Reforms 2018, OECD and Selected Partner Economies*, Paris, 4 sept. 2018, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Tax Policy Reforms 2019, OECD and Selected Partner Economies*, Paris, 5 sept. 2019, <https://www.oecd.org/>
- *L'OCDE dévoile les résultats de ses derniers travaux sur les régimes préférentiels et annonce des mesures visant à renforcer l'équité des règles du jeu pour les juridictions à fiscalité nulle*, 15 nov. 2018, <http://www.oecd.org/>
- *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017*, Éditions OCDE, Paris, 6 déc. 2018, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-fr](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr)

- *L'OCDE annonce des progrès dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables (Action 5 du BEPS)*, 29 janv. 2019, <http://www.oecd.org/>
- *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 26 mars 2019, <https://doi.org/>
- OCDE, *Programme de travail visant à élaborer une solution fondée sur un consensus pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, 29 mai 2019, <https://www.oecd.org/>
- OCDE (2019), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2) : Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Éditions OCDE, Paris, 3 sept. 2019, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Tax Challenges arising from the digitalisation of the economy - Update on Economic Analysis and Impact Assessment*, 13 févr. 2020, <https://www.oecd.org/>
- *Comment va la vie ? 2020 - Mesurer le bien-être*, Paris, 12 juin 2020, <https://www.oecd.org/>
- *Le Secrétaire général de l'OCDE, Angel Gurría, a réagi aux récentes déclarations et échanges concernant les négociations en cours pour relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 18 juin 2020, <https://www.oecd.org/>
- *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, 2e édition, 8 juill. 2020, <https://www.oecd.org/>
- *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 - Rapport d'étape juillet 2019 - juillet 2020*, Editions OCDE, Paris, 18 juillet 2020, <https://www.oecd.org/>
- *La communauté internationale accomplit de nouvelles avancées dans la lutte contre la fraude fiscale internationale*, 30 juin 2020, <https://www.oecd.org/>
- *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3) : Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Éditions OCDE, Paris, 17 oct. 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays – Documents pour l'examen par les pairs : Octobre 2020*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris, Oct. 2020, [www.oecd.org/](http://www.oecd.org/)
- OCDE, *Going Digital in Brazil, OECD Reviews of Digital Transformation*, Paris, 26 oct. 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Transparence fiscale et échange de renseignements à l'heure du COVID-19, Rapport annuel du forum mondial 2020*, <http://www.oecd.org/>
- *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020*, Éditions OCDE, Paris, 9 déc. 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/>

- *Communiqué, Lutte contre les pratiques fiscales dommageables (BEPS, Action 5) : résultats d'un nouvel examen par les pairs*, 23 nov. 2020, retranscrit dans *Revue de droit fiscal*, n°50, 10 déc. 2020, ét. 454
- *Harmful Tax Practices – 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings : Inclusive Framework on BEPS : Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Éditions OCDE, Paris, 15 déc. 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Un : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation - Rapport sur le blueprint du Pilier Deux : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, 22 déc. 2020, <https://www.oecd-ilibrary.org/>
- *Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 en matière de prix de transfert*, OCDE, Paris, 20 janv. 2021, <https://read.oecd-ilibrary.org>
- *Publication par l'OCDE de 30 profils de pays appliquant l'arbitrage dans le cadre de la Convention multilatérale*, Communiqué, 25 mars 2021, <http://www.oecd.org/>
- *Déclaration de M. Mathias Cormann, Secrétaire général de l'OCDE, sur les résultats de la réunion des ministres des Finances du G7*, 5 juin 2021, <https://www.oecd.org/>
- *130 pays et juridictions adhèrent à un nouveau cadre ambitieux pour la réforme du système fiscal international*, 1er juill. 2021, <https://www.oecd.org/>
- *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 1er juill. 2021, <https://www.oecd.org/>
- *Membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 rejoignant la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie au 9 juillet 2021*, <https://www.oecd.org/>

## **Parlement européen**

- *La coordination fiscale dans l'Union européenne: dernière position*, Document de travail, Direction générale des Études, Série Affaires économiques, ECON 128 FR, PE 312.788, Mars 2002, <https://www.europarl.europa.eu/>
- *Évasion fiscale : le Conseil compromet la crédibilité de l'UE déclarent les députés*, 12 févr. 2018, <https://www.europarl.europa.eu/>

## **Parquet national financier**

- *Convention judiciaire d'intérêt public - conclue entre le Procureur de la République financier et HSBC Private Bank*, Ref 11 024 092 018, 18 oct. 2017, <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/>
- *Communiqué de presse du procureur de la République financier*, 14 nov. 2017, <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/>
- *Convention judiciaire d'intérêt public - conclue entre le Procureur de la République financier et Carmignac Gestion*, Ref 17 044 000 327, 20 juin 2019, <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/>
- *Communiqué de presse du procureur de la République financier*, 28 juin 2019, <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/>
- *Convention judiciaire d'intérêt public - conclue entre le Procureur de la République financier et SARL Google France et Google Ireland Limited*, Ref 15 162 000 335, 3 sept. 2019, <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/>
- *Communiqué de presse du procureur de la République financier*, 12 sept. 2019, <https://www.agence-francaise-anticorruption.gouv.fr/>

## **Sénat**

- *La concurrence fiscale en Europe*, Rapport d'information n° 483 (1998-1999) de Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, déposé le 26 juill. 1998, <https://www.senat.fr/>
- *Perspectives d'évolution de la fiscalité locale*, Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, n°289 (2002-2003) de Jean Arthuis, déposé le 13 mai 2003, Réponse de Nicolas Painvin, <https://www.senat.fr/>
- *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur l'impôt de solidarité sur la fortune*, n°351 (2003-2004) de Philippe Marini, Annexe au procès-verbal de la séance du 16 juin 2004, <https://www.senat.fr/>
- *Les pôles de compétitivité : bilan et perspectives d'une politique industrielle et d'aménagement du territoire*, Rapport d'information n° 40 (2009-2010) de Michel HOUEL et Marc DAUNIS, fait au nom de la commission de l'économie, déposé le 14 oct. 2009, <https://www.senat.fr/>

- *Rapport d'information fait au nom de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales*, n°673 (2011-2012) de Eric BOCQUET, Rapport déposé le 17 juill. 2012, <http://www.senat.fr/>
- *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances, de l'économie de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances pour 2013* (n° 235), n°251 (2012-2013) de Christian Eckert, Annexe n°41, 10 oct. 2012, <https://www.assemblee-nationale.fr/>
- Compte rendu intégral des débats, Séance du 17 janvier 2018, <https://www.senat.fr/>
- Compte rendu intégral des débats, Séance du 7 mars 2018, <https://www.senat.fr/>
- *Projet de loi autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Texte adopté n° 99 (2017-2018), 19 avr. 2018, <http://www.senat.fr/>
- *Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude - Audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, et de Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal*, Séance du 6 juin 2018, <https://www.senat.fr/>
- *Rapport fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude*, n°602 (2017-2018) de Albéric de Montgolfier, 27 juin 2018, <https://www.senat.fr/>
- *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi de finances pour 2019*, n°147 (2018-2019) de Claude NOUGEIN et Thierry CARCENAC, Rapport général déposé le 22 nov. 2018, <https://www.senat.fr/>
- *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi de finances pour 2019*, n°147 (2018-2019) de Philippe ADNOT et Jean-François RAPIN, Rapport général déposé le 22 nov. 2018, <http://www.senat.fr/>
- *Amendement n°II-821 à propos de l'article 51 du projet de loi de finances n°1255 pour 2019*, Présenté par Eric BOCQUET et Pascal SAVOLDELLI, 4 déc. 2018, <https://www.senat.fr/>
- *Amendement n°II-956 rect. bis à propos de l'article 51 du projet de loi de finances n°1255 pour 2019*, Présenté par Nathalie DELATTRE, 6 déc. 2018, <https://www.senat.fr/>
- *Comptes rendus de la commission des affaires européennes - Environnement et développement durable*, Audition de M. Frans Timmermans, premier vice-président exécutif de la Commission européenne, 17 juin 2020, <http://www.senat.fr/>
- *L'adéquation des moyens humains et matériels aux enjeux du contrôle fiscal : une évaluation difficile, une stratégie à clarifier*, Rapport d'information fait au nom de la commission des

Finances, n° 668 (2019-2020) de Claude NOUGEIN et Thierry CARCENAC, déposé le 22 juill. 2020, <https://www.senat.fr/>

- *Conseil européen : les sénateurs saluent un accord historique mais s'inquiètent de son prix pour la France*, 22 juill. 2020, <https://www.senat.fr/>
- *Compte rendu intégral des débats, Séance du 20 nov. 2020*, <https://www.senat.fr/>
- *Rapport d'information fait au nom de la commission des Finances sur le projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335 / UE, Euratom, n°306 (2020-2021) de Jean-François HUSSON, Rapport général déposé le 27 janv. 2021*, <https://www.senat.fr/>
- *Projet de loi autorisant l'approbation de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335 / UE, Euratom, Texte adopté n° 54 (2020-2021), 4 févr. 2021*, <http://www.senat.fr/>

### **Société des Nations (SDN)**

- *Rapport sur la double imposition*, Commission économique et financière, 5 avr. 1923, <https://assets.letemps.ch/>
- *Double imposition et évasion fiscale, Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations*, Genève, 1925
- *Double imposition et évasion fiscale, Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations*, Genève, 1927, <https://www.letemps.ch/>
- *Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico, Comité fiscal, Commentaire et texte*, Genève, 1940, <https://www.letemps.ch/>

### **Tax Justice Network**

- *The State of Tax Justice 2020 : Tax Justice in the time of COVID-19*, Nov. 2020, <https://taxjustice.net/>
- *L'indice des paradis fiscaux 2021*, Mars 2021, <https://cthi.taxjustice.net/>

## **X. LEGISLATION**

### **Législation française**

#### **Code général des impôts (CGI)**

- Article 39 duodecies
- Article 39 terdecies
- Article 54 quater
- Article 125 A
- Article 125-0 A
- Article 145
- Article 167 bis
- Article 187
- Article 205 A
- Article 205 B
- Article 205 C
- Article 205 D
- Article 212
- Article 238
- Article 244 bis
- Article 244 bis A
- Article 244 bis B
- Article 244 quater B
- Article 244 quater C
- Article 1447-0
- Article 1730

#### **Code de l'énergie**

- Article L. 131-1

#### **Code des postes et des communications électroniques**

- Article L. 32-1

### **Code monétaire et financier**

- Article L. 612-1
- Article L. 621-1

### **Livre des procédures fiscales (LPF)**

- Article L. 13 AA
- Article L. 13 AB
- Article L. 80A
- Article L. 80B
- Article L. 228
- Article R. 13 AA -1

### **Arrêtés**

- Arrêté du 20 avr. 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 (JO n° 96 du 23 avr. 2017)
- Arrêté du 16 mai 2019 relatif au service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances » (JO n° 114 du 17 mai 2019)
- Arrêté du 21 mai 2019 portant adaptation des dispositions relatives aux modalités d'organisation de l'examen technique d'aptitude à l'exercice de certaines missions de police judiciaire par les agents des services fiscaux (JO n° 118 du 22 mai 2019)
- Arrêté du 28 juin 2019 relatif à l'autorisation de port d'arme par les agents des services fiscaux affectés au service d'enquêtes judiciaires des finances (JO n° 151 du 2 juill. 2019)
- Arrêté du 6 janvier 2020 modifiant l'arrêté du 12 févr. 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts (JO n° 5 du 7 janv. 2020)

### **Circulaires**

- Circulaire du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale, NOR : FCPE1412006C

### **Décrets**

- Décret n° 2010-1318 du 4 nov. 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (JO n° 257 du 5 nov. 2010)
- Décret n° 2021-25 du 13 janv. 2021 portant création de l'examen de conformité fiscale (JO n° 12 du 14 janv. 2021)

- Décret n° 2021-61 du 25 janv. 2021 pris pour l'application de l'article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales (JO n° 23 du 27 janv. 2021)
- Décret n° 2021-148 du 11 févr. 2021 portant modalités de mise en œuvre par la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects de traitements informatisés et automatisés permettant la collecte et l'exploitation de données rendues publiques sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne (JO n° 38 du 13 févr. 2021)

### **Lois**

- LOI des 16 et 24 août 1790 sur l'organisation judiciaire
- LOI du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales (JO du 26 juin 1920)
- LOI du 13 janv. 1941 portant simplification, coordination et renforcement du code général des impôts directs (JO du 3 févr. 1941)
- LOI n° 63-1316 du 27 déc. 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale (JO du 29 déc. 1963)
- LOI n° 72-1121 du 20 déc. 1972 de finances pour 1973, Article 18 (JO du 21 déc. 1972)
- LOI n° 73-1150 du 27 déc. 1973 de finances pour 1974 (JO du 28 déc. 1973)
- LOI constitutionnelle n° 74-904 du 29 oct. 1974 (JO du 30 oct. 1974)
- LOI n° 80-30 du 18 janv. 1980 de finances pour 1980 (JO du 19 janv. 1980)
- LOI n° 82-1126 du 29 déc. 1982 de finances pour 1983 (JO du 30 déc. 1982)
- LOI n° 86-1067 du 30 sept. 1986 relative à la liberté de communication (JO du 1 oct. 1986)
- LOI n°87-502 du 8 juillet 1987 dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières (JO du 9 juill. 1987)
- LOI n° 88-1149 du 23 déc. 1988 de finances pour 1989 (JO du 28 déc. 1988)
- LOI n° 98-1266 du 30 déc. 1998 de finances pour 1999 (JO n°303 du 31 déc. 1998)
- LOI n° 2003-1312 du 30 déc. 2003 de finances rectificative pour 2003 (JO n°302 du 31 déc. 2003)
- LOI n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité (JO n° 59 du 10 mars 2004)
- LOI n° 2004-1484 du 30 déc. 2004 de finances pour 2005 (JO n°304 du 31 déc. 2004)
- LOI constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juill. 2008 de modernisation des institutions de la Ve République (JO du 24 juill. 2008)
- LOI n° 2008-1443 du 30 déc. 2008 de finances rectificative pour 2008, Article 35 (JO n°304 du 31 déc. 2008)

- LOI n° 2009-1674 du 30 déc. 2009 de finances rectificative pour 2009, Article 22 (JO n°303 du 31 déc. 2009)
- LOI n° 2011-900 du 29 juill. 2011 de finances rectificative pour 2011, Article 48 (JO n°175 du 30 juill. 2011)
- LOI n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, Article 5 (JO n°64 du 15 mars 2012)
- LOI n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, Article 14 (JO n°190 du 17 août 2012)
- LOI n° 2016-1691 du 9 déc. 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (JO n°287 du 10 déc. 2016)
- LOI n° 2016-1917 du 29 déc. 2016 de finances pour 2017, Article 25 (JO n°303 du 30 déc. 2016)
- LOI n° 2017-1775 du 28 déc. 2017 de finances rectificative pour 2017, Article 25 (JO n°303 du 29 déc. 2017)
- LOI n° 2017-1837 du 30 déc. 2017 de finances pour 2018, Article 84, 1, F, 2° (JO n°305 du 31 déc. 2017)
- LOI n° 2018-604 du 12 juill. 2018 autorisant la ratification de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (JO n°0160 du 13 juill. 2018)
- LOI n° 2018-898 du 23 oct. 2018 relative à la lutte contre la fraude (JO n°246 du 24 oct. 2018)
- LOI n° 2018-1317 du 28 déc. 2018 de finances pour 2019 (JO n°302 du 30 déc. 2018)
- LOI n°2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (JO n°119 du 23 mai 2019)
- LOI n° 2019-759 du 24 juill. 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (JO n°171 du 25 juill. 2019)
- LOI n° 2019-1479 du 28 déc. 2019 de finances pour 2020 (JO n°302 du 29 déc. 2019)
- LOI n° 2020-935 du 30 juill. 2020 de finances rectificative pour 2020 (JO n°187 du 31 juill. 2020)
- LOI n° 2020-1721 du 29 déc. 2020 de finances pour 2021 (JO n°315 du 30 déc. 2020)

### **Ordonnance**

- Ordonnance n° 2019-1068 du 21 oct. 2019 (JO n° 246 du 22 oct. 2019)

## **Législation de l'Union européenne**

### **Traités**

- Traité instituant la Communauté européenne devenu Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) établi par le traité de Rome (1957)
- Acte unique européen (1986)
- Traité sur l'Union européenne (TUE) établi par le traité de Maastricht (1992)
- Traité d'Amsterdam (1997)
- Traité de Nice (2001)
- Traité établissant une Constitution pour l'Europe (2005)
- Traité de Lisbonne (2007)

### **Règlements**

- Règlement (CE) n° 2099/2002 du Parlement européen et du Conseil (5 nov. 2002) (JO L 324 du 29 nov. 2002, p. 1)
- Règlement (CE) n° 216/2008 du Parlement européen et du Conseil (20 févr. 2008) (JO L 79 du 19 mars 2008, p. 1)
- Règlement (UE) n° 734/2013 du Conseil (22 juill. 2013) (JO L 204 du 31 juill. 2013, p. 15)

### **Directives**

- Directive (CEE) 1967/227 du Conseil (11 avr. 1967) (JOCE L 1301/67 du 14 avr. 1967)
- Directive (CEE) 1977/388 du Conseil (17 mai 1977) (JOCE L 145/1 du 13 juin 1977)
- Directive (CEE) 1969/335 du Conseil (17 juill. 1969) (JOCE L 115/2 du 14 mai 2005)
- Directive (CEE) 1990/434 du Conseil (23 juill. 1990) (JOCE L 225/1 du 20 août 1990), devenue Directive (CE) 2009/133 du Conseil (19 oct. 2009) (JOUE L 310/34 du 25 nov. 2009)
- Directive (CEE) 1990/435 du Conseil (23 juill. 1990) (JOCE L 225/6 du 20 août 1990), devenue Directive (UE) 2011/96 du Conseil (30 nov. 2011) (JOUE L 345/8 du 29 déc. 2011)
- Directive (CEE) 1992/83 du Conseil (19 oct. 1992) (JOCE L 316/21 du 31 oct. 1992)
- Directive (CEE) 1992/84 du Conseil (19 oct. 1992) (JOCE L 316/29 du 31 oct. 1992)
- Directive (CEE) 93/75 du Conseil (13 sept. 1993) (JOCE L 247/19 du 5 oct. 1993)
- Directive (CE) 2000/60 du Parlement européen et du Conseil (23 oct. 2000) (JOCE L 327/1 du 22 déc. 2000)

- Directive (CE) 2003/48 du Conseil (3 juin 2003) (JOCE L 157/38 du 26 juin 2003)
- Directive (CE) 2003/49 du Conseil (3 juin 2003) (JOCE L 157/49 du 26 juin 2003)
- Directive (CE) n°2006/98 du Conseil (20 nov. 2006) (JO L 363 du 20 déc. 2006)
- Directive (CE) n°2008/118 du Conseil (16 déc. 2008) (JO L 9/12 du 14 janv. 2009)
- Directive (CE) 2009/133 du Conseil (19 oct. 2009) (JOCE L 310/34 du 25 nov. 2009)
- Directive (UE) 2011/16 du Conseil (15 fév. 2011) (JOUE L 64/1 du 11 mars 2011)
- Directive (UE) 2011/96 du Conseil (30 nov. 2011) (JOUE L 345/8 du 29 déc. 2011)
- Directive (UE) 2014/48 du Conseil (24 mars 2014) (JOUE L 111/50 du 15 avr. 2014)
- Directive (UE) 2014/61 du Parlement européen et du Conseil (15 mai 2014) (JOUE L 155/1 du 23 mai 2014)
- Directive (UE) 2014/107 du Conseil (9 déc. 2014) (JOUE L 359/1 du 16 déc. 2014)
- Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil (20 mai 2015) (JOUE L 141/73 du 5 juin 2015)
- Directive (UE) 2015/2376 du Conseil (8 déc. 2015) (JOUE L 332/1 du 18 déc 2015)
- Directive (UE) 2016/881 du Conseil (25 mai 2016) (JOUE L 146/8 du 3 juin 2016)
- Directive (UE) 2016/1164 du Conseil (12 juill. 2016) (JOUE L 193/1 du 19 juill. 2016)
- Directive (UE) 2016/2258 du Conseil (6 déc. 2016) (JOUE L 342/1 du 16 déc. 2016)
- Directive (UE) 2017/952 du Conseil (29 mai 2017) (JOUE L 144/1 du 7 juin 2017)
- Directive (UE) 2017/1852 du Conseil (10 oct. 2017) (JOUE L 265/1 du 14 oct. 2017)
- Directive (UE) 2017/2455 du Conseil (5 déc. 2017) (JOUE L 348/7 du 29 déc. 2017)
- Directive (UE) 2018/822 du Conseil (25 mai 2018) (JOUE L 139/1 du 5 juin 2018)
- Directive (UE) 2020/262 du Conseil (19 déc. 2019) (JOUE L 58/4 du 27 févr. 2020)
- Directive (UE) 2020/876 du Conseil (24 juin 2020) (JOUE L 204/46 du 26 juin 2020)
- Directive (UE) 2021/514 du Conseil (22 mars 2021) (JOUE L 104/1 du 25 mars 2021)

## **Législation étrangère**

### **Luxembourg**

- Loi du 4 déc. 1967 concernant l'impôt sur le revenu (JO du Grand-Duché de Luxembourg du 6 déc. 1967)

### **Belgique**

- Loi du 9 févr. 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation (JO du 20 févr. 2017)

### **Irlande**

- Loi sur la consolidation fiscale de 1997

### **Mexique**

- Loi de l'impôt sur le revenu du 11 déc. 2013 (Ley del Impuesto Sobre la Renta) (LISR)

### **Espagne**

- Loi 36/2006 du 29 nov. 2006 portant mesure de prévention de la fraude fiscale (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) : BOE n° 286 du 30 nov. 2006

### **Suisse**

- Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), RS 642.11, 14 déc. 1990

## **XI. JURISPRUDENCE**

### **Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements (CIRDI)**

- Duke Energy Peru Investments No. 1 Ltd.c/ Pérou, CIRDI (No. ARB/03/28), sentence sur la compétence du 1 févr. 2006

### **Chambre de commerce internationale (CCI)**

- Sentence CCI n° 6754 du 26 août 1993, Recueil des sentences arbitrales de la CCI : 1991-1995, Paris, 1997, pages 600 à 603

### **Conseil Constitutionnel**

- Cons. const., 27 déc. 1973, n° 73-51 DC, JurisData n° 1973-300010, Rec. Cons. const. 1973 , p. 25, JO 28 déc. 1973 p. 14004, ECLI:FR:CC:1973:73.51.DC

- Cons. const., 30 déc. 1981, n° 81-133 DC, JO 31 déc. 1981 p. 3609, ECLI:FR:CC:1981:81.133.DC
- Cons. const., 23 juin 1982, n° 82 124 L, JO 24 juin 1982 p. 1994, ECLI:FR:CC:1982:82.124.L
- Cons. const., 9 avr. 1992, n° 92-308 DC, JurisData n° 1992-777018, Rec. Cons. const. 1992 p. 55, JO 11 avr. 1992 p. 5354, ECLI:FR:CC:1992:92.308.DC
- Cons. const., 30 déc. 1997, n° 97-935 DC, JO 31 déc. 1997
- Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-124 QPC, JurisData n° 2011-016586, JO 30 avr. 2011 texte n°72, ECLI:FR:CC:2011:2011.124.QPC
- Cons. const., 12 oct. 2012, n° 2012-280 QPC, Société Groupe Canal Plus et autre, JurisData n° 2012-022856, JO 13 oct. 2012 p. 16031, texte n° 49, ECLI:FR:CC:2012:2012.280.QPC
- Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, Loi de finances pour 2013, JO 30 déc. 2012 p. 20966, ECLI:FR:CC:2012:2012.662.DC
- Cons. const., 27 sept. 2013, n° 2013-341 QPC, JurisData n° 2013-021234, JO 1er oct. 2013 p. 16304, ECLI:FR:CC:2013:2013.341.QPC
- Cons. const., 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, JO 24 déc. 2013 p. 21069, ECLI:FR:CC:2013:2013.682.DC
- Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, JO 30 déc. 2013 p. 22188, ECLI:FR:CC:2013:2013.685.DC
- Cons. const., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding SA, JO 5 févr. 2016 texte n°76, ECLI:FR:CC:2016:2015.520.QPC
- Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, Alec W et a., JurisData n° 2016-012236, JO 30 juin 2016 texte n° 110, ECLI:FR:CC:2016:2016.545.QPC
- Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-546 QPC, Jérôme C, JurisData n° 2016-012237, JO 30 juin 2016 texte n° 111, ECLI:FR:CC:2016:2016.546.QPC
- Cons. const., 1er mars 2017, n° 2016-614 QPC, Lacquemant, JurisData n° 2017-004220, JO 3 mars 2017 texte n°95, ECLI:FR:CC:2017:2016.614.QPC
- Cons. const., 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, Calogero G, JurisData n° 2019-019885, JO 16 nov. 2019 texte n°82, ECLI:FR:CC:2019:2019.813.QPC
- Cons. const., 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, Marc S et a., JurisData n° 2020-004726, JO 3 avr. 2020 texte n°33, ECLI:FR:CC:2020:2019.832.QPC

### **Conseil d'Etat**

- CE, 3 août 1942, n°65810, RO, p. 117, Publié au recueil Lebon

- CE, 23 mars 1953, n°75326, RO, p. 226, Publié au recueil Lebon
- CE, 7 juill. 1958, n°35977, RO p. 188
- CE, 14 juin 1963, n° 57457, RO, p. 362, Publié au recueil Lebon
- CE, 29 janv. 1964, n°47515, Publié au recueil Lebon
- CE, 23 févr. 1966, n° 6444, Publié au recueil Lebon
- CE, 7e et 8e ss-sect., 16 avr. 1969, n° 68662, Publié au recueil Lebon
- CE, sect., 21 mars 1975, n°87573, Publié au recueil Lebon
- CE, Ass., 19 déc. 1975, n°84774 et n°91895, JurisData n° 1975-600045, Publié au recueil Lebon
- CE, 2 juin 1976, n°94758, Dr. fisc. 1977, n° 39, comm. 1362 ; RJF 9/76, n° 371, Publié au recueil Lebon
- CE, 10 juin 1981, n°19079, JurisData n° 1981-606784, Publié au recueil Lebon
- CE, 15 janvier 1982, n°16190, JurisData n° 1982-600024, Publié au recueil Lebon
- CE, 24 mars 1982, n°13963, JurisData n° 1982-600675, Publié au recueil Lebon
- CE, 11 juin 1982, n° 16187, JurisData n° 1982-606977, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 26 nov. 1982, n° 24360, JurisData n° 1982-600068, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 25 mars 1983, n°30787, JurisData n° 1983-607536, Inédit au recueil Lebon
- CE, 7e et 9e ss-sect., 21 mars 1986, n°53002, SA Auriège, JurisData n° 1986-600581, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 19 nov. 1986, n°30465 et 32295, Inédit au recueil Lebon
- CE, 7e et 8e ss-sect., 1<sup>er</sup> juill. 1987, n°54222, Publié au recueil Lebon
- CE, 9e et 7e ss-sect., 16 déc. 1987, n°55790, Maréchal, JurisData n° 1987-600219, Inédit au recueil Lebon
- CE, 25 janv. 1989 n°49847, JurisData n° 1989-600078, Inédit au recueil Lebon
- CE, 21 juill. 1989, n°59970, Bendjador, JurisData n° 1989-600001, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 9e et 7e ss-sect., 7 mars 1990, n°54533, SA Triumph France, JurisData n° 1990-600024, Inédit au recueil Lebon
- CE, 9e et 7e ss-sect., 22 janv. 1992, n°82198, Electrification générale, Inédit au recueil Lebon
- CE, avis, 9e et 8e ss-sect., 4 nov. 1992, n° 138.380, Lorenzy-Palanca, Publié au recueil Lebon

- CE, 8e et 9e ss-sect., 17 mars 1993, n°85894, Memmi, JurisData n° 1993-041497, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 9e et 8e ss-sect., 18 mai 1998, n°157974, Arthur Loyd, JurisData n° 1998-047231, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 8e et 9e ss-sect., 9 févr. 2000, n° 192179, Sté Secap, JurisData n° 2000-060298, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 9e et 10e ss-sect., 14 déc. 2001, n° 211341, Lasteyrie du Saillant, JurisData n° 2004-067611, Publié au recueil Lebon
- CE, 29 avr. 2002, n° 220759, Michel Moitié, JurisData n° 2002-080141, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, Ass., 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric, JurisData n° 2002-197635, Publié au recueil Lebon
- CE, 4 déc. 2002, n° 237167, SA Lindt et Sprungi, RJF 2003, n°613
- CE, 30 déc. 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion, JurisData n° 2003-080473, Publié au recueil Lebon
- CE, 8e et 3e ss-sect., 18 mai 2005, n° 267087, Sagal, JurisData n° 2005-080756, Publié au recueil Lebon
- CE, 3e et 8e ss-sect., 10 août 2005, n°275983, Min. c/ Sté Electromécanique du Nivernais, JurisData n° 2005-080756, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, Société Janfin, JurisData n° 2006-081020, Publié au recueil Lebon
- CE, 28 mars 2008, n° 271366, Aznavour, JurisData n° 2008-081297, Publié au recueil Lebon
- CE, 11 avr. 2008, n° 281033, JurisData n° 2008-081311, Publié au recueil Lebon
- CE, 8e et 3e ss-sect., 24 juin 2009, n° 298582, Maréchal, JurisData n° 2009-081526, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n° 305586, Min. c/ SA Axa, JurisData n° 2009-081542, Publié au recueil Lebon
- CE, 8e et 3e ss-sect., 7 sept. 2009, n° 305596, Société Henri Goldfarb, JurisData n° 2009-081543, Inédit au recueil Lebon
- CE, 10e et 9e ss-sect., 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Société Zimmer Ltd, JurisData n° 2010-003056, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2010:304715.20100331
- CE, 3e et 8e ss-sect., 17 déc. 2010, n° 318048, Ministre c/ SARL Concept Sport, JurisData n° 2010-026555, Publié au recueil Lebon

- CE, 9e-10e ch., 15 avr. 2011, n° 320073, Neveu, JurisData n° 2011-0072403, Mentionné dans les tables du recueil Lebon
- CE, 3 mai 2011, n° 318676, Min. c/ Arbogast, JurisData n° 2011-008000, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2011:318676.20110503
- CE, 16 avr. 2012, n° 320912, Meyer, JurisData n° 2013-005593, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESEC:2012:320912.20120416
- CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, Min. c/ Société EPI, JurisData n° 2012-011300, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:XX:2012:308996.20120509
- CE, 20 mars 2013, n°346642, JurisData n° 2013-005593, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:XX:2013:346642.20130320
- CE, 3e et 8e ss-sect., 30 mai 2012, n° 345418, Min. c/ SAS Aficom, JurisData n° 2012-012349, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2012:345418.20120530
- CE, 9e ss-sect., 25 juill. 2013, n° 348371, Min. c/ SARL Garnier Choiseul Holding, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CESJS:2013:348371.20130725
- CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 363702, Société Métropole Télévision (M6), JurisData n° 2013-030006, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CEASS:2013:363702.20131223
- CE, plén. fisc., 4 juill. 2014, n° 357264 et 359924, Bolloré SA, JurisData n° 2014-016263, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2014:357264.20140704 et ECLI:FR:CESSR:2014:357264.20140704
- CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 363556, Sté Artémis SA, JurisData n° 2014-029144, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:XX:2014:363556.20141124
- CE, 3e et 8e ss-sect., 12 mai 2015, n° 366398, 366420, 366421, 366422, 366423, 366425, Sté Gist Brocades International BV, JurisData n° 2016-004897, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CESSR:2015:366398.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366420.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366421.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366422.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366423.20150512, ECLI:FR:CESSR:2015:366425.20150512
- CE Ass., 21 mars 2016, n° 368082, Société Fairvesta International GMBH et autres, JurisData n° 2016-004898, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CEASS:2016:368082.20160321
- CE Ass., 21 mars 2016, n° 390023, Société Numéricable, JurisData n° 2016-004897, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CEASS:2016:390023.20160321
- CE, 9e-10e ch., 20 sept. 2017, n° 392231, Sté Mecatronic, JurisData n° 2017-018068, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2017:392231.20170920

- CE, 25 oct. 2017, n° 396954, JurisData n° 2017-020912, Publié au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2017:396954.20171025
- CE, 9e et 10e ch., 19 mars 2018, n° 399862, JurisData n° 2018-003895, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2018:399862.20180319
- CE, 8e et 3e ch., 25 juin 2018, n° 407232, Property Investment Holding France, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2018:407232.201806.25
- CE, 12 oct. 2018, n° 414383, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2018:414383.20181012
- CE, 8 févr. 2019, n° 407641, JurisData n° 2019-001839, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:407641.20190208
- CE, 3e et 8e ch., 24 avr. 2019, n° 413129, Société Control Union Inspections France (CUIF), JurisData n° 2019-006399, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:413129.20190424
- CE, 3e et 8e ss-sect., 24 avr. 2019, n°412284, Société Gemar Lumitec, JurisData n° 2019-006418, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:412284.20190424
- CE, 9 mai 2019, n° 417514, Benatti, JurisData n° 2019-007460, Mentionné aux tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2019:417514.20190509
- CE, 9e et 10e chr., 5 juin 2020, n° 425789, Société Faraday, JurisData n° 2020-007560, Mentionné aux tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:425789.20200605
- CE, sect., 12 juin 2020, n° 418142, Gisti, JurisData n° 2020-007983, Publié au Recueil Lebon, ECLI:FR:CESEC:2020:418142.20200612
- CE, 8e et 3e ch., 29 juin 2020, n° 433937, SARL Bernys, JurisData n° 2020-008964, Mentionné dans les tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:433937.20200629
- CE, 9e et 10e chr., 23 nov. 2020, n° 425577, Société Ferragamo France, JurisData n° 2020-019181, Mentionné aux tables du recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:425577.20201123
- CE Ass., 11 déc. 2020 n° 420174, Conversant International Ltd, JurisData n° 2020-020358, Publié au Recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2020:420174.20201211
- CE référé, 11 févr. 2021, n° 448485, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CEORD:2021:448485.20210210
- CE, 8e et 3e chr., 25 juin 2021, n° 448486, Conseil national des barreaux et autres, Inédit au recueil Lebon, ECLI:FR:CECHR:2021:448486.20210625

### **Cour administrative d'Appel**

- CAA Nancy, 22 août 2008, n°07NC00783, Rifaut, JurisData n° 2008-368846, Publié au recueil Lebon
- CAA Versailles, 7e ch., 16 oct. 2014, n°12VE04204, SA Gecop, Inédit au recueil Lebon
- CAA Versailles, 1e ch., 9 mai 2017, n°16VE00568, Inédit au recueil Lebon
- CAA Paris, 9e ch., 1er mars 2018, n°17PA01538, Min. c/ ValueClick, JurisData n° 2018-006804, Inédit au recueil Lebon
- CAA Versailles, 1e ch., 5 mars 2019, n°16VE02168, Min. c/ Société Rexel SA, JurisData n° 2019-012840, Inédit au recueil Lebon
- CAA Paris, 9e ch., 25 avr. 2019, n°17PA03067 et n°17PA03068, Min. c/ Société Google Ireland Limited, JurisData n° 2019-009295, Inédit au recueil Lebon

### **Cour de Cassation**

- Cass. civ., 20 août 1867, D 1867-1, p. 369
- Cass. civ. 1e, 22 déc. 1913, D 1915-1, p. 1 ; S 1914-1, p. 273
- Cass. req., 3 août 1915, Clément-Bayard, D 1917-1, p. 79
- Civ. 1e., 25 mai 1948, n°37.414, Lautour, D. 1948. 357
- Cass. com., 29 nov. 1950, Tissot, D. 1951, p. 170
- Cass. Crim. 24 mai 1967, n°63-92376, Publié au Bulletin
- Cass. com., 26 mai 1992, n°90-19.295, JurisData n° 1992-001184, Publié au Bulletin
- Cass. com., 24 janv. 1995, n°93-19.701, Mme Mami, JurisData n° 1995-000269, Publié au Bulletin
- Cass. com., 18 juin 1996, n°94-17.312, M. Peysselier, JurisData n° 1996-002499, Publié au Bulletin
- Cass. com., 30 juin 1998, n°1376 D, Chevalier, RJF 1998, n° 1367
- Cass. com., 26 janv 1999, n° 96-22.457, JurisData n°1999-000470, Inédit au recueil Lebon
- Cass. com., 9 juin 2004, Prominox, JurisData n° 2004-024035, Publié au Bulletin
- Cass. soc., 8 déc. 2009, n°08-17.191, JurisData n° 2009-050680, Publié au Bulletin
- Cass. com., 2 nov. 2011, n° 10-21103, JurisData n° 2011-023730, Publié au Bulletin
- Cass. com., 25 mars 2014, n°12-27.612, FS-P+B, DGFIP c/ Mme Friedrich, JurisData n° 2014-006172, ECLI:FR:CCASS:2014:CO00327, Publié au bulletin
- Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692, JurisData n° 2014-014235, ECLI:FR:CCASS:2014:CR03929

- Cass. com., 12 mai 2015, n° 14-10792, Sociétés Cogent, JurisData n° 2015-011040, Publié au Bulletin, ECLI:FR:CCASS:2015:CO00451
- Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.040, 18-81.067, 18-81.980, 18-82.430 et 18-84.144, Publié au Bulletin
- Cass. crim., 1er avr. 2020, n° 18-85.958, JurisData n° 2020-006449, Publié au Bulletin, ECLI:FR:CCASS:2020:CR00494

### **Cour européenne des droits de l'homme (CEDH)**

- CEDH, 23 mars 1995, Loizidou c/ Turquie, n° 15318/89, Publié au recueil Lebon 1995, série A n° 310, GACEDH, n° 1 ; Rec. CEDH 1996-VI, § 43
- CEDH, 23 oct. 1995, Gradinger c/ Autriche, n° 15963/90, Rec. CEDH 1995, série A, n° 328-C
- CEDH, 22 janv. 2008, E.B. c/ France, n° 43546/02, Jurisdata n° 2008-010483
- CEDH, 10 févr. 2009, Sergeï Zolotoukhine c/ Russie, n° 14939/03, Jurisdata n° 2009-025102
- CEDH, 16 juin 2009, Ruotsalainen c/ Finlande, n° 13079/03
- CEDH, 12 janv. 2021, L.B. c/ Hongrie, n° 36345/16

### **Cour de justice des communautés européennes / Cour de justice de l'Union européenne (CJCE/CJUE)**

- CJCE, 5 févr. 1963, Van Gend en Loos, aff. 26/62, Rec. p. I-3
- CJCE, 15 juill. 1964, Costa c/ Enel, aff. 6/64, Rec. p. I-1141
- CJCE, 13 juill. 1965, Lemmerz-Werke GmbH c/ Haute Autorité CECA, aff. 111/63, Rec. p. I-836
- CJCE, 17 sept. 1980, Philip Morris, aff. 730/79, Rec. p. I-2671
- CJCE, 10 févr. 1983, Luxembourg c/ Parlement européen, aff. 230/81, Rec., p. I-255, point 37
- CJCE, 14 oct. 1987, Allemagne c/ Commission, aff. C-248/84, Rec., p. I-4013
- CJCE, 13 déc. 1989, Salvatore Grimaldi c/ Fonds des maladies professionnelles, aff. C-322/88, Rec., p. 04407
- CJCE, 21 mars 1990, Belgique c/ Commission, dit «Tubemeuse», aff. C-142/87, Rec. p. I-959, point 25
- CJCE, 11 juin 1991, Commission c/ France, aff. C-64/88, Rec. p. I-2727
- CJCE, 11 juin 1991, Nikolaos Athanasopoulos et autres, aff. C-251/89, Rec., p. I-2797, point 57

- CJCE, 28 nov. 1991, Luxembourg c/ Parlement, C-213/88 et C-39/89, Rec., p. I-5643, point 29
- CJCE, 13 déc. 1991, Commission c/ Italie, aff. C-33/90, Rec., p. I-5987, point 20
- CJCE, 15 oct 1996, Ijssel-Vliet combinatie BVC Minister van economische zaken, aff. C-311/94, Rec. 1996, p. I-5023, point 44
- CJCE, 15 mars 1994, C-387/92, Banco de Crédito Industrial SA, devenue Banco Exterior de España SA c/ Ayuntamiento de Valencia, Rec., p. I-877, §13-14
- CJCE, 14 sept. 1994, Espagne c/ Commission, aff. C-278/92 à C-280/92, Rec. p. I-4103, point 20
- CJCE, 14 févr. 1995, Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker, aff. C-279/93, Rec., p. I-225
- CJCE, 30 avr. 1996, Pays-bas c/ Conseil, C-58/94, Rec., p. I-02169, point 27
- CJCE, 11 juill. 1996, SFEI c/ La Poste, aff. C-39/94, Rec., p. I-3547
- CJCE, 24 oct. 1996, Allemagne c/ Commission, aff. C-329/93 et C-62/95 et C-63/95, Rec., p. I-5177-5180
- CJCE, 16 juill. 1998, Imperial Chemical Industries, aff. C-264/96, Rec., p. I-4695
- CJCE, 21 sept. 1999, Commune de Saint-Gobain, Zweigniederlassung (ZN) Deutschland, aff. C-307/97, Rec., p. I-6161
- CJCE, 14 oct. 1999, Sandoz GmbH c/ Finanzlandesdirektion für Wien et autres, aff. C-439/97, Rec., p. I-7041
- CJCE, 5e ch., 8 mars 2001, Metallgesellschaft Ltd et a. c/ Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General, aff. C-397/98, Rec., p. I-1727
- CJCE, 5e ch., 8 mars 2001, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd c/ Commissioners of Inland Revenue et HM Attorney General, aff. C-410/98, Rec., p. I-1727
- CJCE, 8 nov. 2001, Adria-Wien Pipeline GmbH et Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH, aff. C-143/99, Rec., p. I-8365
- CJCE, 19 févr. 2002, Wouters, aff. C-309/99, Rec., p. I-1577
- CJCE, 16 mai 2002, France c/ Commission, aff. C-482/99, Rec. p. I-4397, point 68
- CJCE, 6 mars 2003, Commission c/ Luxembourg, aff. C-478/01, Rec., p. I-2351, point 24
- CJCE, 24 juill. 2003, Altmark Trans GmbH, aff. C-2080/00, Rec., p. I-7747
- CJCE, 7 janv. 2004, Wells, aff. C-201/02, Rec., p. I-723, point 64
- CJCE, 11 mars 2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, aff. C-9/02, Rec., p. I-2409
- CJCE, 7 sept. 2004, Manninen, aff. C-319/02, Rec., p. I-7477

- CJCE, 16 déc. 2004, EU-Wood-Trading GmbH, aff. C-277/02, Rec., p. I-11957, point 48
- CJCE, 26 avr. 2005, Commission c/ Irlande, aff. C-494/01, Rec., p. I-3331, point 45
- CJCE, 28 juin 2005, Dansk Rorindustri c/ Isoplus, aff. C 189/02, Rec., p. I-5425, § 223
- CJCE, 5 juillet 2005, D. c/ Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen, aff. C-376/03, Rec., p. I-5821
- CJCE, 12 juill. 2005, Commission c/ France, aff. C-304/02, Rec., p. I-6263
- CJCE, 21 juill. 2005, Xunta de Galicia, aff. C-71/04, Rec., p. I-7419, §44
- CJCE, 21 févr. 2006, aff. C-255/02, Halifax, Rec., p. I-1609
- CJCE, 30 mai 2006, Commission c/ Irlande, aff. C-459/03, Rec., p. I-4635, point 169
- CJCE, 15 juin 2006, Air Liquide, aff. C-393/04 et C-41/05, Rec., p. I-5293
- CJCE, 22 juin 2006, Belgique & Forum 187 c/ Commission, aff. C-182/03 et C-217/03, Rec. p. I-5479
- CJCE, 6 sept. 2006, Portugal c/ Commission, aff. C-88/03, Rec. p. I-7115, point 54
- CJCE, 12 sept. 2006, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, aff. C-196/04, Rec., p. I-7995
- CJCE, 5 oct. 2006, Allemagne c/ Commission, aff. C-105/02, Rec., p. I-9659, point 87
- CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aff. C-374/04, Rec., p. I-11673
- CJCE, 6 déc. 2007, Commission c/ Italie, aff. C-280/05, Rec., p. I-181, point 20
- CJCE, 10 janv. 2008, Commission/Portugal, aff. C-70/06, Rec., p. I-1
- CJCE, 21 févr. 2008, Part Service Srl, aff. C-425/06, Rec., p. I-897
- CJCE, gde ch., 20 mai 2008, Orange Euro- pean Smallcap Fund NV, aff. C-194/06, Rec., p. I-3747
- CJCE, 27 nov. 2008, Papillon c/ France, aff. C-418/07, Rec., p. I-8947
- CJCE, 17 nov. 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri c/ Regione Sardegna, aff. C-169/08, Rec. p. I-10821
- CJUE, 20 avr. 2010, aff. C-246/07, Commission c/ Suède, Rec. p. I-3317
- CJUE, 8 sept. 2011, Ministero dell'Economia e delle Finanze c/ Paint Graphos Soc. coop., aff. C-78/08, Rec., p. I-7611
- CJUE, gde ch., 15 nov. 2011, Commission et Royaume d'Espagne c/ Gvt of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, aff. C-107/09, Rec., p. I-11113, point 128
- CJUE, 20 juin 2013, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Paul Newey, aff. C-653/11 P, ECLI:EU:C:2013:409
- CJUE, 15 janv. 2014, Commission c/ Portugal, aff. C-292/11 P, ECLI:EU:C:2014:3

- CJUE, gde ch., 5 févr. 2014, aff. C-385/12, Hervis Sport P, ECLI:EU:C:2014:47
- CJUE, 14 janv. 2015, Eventech / Parking Adjudicator, aff. C-518/13 P, ECLI:EU:C:2015:9
- CJUE, 4 juin 2015, Commission européenne c/ MOL Magyar Olaj - és Gázipari Nyrt, aff. C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362
- CJUE, 2 sept. 2015, Groupe Stéria c/ France, aff. C-386/14 P, ECLI:EU:C:2015:524
- CJUE, 30 juin 2016, Guy Riskin et Geneviève Timmermans c/ État belge, aff. C-176/15 P, ECLI:EU:C:2016:488
- CJUE, 30 juin 2016, Royaume de Belgique c/ Commission, aff. C-270/15 P, EU:C:2016:489
- CJUE, 21 déc. 2016, Commission européenne c/ World Duty Free Group, Autogrill España, aff. C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981
- CJUE, 21 déc. 2016, Commission européenne c/ Hansestadt Lübeck, aff. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971
- CJUE, 22 févr. 2018, X BV et X NV. Europe, aff. C-398/16 et C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110
- CJUE, 1er mars 2018, Conclusions de l'avocat général de la Cour, Mme J. Kokott, N Luxembourg 1 e.a. c/ Skatteministeriet, aff. C-115/16, P, point 84
- CJUE, 19 déc. 2018, Finanzamt B, aff. C-374/17 P, ECLI:EU:C:2018:1024
- CJUE, 26 févr. 2019, N Luxembourg 1 e.a. c/ Skatteministeriet, aff. C-115/16 P, ECLI:EU:C:2019:134
- CJUE, 8 juill. 2019, Commission européenne c/ Royaume de Belgique, aff. C-543/17 P, ECLI:EU:C:2019:573
- CJUE, 16 juill. 2020, Commission c/ Roumanie, aff. C-549/18 P, ECLI:EU:C:2020:563
- CJUE, 16 juill. 2020, Commission c/ Irlande, aff. C-550/18 P, ECLI:EU:C:2020:564
- CJUE, gr. ch., 16 mars 2021, Commission européenne c/ République de Pologne, aff. C-562/19 P, ECLI:EU:C:2021:201
- CJUE, gr. ch., 16 mars 2021, Commission européenne c/ Hongrie, aff. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2021:202

### **Cour internationale de justice (CIJ)**

- CIJ, 22 juill. 1952, Royaume Uni c/ Iran, Rec. 1952 p. 93
- CIJ, 27 août 1952, France c/ États-Unis d'Amérique, Rec. 1952 p. 176
- CIJ, 19 mai 1953, Grèce c/ Royaume Uni, Rec. 1953 p. 10
- CIJ, 28 nov. 1958, Boll, Rec. 1958 p. 55
- CIJ, 22 déc. 1986, Burkina-Faso c/ Mali, Affaire du différend frontalier, Rec. 1986 p. 554

### **Cour Permanente d'Arbitrage (CPA)**

- Etats-Unis d'Amérique c/ Pays-Bas, Affaire de l'Île de Palmas, RIAA, Sentence arbitrale du 4 avr. 1928, vol. II, p. 838
- Yukos Universal Ltd. c/ Russie, Interim Award on Jurisdiction and Admissibility, PCA Case N° AA 227 du 30 nov. 2009

### **London Court of International Arbitration (LCIA)**

- Encana Corporation c/ République Equatorienne, LCIA (No.UN3481), sentence sur la compétence rendue le 27 févr. 2004
- Occidental Exploration and Production Company c/ République équatorienne, LCIA, (No.UN3467), sentence finale du 1er juin 2004

### **Tribunal administratif**

- TA Montreuil, 1e ch., 17 mars 2016, n°1403640, Société Rexel, RJF 7/2017, n° 604

### **Tribunal arbitral**

- Tribunal arbitral, 25 janv. 2000, Maffezini c/ le Royaume d'Espagne, ICSID ARB n° 97/7 ; ICSID Review-FILJ, 2001, p. 207
- Tribunal arbitral, 29 mai 2003, Tecmed c/ Mexique, ICSID ARB n° 00/2 : ILM 2004, p. 133

### **Tribunal de commerce (TC)**

- TC Seine, Lloyds Bank c/ de Ricqlès et Gaillard, 4 nov. 1930, Clunet, t. 58, 1931, p. 1018

### **Tribunal de grande instance (TGI)**

- T. corr. Paris, 32e ch. corr., 20 févr. 2019, n° 11055092033, Mme le procureur de la République financier c/ M. B, JurisData n° 2019-2481

### **Tribunal de première instance des Communautés européennes / Tribunal de l'Union européenne**

- TPICE, 12 déc. 1996, Air France c/ Commission, aff. T-358/94, Rec., p. I-2109
- TPICE, 11 sept. 2002, Pfizer Animal Health SA c/ Conseil de l'Union européenne, aff. T-13/99, Rec., p. II-3374, §137
- Trib. UE, 29 mars 2011, Portugal c/Commission, aff. T-33/09, Rec., p. I-1429

- Trib. UE, 16 janv. 2018, EDF c/ Commission, aff. T-747/15 P, CLI:EU:T:2018:6
- Trib. UE, 14 févr. 2019, Royaume de Belgique c/ Commission et Magnetrol International c/ Commission, aff. T-131/16 et T-263/16 P, ECLI:EU:T:2019:91
- Trib. UE, 24 sept. 2019, Luxembourg c/ Commission et Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission, aff. T-755/15 et T-759/15 P, CLI:EU:T:2019:670
- Trib. UE, 24 sept. 2019, Pays Bas c/ Commission et Starbucks Manufacturing Emeac/ Commission, aff. T-760/15 et T-636/16 P, ECLI:EU:T:2019:669
- Trib. UE, 7e ch., 15 juill. 2020, Irlande c/ Commission et Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission, aff. T-778/16 et T-892/16 P, JurisData n° 2020-012494, ECLI:EU:T:2020:338

## **XII. ARTICLES DE PRESSE\***

### **Presse française**

#### **20 Minutes**

- RAFFIN Nicolas, « *Name and shame* » des entreprises : *Faut-il encore plus afficher les mauvais payeurs ?*, 22 oct. 2019

#### **365 Mots**

- *L'impôt sur le revenu assomme-t-il les contribuables français ? Pas vraiment...*, 14 oct. 2012

#### **BFM**

- HENNI Jamal, *Uber n'a payé que 1,4 million d'euros d'impôts en France l'an dernier*, 17 août 2018
- SAMAMA Pascal, *L'union européenne enterre le projet d'une taxe GAFSA européenne*, BFM Business, 12 mars 2019
- CATALON Jean-Christophe, *Comment fonctionne la nouvelle police fiscale de Bercy ?*, 1er juil. 2019
- *Comment le gouvernement va baisser les impôts de production qui pèsent sur les industriels*, 20 févr. 2020
- *Facebook va investir 5,7 milliards de dollars dans l'indien Jio Platforms*, 23 avr. 2020

\* Les articles de presse sont classés par ordre chronologique.

- LOUIS Paul, *Pour Bruno Le Maire, les impôts sur la production sont «stupides et inefficaces»*, 20 juill. 2020
- BERGÉ Frédéric, *Les géants du numérique sont les adversaires des Etats*, 4 nov. 2020
- *Budget de l'UE : accord clé entre les eurodéputés et les Etats membres*, 10 nov. 2020
- *Depuis le mois de mars 2020, plus de 2 millions d'entreprises ont bénéficié du fonds de solidarité*, 24 févr. 2021
- *Taxation des multinationales : la France ouverte à un taux minimum d'impôt supérieur à 12,5%*, 7 avr. 2021
- *Impôt minimum mondial pour les entreprises : l'Irlande craint de lourdes pertes*, BFM Business, 14 avr. 2021

### **Capital**

- *La formule magique d'Apple pour payer 0,005% d'impôt en Europe*, 30 août 2016
- LE BARS Thomas, *Les entreprises du CAC 40 qui raffolent le plus des paradis fiscaux*, 14 mai 2018
- *Numérique : l'Autriche va introduire une « taxe GAFAs », à la suite de la France*, Capital, 29 déc. 2018
- *Élections en Inde: le bilan économique en demi-teinte de Modi*, 7 avr. 2019
- DOMENECH Claire, *De nouveaux impôts pour financer la dette Covid ?*, 3 août 2020
- HENNI Jamal, *L'impôt ridicule payé par Netflix en France*, 4 août 2020
- *Le coût exorbitant de la crise du Covid-19 pour la France*, 4 nov. 2020
- SEMERARO Jean-Victor, *Fraude fiscale : pourquoi la procédure de reconnaissance préalable de culpabilité prend de l'ampleur*, 19 mars 2021

### **Challenges**

- MACKÉ Gaëlle, *Quand le fisc se met à rémunérer des informateurs*, 2 févr. 2019
- DOMENACH Nicolas, *Rétablir l'ISF pour reconstruire après le coronavirus ?*, Challenges, 7 avr. 2020
- SCHYTER Adrien, *Airbnb a encore payé un impôt ridicule en France en 2019*, 5 oct. 2020
- *Les géants du web dans le viseur de l'Union Européenne*, 15 déc. 2020

### **Courrier International**

- *Le G7 Finances au bord d'un accord sur une taxe mondiale sur les multinationales*, 4 juin 2021

- *Jour historique à l'OCDE avec un accord sur un nouveau système de taxation des multinationales*, 2 juill. 2021
- TAYLOR-ROSNER Noémie, *A Venise, le G20 adopte un accord historique pour une taxation internationale des multinationales*, 10 juill. 2021

### **Euractiv**

- CAZENAVE Fabien, *Budget européen : accord entre les eurodéputés et le Conseil avec 16 milliards d'euros en plus*, 10 nov. 2020
- QUAREZ Christophe, *Harmonisation fiscale en Europe : quelques pistes pour enfin y arriver !*, 17 nov. 2020
- *La crise sur le plan de relance européen s'impose au sommet des Vingt-Sept*, 19 nov. 2020
- MATOS NEVES Ana, *Portugal wins EU support for corporate tax transparency law*, 26 févr. 2021

### **Europe 1**

- LESAFFRE Clément, *Fraude fiscale : Oxfam passe le plan du gouvernement au scanner*, 28 mars 2018
- LESAFFRE Clément, *Le Bonheur national brut : ce qu'il faut savoir sur une idée pas si « bisounours »*, 11 avr. 2018

### **France TV Info**

- *Curitiba, la ville la plus « verte » du Brésil*, 21 févr. 2018
- *Renault-Nissan : Carlos Ghosn soupçonné de fraude fiscale au Japon*, 19 nov. 2018

### **Huffington Post**

- *La France et l'Allemagne ressuscitent la taxe sur les transactions financières*, 3 déc. 2012
- *Taxe Gafa : Paris et Berlin se réjouissent de l'« énorme pas en avant » américain*, 26 févr. 2021

### **Journal du dimanche**

- *Entretien avec Olivier Dussopt, ministre des Comptes publics*, 31 oct. 2020

### **La Croix**

- *Les précédents grands emprunts*, 14 déc. 2009

- AMALVY Rémi, *La Chine assouplit sa fiscalité pour attirer de nouveaux investissements étrangers*, 29 déc. 2017
- CASTAGNET Mathieu, *Le verrou de Bercy est toujours là*, 4 juill. 2018
- REJU Emmanuel, *L'impôt sur le revenu en chiffres*, 24 févr. 2019
- GUILLEMOLES Alain, *La Chine fait des concessions aux investisseurs étrangers*, 17 mars 2019
- D'ABBUNDO Antoine, *Ces impôts sur la production qui pèsent sur les entreprises françaises*, 25 juin 2019

### **L'AGEFI**

- REVAZ Marie-Hélène et SERRE Charline, *La transparence fiscale dans 3 mois*, n°172, 27 sept. 2016, page 8
- GARNIER Olivier, *La méga-TVA sociale à l'américaine*, 30 mars 2017
- *La République tchèque va se doter d'une taxe Gafa*, 19 nov. 2019
- *Les Etats-Unis lèvent un obstacle à la taxe Gafa*, 26 févr. 2021

### **La Voix du Nord**

- FAVRE Hervé, *Pour sa « dernière », Alain Bocquet fait voter son idée de « COP » fiscale*, 2 févr. 2017

### **Le Devoir**

- *Air Canada : un arbitre fédéral tranche en faveur du transporteur*, 18 juin 2012
- DESROSIERS Eric, *Il ne manque plus que la volonté politique pour récolter l'impôt des multinationales*, 14 oct. 2020

### **Les Echos**

- *Les précédents grands emprunts*, 25 mai 1993
- MELLERIO Raphaël, *Convention de Lomé : des préférences commerciales aux accords commerciaux*, 26 juin 2000
- FREYER Dana et MITROVIC Laurence, *L'arbitrage baseball, un mode original de règlement alternatif des différends*, 28 mai 2001
- HAYAT Mirko et KLEINE WASSINK Elise, *La fusion transfrontalière : les développements récents*, 27 févr. 2002

- *Le Conseil constitutionnel censure la taxe à 75 %, Matignon annonce un nouveau dispositif*, 29 déc. 2012
- CONESA Elisa, *Les entreprises, nouvelle cible de l'administration fiscale*, 19 mars 2013
- MULLER François, *Arbitrage ad hoc ou institutionnel ?*, 31 janv. 2014
- PRANDI Massimo, *Les Pays-Bas, discret paradis des groupes français*, 1er nov. 2014
- DE GRANDI Michel, *L'Asean installe son ébauche de marché commun*, 3 janv. 2016
- *Expatriation : quels sont les pays fiscalement les plus attractifs ?*, 29 avr. 2016
- FONTANET Xavier, *Quand le CAC 40 vote avec ses pieds*, 2 juin 2016
- ROGOFF Roger, *La taxe sur les transactions financières, une idée néfaste*, 9 juin 2016
- *L'Inde va assouplir l'encadrement des investissements étrangers*, 20 juin 2016
- MOUTOT Anaïs, *San Francisco, ville pionnière du zéro déchet*, 31 oct. 2016
- BENOIT Guillaume, *Un acteur discret détenant 27.000 milliards d'euros d'actifs*, 9 mars 2017
- PERROTTE Derek, *Taxation des Gafa : l'Irlande et le Luxembourg font barrage*, 29 sept. 2017
- TOSSERI Olivier, *L'Italie adopte une taxe numérique*, 20 déc. 2017
- *Comment le gouvernement veut renforcer son arsenal anti-fraude fiscale*, 1<sup>er</sup> févr. 2018
- *Taxation des Gafa : la Commission européenne dévoile son offensive*, 21 mars 2018
- FEUERSTEIN Ingrid, *L'« exit tax », une mécanique complexe pour freiner les départs des chefs d'entreprise*, 2 mai 2018
- DE LESTAPIS Henri, *La France fera évoluer sa fiscalité sur les brevets*, 7 juin 2018
- FEUERSTEIN Ingrid et MADELIN Thibaut, *La France et l'Allemagne veulent relancer l'harmonisation fiscale européenne*, 10 juin 2018
- FEUERSTEIN Ingrid, *Impôts : les vrais chiffres de l'« exit tax »*, 27 juin 2018
- FEUEUSTEIN Ingrid, *Des coupes massives vont être faites dans les effectifs du fisc*, 9 juill. 2018
- OCAMPO José Antonio, *Un registre financier mondial pour lutter contre l'évasion fiscale*, 24 juill. 2018
- PARSONS Nick, *Pourquoi l'Inde est-elle le nouvel impératif des investisseurs européens ?*, 11 sept. 2018
- *Paris, 3ème ville durable à l'échelle mondiale*, 26 sept. 2018
- WAJSBROT Sharon, *Bradley Birkenfeld - Le chasseur de primes de la finance*, 19 oct. 2018
- FEUERSTEIN Ingrid, *Ce que l'exil fiscal coûte aux finances publique*, 6 févr. 2019

- HONORE Renaud et BELLAN Marie, *Ces dossiers qui compliquent les relations entre l'exécutif et le patronat*, 11 févr. 2019
- MAUCOUR Cyril et MOREAU Nicolas Moreau, *La fiscalité des logiciels se voit étendue au régime des « patent box »*, 25 févr. 2019
- LEFEBVRE Etienne, *La taxe Gafa aura finalement un taux unique de 3%*, 3 mars 2019
- THAY William, *Taxe Gafa : supprimons l'exigence d'unanimité en matière fiscale au niveau européen*, 8 avr. 2019
- SONKIN Marie-Christine, *Spécial impôts 2019 : qui doit payer l'exit tax ?*, 18 avr. 2019
- VERGNET Nicolas, *Vers une justice pénale négociée en matière de fraude fiscale ?*, 2 juill. 2019
- FEUERSTEIN Ingrid, *Fin du « verrou de Bercy » : l'inquiétude des milieux d'affaires*, 3 juill. 2019
- FEUERSTEIN Ingrid, *Bercy lance sa police fiscale en plein durcissement de l'arsenal anti-fraude*, 3 juil. 2019
- PHILIPPE Cécile, *La spirale infernale de la taxe Gafa à la française*, 16 sept. 2019
- DIETERICH Carole, *Inde : forte baisse de l'impôt sur les sociétés pour redynamiser la croissance*, 20 sept. 2019
- FEUERSTEIN Ingrid, *Exil fiscal : léger tassement des départs à l'étranger*, 13 nov. 2019
- PRADEL Virginie, *Ne rémunérons pas davantage les délateurs fiscaux !*, 13 nov. 2019
- HIAULT Richard, *La France gagnerait à une réforme de la fiscalité mondiale*, 19 nov. 2019
- FEUERSTEIN Ingrid, *Paradis fiscaux : la France dévoile sa nouvelle liste noire*, 7 janv. 2020
- FEUERSTEIN Ingrid, *Impôts de production : la baisse s'annonce limitée à court terme*, 8 janv. 2020
- COUNIS Alexandre, *Netflix accusé de transférer ses profits britanniques aux Pays-Bas*, 15 janv. 2020
- ROBEQUAIN Lucie, *Taxe Gafa : l'union fait la force*, 23 janv. 2020
- FEUERSTEIN Ingrid, *Des premières recettes encourageantes pour la taxe Gafa*, 29 janv. 2020
- HIAULT Richard, *Taxe Gafa : les Etats-Unis jouent encore le blocage*, 31 janv. 2020
- DESOUBRIES Vincent et BONAMY Pierre, *Fiscalité internationale : la réforme systémique dont on ne vous parle pas*, 12 févr. 2020
- FEUERSTEIN Ingrid, *Coronavirus : pas d'aide publique pour les entreprises présentes dans les paradis fiscaux*, 23 avr. 2020

- FEUEURSTEIN Ingrid, *La première cuvée de la taxe Gafa a rapporté 350 millions d'euros*, 25 mai 2020
- LEFEBVRE Etienne, *La souveraineté européenne passe aussi par l'impôt*, 18 juin 2020
- FEUEURSTEIN Ingrid, RENAUD Ninon, THIBAUD Cécile, TOSSERI Olivier et COUNIS Alexis, *Une quarantaine d'Etats dans le monde sont en passe d'adopter une taxe Gafa*, 18 juin 2020
- SCHAEFFER Frédéric, *L'appétit des investisseurs étrangers pour la Chine reste solide*, 22 juin 2020
- *Lutte contre la fraude fiscale : 12 milliards d'euros de recettes en 2019, « année record »*, 1er juill. 2020
- WERKMEISTER Tristan, *L'OCDE pointe les effets de la concurrence fiscale entre les pays*, 8 juill. 2020
- *Un avocat peut-il devenir le dénonciateur de son client ?*, 8 juill. 2020
- HONORE Renaud, *L'exécutif va bien baisser les impôts de production, mais de seulement 10 milliards d'euros*, 16 juill. 2020
- BONGRAND Solène, *Plan de relance : Bruxelles veut à nouveau taxer les transactions financières*, 28 juill. 2020
- DE CALIGNON Guillaume, *Le CICE a créé un peu plus de 100.000 emplois en cinq ans*, 16 sept. 2020
- COUET Isabelle, *La taxe sur les transactions financières va rapporter plus que prévu à l'Etat*, 16 sept. 2020
- PERROTTE Derek, *La Commission européenne refuse de s'avouer vaincue face à Apple en Irlande*, 25 sept. 2020
- HIAULT Richard, *Evasion fiscale : le corps des inspecteurs des impôts sans frontières manque d'effectifs*, 29 sept. 2020
- WERKMEISTER Tristan, *L'OCDE pointe les effets de la concurrence fiscale entre les pays*, 8 juill. 2020
- VITTORI Jean-Marc, *Mensonges et vérités du PIB: est-il encore la bonne mesure ?*, 8 oct. 2020
- HIAULT Richard, *Taxe Gafa : le G20 ne peut que constater l'échec politique*, 14 oct. 2020
- COUET Isabelle, *Moscovici alerte sur le financement de la baisse des impôts de production*, 14 oct. 2020
- COUET Isabelle, *Le fisc s'apprête à prélever la « taxe Gafa » pour 2020*, Les Echos, 25 nov. 2020

- HIAULT Richard, *Secret bancaire : l'échange de renseignement sur les comptes à l'étranger s'accélère*, 9 déc. 2020
- COUET Isabelle, *Impôts : avec la fin du secret bancaire, les données transmises au fisc explosent*, 9 déc. 2020
- ROBERT Virginie, *Le Canada promet à son tour une taxe Gafa*, 1er déc. 2020
- CHATIGNOUX Catherine, *Le plan de relance européen en cinq questions*, 11 déc. 2020
- RAULINE Nicolas, *Sur le numérique aussi, Joe Biden veut se démarquer de Donald Trump*, 29 déc. 2020
- HIAULT Richard, *Taxes douanières : les dernières salves de Trump contre les produits européens*, 31 déc. 2020
- HIAULT Richard, *Taxe Gafa : Washington suspend sa menace de représailles contre la France*, 7 janv. 2021
- COUET Isabelle, *Taxation des Gafa : la décision de justice qui change la donne pour le fisc*, 13 janv. 2021
- HIAULT Richard, *Taxe Gafa : Paris et Washington d'accord pour une solution internationale*, 28 janv. 2021
- PERROTTE Derek, *Transparence fiscale des multinationales : l'Europe franchit enfin le pas*, 3 mars 2021
- *Airbus/Boeing : l'Europe et les Etats-Unis signent une trêve dans leur guerre commerciale*, 5 mars 2021
- DE CALIGNON Guillaume, *Les effets ambivalents du plan Biden sur l'économie européenne*, 10 mars 2021
- LEMOINE Mathilde, *Plan de relance : l'Amérique devant, l'Europe derrière*, 19 mars 2021
- DE SENNEVILLE Valérie, *Procès UBS : le parquet et l'Etat demandent 3 milliards d'euros à la banque suisse*, 23 mars 2021
- DE SENNEVILLE Valérie, *Procès UBS : la banque fixée sur son sort le 27 septembre*, 24 mars 2021
- HIAULT Richard, *Taxation minimum des entreprises : le grand pas en avant américain*, 8 avr. 2021
- COUET Isabelle, *TVA sur l'e-commerce : Bercy se prépare au big bang du 1er juillet*, 22 avr. 2021
- HIAULT Richard, *Le G7 va donner un nouvel élan à l'impôt minimum sur les multinationales*, 4 juin 2021

- HIAULT Richard, *Le G7 jette les bases d'une vaste réforme de la fiscalité mondiale*, 5 juin 2021
- HIAULT Richard, *Le G20 donne son feu vert à la taxation des multinationales*, 10 juill. 2021  
**Le Figaro**
- HAYAT Gazzane, *La France est-elle le dernier pays d'Europe à appliquer l'ISF ?*, 23 août 2016
- *Taxation des GAFA : dix pays soutiennent le projet*, 16 sept. 2017
- iFrap, *Fraude fiscale : vers une « guerre des polices » ?*, 12 sept. 2018
- *Fraude fiscale : les entreprises pourront plaider coupable*, 19 sept. 2018
- PRADEL Virginie, *Allègement de l'exit tax : un cadeau pour nos exilés... aux frais des contribuables*, 14 déc. 2018
- *La «super police fiscale» entre en action contre la fraude*, 4 juill. 2019
- GUICHARD Guillaume, RENAULT Enguérand et VISOT Marie, *Darmanin : Avec Google, il vaut mieux un bon accord qu'un mauvais procès*, 12 sept. 2019
- GUENE Charles et ESCURAT Anthony, *Impôts de production: l'exception française de trop !*, 28 oct. 2019
- WOITIER Chloé, *Google répercute sur ses clients la « taxe Gafa » autrichienne*, 3 févr. 2020
- GUICHARD Guillaume, *Suppression des impôts de production: un manque à gagner pour la fiscalité locale*, 10 févr. 2020
- GARCIN-BERSON Wladimir, *Bête noire de Trump, l'excédent commercial de l'UE avec les États-Unis augmente encore*, 14 févr. 2020
- DE TAILLAC Mathieu, *L'Espagne, après la France, lance sa « taxe Gafa »*, 19 févr. 2020
- MARIN Ludovic, *Fraude fiscale: le procès en appel de la banque UBS reporté à mars 2021*, 2 juin 2020
- FERRAND Benjamin, *Adieu les Gafa, place aux « Big Tech »*, 7 sept. 2020
- TALLIS Justin, *Taxes Gafa : pas de représailles américaines pour l'Autriche, l'Espagne et la GB*, 14 janv. 2021
- CHEYVIALLE Anne, *Les multinationales contraintes à plus de transparence fiscale*, 5 mars 2021
- LE CORRE Aziliz, *Relance : L'Europe est en train de rater le tournant économique impulsé par les États-Unis*, 17 mars 2021
- *L'administration Biden confirme vouloir augmenter les impôts sur les sociétés*, 24 mars 2021
- DE GUIGNE Anne, *424 milliards d'euros, la facture astronomique du Covid-19 pour la France*, 13 avr. 2021

## **Le Moci**

- *Brevets : la Chine passe devant la France au top 5 de l'OEB*, 17 mars 2020

## **Le Monde**

- SAINT-ETIENNE Christian, *L'enjeu fiscal de la présidentielle*, 11 janv. 2007
- *Le fédéralisme fiscal et l'Europe*, 8 févr. 2010
- GUELAUD Claire, *L'emprunt forcé, arme des Etats face aux marchés ?*, 20 sept. 2011
- MICHEL Anne, *La « liste Moscovici » des paradis fiscaux fait grincer des dents*, 18 juin 2015
- ALBERT Eric, *Le Royaume-Uni déterra la hache de guerre fiscale*, 17 mars 2016
- HIVERT Anne-Françoise, *Oslo, nouvelle capitale verte de l'Europe*, 6 juin 2017
- MICHEL Anne, *Une avancée dans la lutte contre l'évasion fiscale des multinationales*, 7 juin 2017
- BARUCH Jérémie, *Qu'est-ce que « l'exit tax », que Macron souhaite supprimer ?*, 2 mai 2018
- REILLAC Antoine, *On pourrait regretter le « verrou de Bercy »*, 10 juill. 2018
- LE FOLL Clément, *Fraude fiscale : qu'est-ce que le « verrou de Bercy » ?*, 17 sept. 2018
- LEMAITRE Frédéric, *Les entreprises européennes déplorent le manque de réformes en Chine*, 18 sept. 2018
- *L'Europe doit récupérer sa souveraineté fiscale*, 3 déc. 2018
- MORIO Mathieu, *GAFAs : Un système fiscal juste doit imposer le lieu de consommation des services*, 13 mars 2019
- VAUDANO Maxime, *Pourquoi Google n'a payé que 17 millions d'euros d'impôts en France en 2018*, 2 août 2019
- *Amazon fera payer la « taxe GAFAs » à ses vendeurs français*, 2 août 2019
- DELACROIX Guillaume, *L'Inde baisse l'impôt sur les sociétés pour relancer l'économie*, 23 sept. 2019
- MICHEL Anne, *L'assouplissement du « verrou de Bercy », pour punir les grands fraudeurs fiscaux, est conforme à la Constitution*, 27 sept. 2019
- *Taxe GAFAs : Washington menace de surtaxer des produits français jusqu'à 100%*, 3 déc. 2019
- *Amazon annonce avoir payé 250 millions d'euros de prélèvements obligatoires en France en 2018*, 18 déc. 2019
- *De plus en plus attractive, la France doit veiller à préserver ses atouts*, 22 janv. 2020

- BOUISSOU Julien, CHAPERON Isabelle, KAUFFMAN et MALINGRE Virginie, « *Nous devons mettre une taxe de 25 % sur leurs voitures* » : les menaces commerciales de Trump contre l'UE, 23 janv. 2020
- ALBERT Eric et CHARREL, Marie, *Dettes publiques : la lourde facture de la crise due au coronavirus*, 28 avr. 2020
- *Coronavirus : selon le FMI, la dette publique atteindra un niveau record en 2020*, 10 juill. 2020
- TONNELIER Audrey et BEZAT Jean-Michel, *Face à la crise, le gouvernement promet une baisse d'impôts de 20 milliards d'euros pour les entreprises*, 16 juill. 2020
- *Plan de relance : « En s'endettant pour trente ans, les Etats membres de l'UE disent leur volonté de rester ensemble »*, 21 juill. 2020
- MALINGRE Virginie et STROOBANTS Jean-Pierre, *Après 90 heures de négociations, les Européens adoptent un plan de relance historique*, 21 juill. 2020
- GOETZMANN Nicolas, *En ouvrant la boîte de Pandore de la fiscalité des GAFAs, l'Europe s'est trouvée confrontée à ses propres contradictions*, 2 oct. 2020
- MALINGRE Virginie, *Plan de relance européen : Budapest et Varsovie ne cèdent rien*, 27 nov. 2020
- *Taxes GAFAs : Washington suspend les représailles douanières prises à l'encontre de Paris*, 7 janv. 2021
- DAMGE Mathilde, MICHEL Anne, VAUDANO Maxime, BARUCH Jérémie et FERRER Maxime, *OpenLux : le Luxembourg, un aimant pour les grandes fortunes françaises*, 10 févr. 2021
- DAMGE Mathilde, MICHEL Anne, VAUDANO Maxime et BARUCH Jérémie, *OpenLux : les discrètes filiales luxembourgeoises des fleurons du CAC40*, 11 févr. 2021
- MICHEL Anne, *Une imposition mondiale minimum pour les multinationales constituerait une avancée majeure*, 11 févr. 2021
- RAULINE Nicolas, *Dans la douleur, Joe Biden valide son gigantesque plan de relance*, 6 mars 2021
- *Après l'enquête OpenLux, l'appel de 14 économistes et personnalités à « créer d'urgence un cadastre financier européen »*, 9 mars 2021
- RAULINE Nicolas, *Le Congrès américain adopte définitivement le plan de relance de Joe Biden*, 10 mars 2021
- *Que prévoit l'énorme plan de relance voulu par Joe Biden aux Etats-Unis ?*, 10 mars 2021

- BISSUEL Bertrand, PRUDHOMME Cécile, BESSE DESMOULIERES Raphaëlle, CONESA Elsa et TONNELIER Audrey, *Covid-19 : le troisième confinement national, un nouveau coup dur pour l'économie*, 1er avr. 2021
- *Soutenue par les Etats-Unis, l'idée d'un taux d'imposition minimal pour les multinationales séduit de plus en plus de pays*, 6 avr. 2021
- BOISSOU Julien et MICHEL Anne, *Impôts des multinationales : un aggiornamento fiscal se prépare*, 8 avr. 2021
- LAUER Stéphane, *La création d'un impôt minimum mondial sur les entreprises est une occasion historique qu'il ne faut pas gâcher*, 12 avr. 2021
- *Fraude fiscale : près de 7,8 milliards d'euros récupérés grâce aux contrôles en 2020*, 20 avr. 2021
- BOUISSOU Julien et DUTHEIL Guy, *Airbus-Boeing : l'OMC autorise l'UE à surtaxer de 4 milliards de dollars les importations américaines*, 13 oct. 2020
- *L'impôt minimal mondial, priorité du G7 finances à Londres*, 4 juin 2021
- MICHEL Anne, ALBERT Eric et BOUISSOU Julien, *Le G7 finances fait un pas historique vers une réforme de la fiscalité mondiale*, 5 juin 2021
- BOUISSOU Julien et MICHEL Anne, *Avec l'impôt minimum mondial, les pays du G7 espèrent la fin des paradis fiscaux*, 7 juin 2021
- MICHEL Anne et BOUISSOU Julien, *Taxation des multinationales : un accord sur un taux d'au moins 15 % trouvé à l'OCDE*, 1er juill. 2021
- BOUISSOU Julien et MICHEL Anne, *Accord historique des pays du G20 pour une taxation internationale des multinationales*, 10 juill. 2021

### **Le Parisien**

- *Au Bhoutan, le bonheur national brut remplace le PIB*, 10 sept. 2011
- *Tout comprendre aux LuxLeaks*, 5 nov. 2017
- *Macron veut supprimer «l'exit tax» pour ceux qui partent à l'étranger*, 2 mai 2018
- MATEUS Christine, *À quand un ministre du Bonheur en France ?*, 18 juin 2019
- *Le gouvernement veut mieux rémunérer les «indics» du fisc*, 6 nov. 2019
- *La « taxe Gafa » sera bien prélevée en 2020, confirme Paris*, 25 nov. 2020
- VERNET Henri, *Plan de relance : l'Europe va enfin pouvoir débloquer ses 750 milliards*, 10 déc. 2020
- PELLOLI Matthieu, *20 ans qui ont changé le monde : les GAFAs, champions de l'innovation*, 2 janv. 2021

### **Le Point**

- NEUER Laurence, *L'arbitrage est un moyen d'éviter les conflits armés*, 28 mai 2019
- BERRATA Emmanuel, *Plan de relance, une marche forcée vers un fédéralisme fiscal européen*, 25 juin 2020

### **Le Soir**

- JULY Benoît, *Attractivité: la concurrence fiscale doit être régulée*, 5 juin 2019

### **L'Express**

- DEWITTE Dominique, *Le Royaume-Uni aura l'impôt sur les sociétés le plus faible du G20 après le Brexit*, 27 sept. 2018
- *Paradise Papers: Dassault au coeur d'un système de fraude à la TVA*, 7 nov. 2017
- HUGUEN Philippe, *Exit tax : quel est cet impôt que veut supprimer Macron ?*, 2 mai 2018
- PAQUETTE Emmanuel, *Facebook France: 1,9 million d'euros d'impôts seulement*, 20 juill. 2018
- CHARLET Denis, *Gafam, les nouveaux rois du monde*, 8 févr. 2021

### **La Tribune**

- *Chine : une fiscalité plus attractive pour les entreprises étrangères*, 29 déc. 2017
- *Le casse du siècle : l'énorme fraude fiscale à 55 milliards d'euros des «CumEx»*, 18 oct. 2018
- *Pour satisfaire aux exigences de Trump, Apple se déploie aux États-Unis*, 14 déc. 2018
- *Brevets : la France reste 2e en Europe et 4e au niveau mondial, devant la Chine*, 12 mars 2019
- *Taxation des multinationales : ce que la France va gagner (et perdre) avec les deux piliers proposés par l'OCDE*, 14 oct. 2020
- SCHALAL Andrea, *L'ambassadeur de l'UE aux USA optimiste sur un accord sur la « tax Gafa »*, 9 févr. 2021
- *Un plan Biden à 2.000 milliards, les impôts sur les entreprises pour le financer*, 1er avr. 2021

### **L'humanité**

- MARISSAL Pierric, *Évasion fiscale. La COP fiscale entame son parcours législatif*, 18 janv. 2017

- SOUCHEYRE Aurélien, *Ethique en politique. Les frères Bocquet récompensés par l'association Anticor*, 27 janv. 2018
- MATHIEU Clothilde, *Décryptage des caisses remplies d'injustice fiscale*, 13 déc. 2018

### **Libération**

- ALBERTINI Dominique, *Taxe Tobin : James Tobin l'aurait-il soutenue ?*, 9 janv. 2012
- DAUMAS Cécile, *De la place Tahrir à Occupy Wall Street, la même aspiration démocratique*, 5 sept. 2014
- ALIX Christophe, *Apple persiste et signe dans l'optimisation fiscale via l'Irlande*, 21 juin 2018
- COQUAZ Vincent, *Les GAFAs vont-ils payer « leur juste part d'impôt » en France en 2019 comme l'affirme le député Sacha Houlié ?*, Libération, 4 janv. 2019
- DAUMAS Cécile, *Thomas Piketty : Pour faire face à la crise du Covid, il faut créer un nouvel impôt sur la fortune*, 19 mai 2020

### **L'Obs**

- TOULON Alexis, *Le BIB : préférer le bonheur à la richesse*, 27 mai 2011
- « Paradise Papers » : *Dassault, les jets privés et la fraude à la TVA*, 7 nov. 2017
- SOULA Claude, *La France, nouvelle star des investisseurs*, 13 janv. 2020
- OTIS Louise, ALEPIN Brigitte Alepin et LATULIPPE Lyne, *Pour un impôt de guerre contre le Covid-19*, 7 avr. 2020
- Le plan de relance ne sera pas financé par une hausse d'impôts, assure Jean Castex, 3 sept. 2020

### **L'Opinion**

- LE NOAN Erwan, *Vive la concurrence fiscale entre Etats !*, 7 oct. 2018
- DE BOURMONT Jacques-Henry, *Chalutage des données sur les réseaux sociaux: le début d'une pêche miraculeuse pour mieux cibler les contrôles fiscaux ?*, 23 janv. 2020
- EISEN Ben et KUSISTO Laura, *Les contribuables américains font jouer la concurrence entre les Etats*, 27 janv. 2020
- BOUVIER Michel, *La crise du Covid-19: un accélérateur d'un fédéralisme budgétaire européen ?*, 5 août 2020
- MOTTE Muriel, *Les «Big Tech» dictent de plus en plus leur loi aux banques*, 29 avr. 2021
- VAILLANT Yves, *L'impôt mondial de Joe Biden, bientôt une réalité ?*, 14 juin 2021

## **LSA**

- DENEUX Mickaël, *Chiffres : Les performances hors-normes des GAFAs en 2020*, 17 févr. 2021

## **L'Usine Nouvelle**

- BARBAUX Aurélie, *Pôles de compétitivité. L'impérieux défi européen*, n° 3124, 20 nov. 2008
- LEVEQUE Emilie, *Impôts de production, la guerre est déclarée entre les élus locaux et l'industrie*, 10 mars 2020

## **Mediapart**

- *Pour un impôt mondial sur le capital*, Entretien avec Thomas Piketty, 5 sept. 2013
- GODIN Romaric, *La fin en trompe-l'œil du verrou de Bercy*, 4 juill. 2018

## **Novethic**

- FABRE Marina, *Le Covid-19 pousse les villes du monde entier au bord de la faillite*, 15 juin 2020

## **Option Finance**

- JOUFFROY Renaud et RAINGEARD Emmanuel, *Les nouvelles règles anti-hybrides promises à une courte expérience au sein de l'UE*, 31 mars 2014
- GLON Guillaume et RODRIGUEZ Florian, *Entrée en vigueur de l'instrument multilatéral pour la France le 1er janv. 2019 : quels impacts sur les conventions fiscales françaises ?*, nov. 2018
- MILLERET Alexandra, *Verrou de Bercy, ce qui a changé un an après sa suppression*, 4 nov. 2019
- COPIN Julie et CALZAS Guilhem, *Lutte contre les dispositifs hybrides : vers un profond changement de paradigme*, déc. 2019
- JOUFFROY Renaud, *GLOBE : les contours de l'impôt global minimum en construction*, déc. 2019
- RODRIGUEZ Florian, *Prise d'effet progressive de l'instrument multilatéral de l'OCDE : quelles conventions fiscales françaises concernées au 1er janv. 2020 ?*, déc. 2019
- JOUFFROY Renaud, *GLOBE : les contours de l'impôt global minimum en construction*, déc. 2019

- BENANT Lionel et SCHIELE Pascal, *L'article 155 A du code général des impôts : un contentieux en attente d'un nouveau départ*, 20 janv. 2020
- LE CLAIRE Loïc et CALZAS Guilhem, *Incompatibilité de l'ancien dispositif «anti-hybrides» avec le droit de l'Union européenne*, mars 2020
- JOUFFROY Renaud, *Caractéristiques des montages potentiellement agressifs devant faire l'objet d'une déclaration*, juin 2020
- Propos de Pascal SAINT-AMANS, Directeur du centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, recueillis par MILLERET Alexandra, *L'OCDE a pris l'engagement d'un accord sur la fiscalité internationale à la mi-2021*, 30 oct. 2020
- JOUFFROY Renaud, *L'imposition minimale mondiale*, oct. 2020
- MILLERET Alexandra, *Ce qu'il faut savoir avant de s'installer aux Etats-Unis*, 6 nov. 2020
- FOUREL Eric et DESCHAMPS Valentin, *Pilier 2 de la proposition GloBE de l'OCDE : en marche vers un taux d'imposition minimal pour les multinationales*, 7 déc. 2020

#### **Ouest France**

- GUIBERT Christelle, *Ces Européens veulent taxer les transactions financières*, 9 nov. 2020

#### **Positiv**

- LECLERCQ Axel, *Coronavirus : Thomas Piketty préconise de taxer « les hauts patrimoines privés »*, 28 avr. 2020

#### **RTL**

- GAVEAU Claire, *Édouard Philippe justifie la suppression de l'ISF par l'exil fiscal*, 4 oct. 2017
- PONZIO Christophe, *Police fiscale de Bercy : 18 cas suspects transmis par le Parquet national financier*, 23 oct. 2019

#### **The Good Life**

- PIQUARD Patrice, *Fiscalité belge : enfer des travailleurs et paradis des rentiers*, 30 déc. 2019

#### **Toute l'Europe**

- LASTENNET Jules, *Le projet d'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS)*, 6 avr. 2018

## Presse étrangère

### BBC News

- *France agrees to delay new tax on tech giants*, 21 janv. 2020

### Le Temps

- GARESSUS Emmanuel, *La concurrence fiscale est déjà fortement réprimée en Suisse*, 16 avr. 2008
- FAVRE Alexis, *L'harmonie fiscale, une utopie genevoise*, 22 août 2013

### New York Times

- OVIDE Shira, *How Big Tech Won the Pandemic*, 30 avr. 2021

### Suddeutsche Zeitung

- *Apple ne doit pas saper la lutte contre l'évasion fiscale*, 16 juill. 2020 (traduit de l'article allemand « Apple muss doch keine 13 Euro Milliarden Steuern nachzahlen » du 15 juill. 2020 accessible sur <https://www.sueddeutsche.de/service/internet-apple-muss-doch-keine-13-euro-milliarden-steuern-nachzahlen-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-200715-99-794185>)

## XIII. CONFERENCES, REUNIONS, SEMINAIRES VIRTUELS ET AUDITIONS

**Le droit souple**, Colloque organisé par l'Association Henri Capitant des Amis de la Culture Juridique Française avec le concours de la Faculté de droit et du Laboratoire de Recherche Juridique de l'Université du Littoral - Côte d'Opale, 27 mars 2008, <http://henricapitant.thomas-plessis.com/>

**Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives**, Colloque organisé par les universités de Paris-Est Créteil Val de Marne et de Rennes 1, 29 nov. 2012, Actes retranscrits dans *Revue de droit fiscal*, n°25, 20 juin 2013, <https://sven-giegold.de/>

**La concurrence fiscale en Europe**, Audition effectuée par la Commission des finances du Sénat, 9 avr. 2014, <http://videos.senat.fr/>

**Aides d'Etat et régulation de la concurrence fiscale déloyale : état des lieux**, Séminaire organisé par la Revue Concurrences, en partenariat avec Gide Loyrette Nouel et MAPP, Paris, 11 oct. 2018, <https://www.concurrences.com/fr/conferences/aides-d-etat-et-regulation-de-la-concurrence-fiscale-deloyale-etat-des-lieux>

**Pacte productif pour le plein emploi**, Conférence de Bruno Lemaire au Ministère de l'Economie et des Finances, Paris, 15 oct. 2019, [https://www.economie.gouv.fr/files/files/ESPACE-EVENEMENTIEL/Pacte\\_Productif/Pacte\\_Productif\\_Dossier\\_de\\_Presse.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/ESPACE-EVENEMENTIEL/Pacte_Productif/Pacte_Productif_Dossier_de_Presse.pdf)

**Le renouveau des modes de règlement des différends en droit fiscal international**, Colloque organisé par l'équipe de droit public de Lyon (EDPL) sous la direction scientifique de Lukasz Stankiewicz, Université Jean Moulin Lyon III, 8 nov. 2019

**Réunion de consultation publique sur la Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) au titre du Pilier 2**, OCDE Boulogne, 9 déc. 2019, Document de consultation publique retranscrit sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/document-consultation-publique-proposition-globale-lutte-contre-erosion-base-imposition-pilier-deux.pdf>

**Les défis fiscaux posés par la transformation numérique Etat des lieux sur les deux piliers du programme de travail du Cadre inclusif**, Conférence organisée par le Centre d'études sur la fiscalité des entreprises de Paris (CEFEP), Université Paris 2 Panthéon-Assas, 2 mars 2020

**Le droit public à l'épreuve du Covid-19**, Séminaire virtuel organisé par les doctorants du CERDACFF, Université Côte d'Azur, 24 au 27 avr. 2020

**Sommet mondial de fiscalité - TaxCOOP 2020**, Sommet virtuel organisé par TaxCOOP, Montréal, 13 au 15 oct. 2020

**Les enjeux pratiques du droit pénal fiscal**, Webinaire organisé par Clarelis Notaires, 9 mars 2021, [https://lnkd.in/gf9\\_Vvx](https://lnkd.in/gf9_Vvx)

**Les nouveaux enjeux de la souveraineté : entreprises, société, académiques**, Séminaire virtuel organisé par la Société Française de Management, 10 mars 2021

**Travaux OCDE : Pilier 2 - Enjeux pour les États et les multinationales - Présentation technique du projet - Difficultés techniques et politiques**, Séminaire virtuel organisé par l'IFA France, 15 avr. 2021

#### **IV. DOCUMENTAIRES, INTERVIEWS TELEVISEES ET PODCASTS**

**Le prix à payer**, Harold Crooks, Documentaire canadien, 2014

**Rapide et dangereuse, une course fiscale vers l'abîme**, Brigitte Alepin, Documentaire canadien, 2020

**Jour historique pour l'Europe !**, Interview du Président de la République Emmanuel Macron, TF1, 21 juill. 2020, <https://www.elysee.fr/emmanuel-macron/2020/07/21/laccord-decide-au-conseil-europeen-est-sans-precedent-sur-tf1-emmanuel-macron-revient-sur-les-enjeux-et-limpact-de-laccord-pour-la-france>

**L'idée d'un système fiscal international désormais acquise au niveau des Nations Unies**, Podcast, 2 mars 2021, <https://www.thetaxcast.com/?lang=fr>

## INDEX ALPHABÉTIQUE\*\*

### A

Abus de droit :

- Classique : 965 à 981, 1040, 1068
- Mini : 983 à 988, 1036, 1068

ACCIS : 754 à 775

Aide d'Etat : 343 à 356

Approche unifiée : 1151, 1156, 1160

Arbitrage : 1294 à 1330, 1363 à 1375

Attractivité : 8, 169 à 176, 188 à 190, 206 à 216, 256 et 257, 267 à 387

Aviseur fiscal : 1017 à 1028, 1052 à 1055, 1061 à 1063

### B

BEFIT : 1171

BEPS :

- Action 5 : 473, 687, 702, 1499
- Action 13 : 688, 703, 1499
- Action 14 : 1323
- Action 15 : 123 à 147, 1324

### C

Concurrence fiscale dommageable : 46, 89, 454

Clause anti-abus :

- Générale : 1065 à 1067
- Spécifique : 1067

Clause de la nation la plus favorisée : 779 à 852

Code de conduite : 479 à 491, 502 à 505, 679 à 681

Coopération renforcée : 1276

Coordination fiscale : 675 à 725, 737 à 741

Crise financière : 50

### D

Data-mining : 1012 à 1015

Déloyauté : 45, 219 à 224

Directive ATAD : 717 à 724, 1120 à 1141

Directive sur la coopération  
administrative : 700 à 715, 838

Dumping fiscal : 1383, 1494

## **E**

Echange automatique d'informations : 682  
à 684, 688

Etablissement stable : 145, 1145, 1242

Evasion fiscale : 54, 220, 224, 1437 à 1443,  
1446, 1450 à 1453

Exit tax : 990 à 1002, 1043 à 1049

## **F**

FATCA : 692, 693

Forum fiscal : 494, 687

Fraude fiscale : 223, 1431 à 1436, 1447

## **G**

GAFAM : 60, 61, 1147, 1221

## **H**

Hard law : 527 à 545, 611 à 626, 639

Harmonisation fiscale : 729 à 736, 754 à  
776

Hybride : 1085 à 1108

## **I**

Impôt :

- Définition et fonction : 11 à 18, 151  
à 166
- Contestation : 21 à 24, 196 à 203

Impôt minimum mondial : 1149, 1152,  
1157 à 1159, 1161 à 1170

Impôt sur la production : 322 à 339

Impôt sur le revenu : 313 à 317

Impôt sur les sociétés : 300 à 312

## **J**

Justice négociée : 1464 à 1468

## **L**

Loyauté : 394 à 453

## **M**

Mobilité : 83, 84, 96, 102, 181 à 183, 246 à 251

Moins-disant fiscal : 1, 104, 180, 206, 300 à 312

Mondialisation : 2, 50, 74, 97 à 101

## **N**

Name Shame : 1461, 1462

Norme commune d'échange de renseignements relatifs aux comptes financiers : 695, 696

Numérisation de l'économie : 57, 61, 62, 1144 à 1149

## **O**

Ordre public : 1333 à 1347

## **P**

Paradis fiscaux : 52, 889 à 912

Patent boxes : 373 à 384

Plan de relance :

- Européen (Next Generation EU) : 1253 à 1267
- Américain (American Rescue Plan) : 1268 à 1271

Police fiscale : 1005 à 1010, 1056 à 1059

Primarolo : 503, 516, 680

Prix de transfert : 936 à 950

## **R**

Régime fiscal :

- Dommageable : 456 à 517
- Privilégié : 867 à 888

Rescrit fiscal : 358 à 372, 1442

## **S**

Soft law : 546 à 602, 606 à 626, 627 à 650

Souveraineté : 1178 à 1216

## **T**

Taxe GAFA : 1228 à 1251

## **U**

Unanimité fiscale : 1218 à 1278

## ANNEXE 1

### Tableau du taux légal de l'impôt sur les sociétés en France, Irlande, Pologne et Bulgarie de 2004 à 2020 (en %)

Source : (Réalisé à partir de :) Commission européenne

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr)

	<b>France</b>	<b>Irlande</b>	<b>Pologne</b>	<b>Bulgarie</b>
<b>2004</b>	33,⅓	12,5	19,0	19,5
<b>2005</b>	33,⅓	12,5	19,0	15,0
<b>2006</b>	33,⅓	12,5	19,0	15,0
<b>2007</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2008</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2009</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2010</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2011</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2012</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2013</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2014</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2015</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2016</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2017</b>	33,⅓	12,5	19,0	10,0
<b>2018</b>	28,0	12,5	19,0	10,0
<b>2019</b>	entre 28,0 et 31,0 *	12,5	19,0	10,0
<b>2020</b>	28,0	12,5	19,0	10,0

\* 28,0 % pour les 500.000 premiers euros de bénéfice puis 31,0 % au-delà.

## ANNEXE 2

### Critères et classements de la compétitivité des Etats

#### A) Détails des critères utilisés pour les classements de compétitivité (World Competitiveness Yearbook) pratiqués par l'Institut international suisse (International Institute for Management Development)

Source : <https://worldcompetitiveness.imd.org>

##### **Economic Performance** (*Performance économique*)

Domestic Economy	( <i>Économie domestique</i> )
International Trade	( <i>Échange international</i> )
International Investment	( <i>Investissement international</i> )
Employment	( <i>Emploi</i> )
Prices	( <i>Prix</i> )

##### **Government Efficiency** (*Efficacité gouvernementale*)

Public Finance	( <i>Finance publique</i> )
Tax Policy	( <i>Politique fiscale</i> )
Institutional Framework	( <i>Cadre institutionnel</i> )
Business Legislation	( <i>Législation commerciale</i> )
Societal Framework	( <i>Cadre sociétal</i> )

##### **Business Efficiency** (*Efficacité commerciale*)

Productivity & Efficiency	( <i>Productivité et efficacité</i> )
Labor Market	( <i>Marché du travail</i> )
Finance	( <i>Finance</i> )
Management Practices	( <i>Pratiques du management</i> )
Attitudes and Values	( <i>Attitudes et valeurs</i> )

##### **Infrastructure** (*Infrastructure*)

Basic Infrastructure	( <i>Infrastructure de base</i> )
Technological Infrastructure	( <i>Infrastructure technologique</i> )
Scientific Infrastructure	( <i>Infrastructure scientifique</i> )
Health and Environment	( <i>Santé et environnement</i> )
Education	( <i>Éducation</i> )

## Economic Performance

*(Performance économique)*

<p><b>Domestic Economy</b> <i>(Économie domestique)</i></p>	<p>Taux de change Produit intérieur brut Contribution au PIB mondial Dépenses de consommation des ménages Dépenses de consommation des ménages Dépenses de consommation publique Dépenses de consommation publique La formation brute de capital fixe La formation brute de capital fixe Épargne intérieure brute Épargne intérieure brute Croissance économique Indice de complexité économique Croissance du PIB réel Croissance du PIB réel par habitant Dépenses de consommation des ménages - réelles Formation brute de capital fixe - croissance réelle Résilience de l'économie PIB par capital Prévisions: croissance du PIB réel Prévisions: inflation Prévision: chômage Prévisions: solde du compte courant</p>
<p><b>International Trade</b> <i>(Échange international)</i></p>	<p>Solde du compte courant Solde du compte courant Balance commerciale Balance commerciale Balance des services commerciaux Balance des services commerciaux Contribution aux exportations mondiales Exportations de marchandises Exportations de marchandises Exportations de biens par habitant Exportations de biens - croissance Exportations de services commerciaux Exportations de services commerciaux Exportations de services commerciaux - croissance Exportations de biens et services commerciaux Répartition des exportations par secteur économique Répartition des importations par secteur économique Recettes touristiques</p>

<p><b>International Investment</b> <i>(Investissement international)</i></p>	<p>Flux d'investissements directs à l'étranger Flux d'investissements directs à l'étranger Stocks d'investissement direct à l'étranger Stocks d'investissement direct à l'étranger Flux d'investissements directs entrants Flux d'investissements directs entrants Stocks d'investissement direct vers l'intérieur Stocks d'investissement direct vers l'intérieur Solde des flux d'investissement direct Solde des flux d'investissement direct Position nette sur les stocks d'investissement direct Position nette sur les stocks d'investissement direct Menaces de délocalisation des entreprises Actifs d'investissement de portefeuille Passifs relatifs aux investissements de portefeuille</p>
<p><b>Employment</b> <i>(Emploi)</i></p>	<p>Emploi Emploi Emploi - croissance Emploi - croissance à long terme Emploi par secteur Taux de chômage Chômage de longue durée Chômage chez les jeunes Exclusion des jeunes</p>
<p><b>Prices</b> <i>(Prix)</i></p>	<p>Taux annuel moyen Indice d'un panier de biens et services dans la ville principale, y compris le logement Location mensuelle appartement 3 pièces dans les grandes villes Coût total d'occupation dans la ville principale Pourcentage des dépenses de consommation finale des ménages Essence sans plomb de qualité supérieure</p>

## Government Efficiency (Efficacité gouvernementale)

<p><b>Public Finance</b> (Finance publique)</p>	<p>Excédent / déficit budgétaire du gouvernement Excédent / déficit budgétaire du gouvernement Dettes totales des administrations publiques Dettes totales des administrations publiques Dettes totales des administrations publiques - croissance réelle Dettes intérieures de l'administration centrale Dettes extérieures de l'administration centrale Paiement d'intérêts Finances publiques Évasion fiscale Financement des pensions Dépenses publiques générales</p>
<p><b>Tax Policy</b> (Politique fiscale)</p>	<p>Recettes fiscales totales collectées Impôt sur le revenu des particuliers perçu Impôts sur les sociétés perçus Recettes fiscales indirectes collectées Impôts sur le capital et sur la propriété perçus Cotisation de sécurité sociale collectée Taux effectif d'impôt sur le revenu des particuliers Taux d'imposition des sociétés sur les bénéfices Taux de taxe à la consommation Taux de cotisation de sécurité sociale des employés Taux de cotisation patronale à la sécurité sociale Impôts personnels réels</p>
<p><b>Institutional Framework</b> (Cadre institutionnel)</p>	<p>Taux d'intérêt réel à court terme Coût du capital Écart de taux d'intérêt Cote de crédit du pays Politique de la banque centrale Réserves en devises Réserves de devises étrangères par habitant Stabilité du taux de change Cadre juridique et réglementaire Adaptabilité de la politique gouvernementale Transparence Bureaucratie Corruption et corruption Règle de loi</p>

<p><b>Business Legislation</b> <i>(Législation commerciale)</i></p>	<p>Frais de passage Protectionnisme Contrats du secteur public Investisseurs étrangers Les marchés de capitaux Incitations à l'investissement Subventions gouvernementales Des subventions Propriété publique des entreprises Législation sur la concurrence Économie parallèle Nouvelle densité d'entreprise Création d'entreprises Jours de démarrage Procédures de démarrage Réglementation du travail Législation sur le chômage Lois sur l'immigration Coûts de redondance</p>
<p><b>Societal Framework</b> <i>(Cadre sociétal)</i></p>	<p>Justice Homicide Vieillesse de la population Risque d'instabilité politique La cohésion sociale coefficient de Gini Répartition des revenus - 10% les plus bas Répartition des revenus - 10% les plus élevés Part des revenus détenus par les 60% les moins élevés - croissance L'égalité des chances Les femmes au Parlement Taux de chômage - rapport hommes-femmes Inégalité des genres Revenu disponible</p>

## **Business Efficiency**

*(Efficacité commerciale)*

### **Productivity & Efficiency**

*(Productivité et efficacité)*

Productivité globale  
Productivité globale - croissance réelle  
La productivité du travail  
Productivité agricole  
Productivité dans l'industrie  
Productivité dans les services  
Productivité de la main-d'œuvre  
Grandes entreprises  
Petites et moyennes entreprises  
Utilisation d'outils et de technologies numériques

### **Labor Market**

*(Marché du travail)*

Niveaux de compensation  
Coûts unitaires de main-d'œuvre pour l'économie totale  
Rémunération dans les professions de services  
Rémunération de la direction  
Répartition des rémunérations  
Heures d'ouverture  
Motivation des travailleurs  
Conflits du travail  
Apprentissage  
Entraînement d'employé  
Force de travail  
Croissance de la population active  
Croissance à long terme de la population active  
Travail à temps partiel  
Population active féminine  
Main-d'œuvre étrangère  
Main-d'œuvre qualifiée  
Compétences financières  
Attirer et retenir les talents  
Exode des cerveaux  
Personnel étranger hautement qualifié  
Expérience internationale  
Cadres supérieurs compétents

### **Finance**

*(Finance)*

Actifs du secteur bancaire  
Cartes financières en circulation  
Transactions par carte financière  
Accès aux services financiers  
Accès aux services financiers - rapport hommes-femmes  
Services bancaires et financiers  
Conformité réglementaire (lois bancaires)  
Marchés boursiers  
Capitalisation boursière  
Capitalisation boursière  
Valeur échangée sur les marchés boursiers  
Sociétés nationales cotées  
Indice boursier  
Droits des actionnaires  
Offres publiques initiales  
Crédit  
Capital-risque  
Activité M & A  
Dettes des entreprises

<p><b>Management Practices</b> <i>(Pratiques du management)</i></p>	<p>Agilité des entreprises            Changement des conditions du marché            Des opportunités et des menaces            Crédibilité des managers            Conseils d'administration            Pratiques d'audit et de comptabilité            Utilisation du Big Data et de l'analyse            Satisfaction du client            Entrepreneuriat            Responsabilité sociale            Femmes dans la gestion</p>
<p><b>Attitudes and Values</b> <i>(Attitudes et valeurs)</i></p>	<p>Attitudes envers la mondialisation            Image à l'étranger ou image de marque            culture nationale            Flexibilité et adaptabilité            Nécessité de réformes économiques et sociales            Transformation numérique en entreprise            Système de valeur</p>

## Infrastructure

*(Infrastructure)*

### Basic Infrastructure

*(Infrastructure de base)*

Aire d'atterrissage  
Superficie arable  
Ressources en eau  
Accès à l'eau  
Gestion des villes  
Population - taille du marché  
Population - croissance  
Population de moins de 15 ans  
Population de plus de 65 ans  
Ratio de dépendance  
Routes  
Chemins de fer  
Transport aérien  
Qualité du transport aérien  
Infrastructure de distribution  
Infrastructure énergétique  
Production totale d'énergie indigène  
Production totale d'énergie indigène  
Consommation finale d'énergie totale  
Consommation finale totale d'énergie par habitant  
Coûts d'électricité pour les clients industriels

### Technological Infrastructure

*(Infrastructure technologique)*

Investissement dans les télécommunications  
Abonnés haut débit mobile  
Coûts du téléphone mobile  
Technologie des communications  
Ordinateurs utilisés  
Ordinateurs par habitant  
les internautes  
Abonnés haut débit  
Vitesse de bande passante Internet  
Compétences numériques / technologiques  
Ingénieurs qualifiés  
Partenariats public-privé  
Développement et application de la technologie  
Financement du développement technologique  
Exportations de haute technologie  
Exportations de haute technologie  
Exportations de services informatiques  
La cyber-sécurité

<p><b>Scientific Infrastructure</b> (<i>Infrastructure scientifique</i>)</p>	<p>Dépenses totales en R&amp;D  Dépenses totales en R&amp;D  Dépenses totales de R&amp;D par capital  Dépenses des entreprises en R&amp;D  Dépenses des entreprises en R&amp;D  Total du personnel de R&amp;D  Total du personnel de R&amp;D par capital  Total du personnel de R&amp;D dans les entreprises  Total du personnel de R&amp;D dans les entreprises par habitant  Chercheurs en R&amp;D par habitant  Diplômes en sciences  Articles scientifiques  Prix Nobel  Prix Nobel par habitant  Demandes de brevets  Demandes de brevets par habitant  Octroi de brevets  Nombre de brevets en vigueur  Valeur ajoutée moyenne et haute technologie  Législation de la recherche scientifique  Droits de propriété intellectuelle  Le transfert de connaissances</p>
<p><b>Health and Environment</b> (<i>Santé et environnement</i>)</p>	<p>Dépenses totales de santé  Dépenses de santé totales par habitant  Dépenses publiques de santé  Infrastructure sanitaire  Indice universel de couverture des soins de santé  L'espérance de vie à la naissance  Espérance de vie en bonne santé  Mortalité infantile  Assistance médicale  Population urbaine  Indice de développement humain  L'intensité d'Energie  Les stations d'épuration des eaux usées  Intensité de consommation d'eau  Emissions de CO2  Intensité des émissions de CO2  Exposition à la pollution par les particules  Énergies renouvelables  Croissance de la superficie forestière  Biocapacité totale  Empreinte écologique  Bilan écologique (réserve / déficit)  Technologies liées à l'environnement  Accords environnementaux  le développement durable  Problèmes de pollution  Lois environnementales  Qualité de vie</p>

<b>Education</b> (Éducation)	Dépenses publiques totales d'éducation Ratio élèves / enseignant (enseignement primaire) Ratio élèves / enseignant (enseignement secondaire) Inscription au secondaire Réalisation de l'enseignement supérieur Femmes diplômées Mobilité étudiante entrante Mobilité étudiante sortante Compétence en anglais - TOEFL Enseignement primaire et secondaire Enseignement universitaire Formation en gestion Indice de l'enseignement universitaire Analphabétisme Compétences linguistiques
---------------------------------	---

## B) Classement de compétitivité global des Etats réalisé par l'Institut international suisse (2019)

Source : Site du gouvernement luxembourgeois

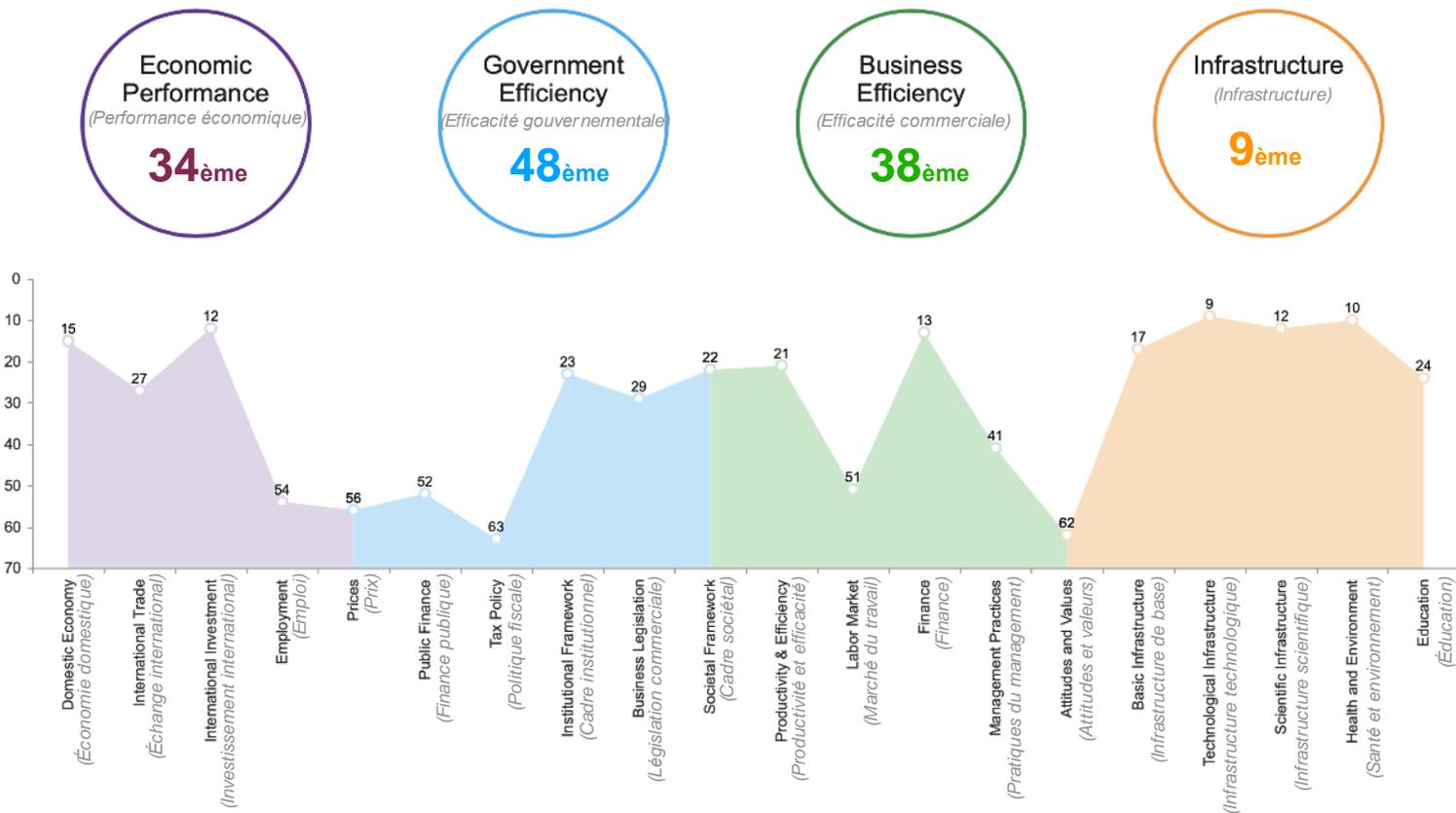
<https://odc.gouvernement.lu/fr/actualites/mes-actualites/2019/imd-wcr-2019.html>

2019	Country	2018	Change		2019	Country	2018	Change	
1	Singapore	3	+2	↑	33	Czech Republic	29	-4	↓
2	Hong Kong SAR	2	-	-	34	Kazakhstan	38	+4	↑
3	USA	1	-2	↓	35	Estonia	31	-4	↓
4	Switzerland	5	+1	↑	36	Spain	36	-	-
5	UAE	7	+2	↑	37	Slovenia	37	-	-
6	Netherlands	4	-2	↓	38	Poland	34	-4	↓
7	Ireland	12	+5	↑	39	Portugal	33	-6	↓
8	Denmark	6	-2	↓	40	Latvia	40	-	-
9	Sweden	9	-	-	41	Cyprus	41	-	-
10	Qatar	14	+4	↑	42	Chile	35	-7	↓
11	Norway	8	-3	↓	43	India	44	+1	↑
12	Luxembourg	11	-1	↓	44	Italy	42	-2	↓
13	Canada	10	-3	↓	45	Russia	45	-	-
14	China	13	-1	↓	46	Philippines	50	+4	↑
15	Finland	16	+1	↑	47	Hungary	47	-	-
16	Taiwan, China	17	+1	↑	48	Bulgaria	48	-	-
17	Germany	15	-2	↓	49	Romania	49	-	-
18	Australia	19	+1	↑	50	Mexico	51	+1	↑
19	Austria	18	-1	↓	51	Turkey	46	-5	↓
20	Iceland	24	+4	↑	52	Colombia	58	+6	↑
21	New Zealand	23	+2	↑	53	Slovak Republic	55	+2	↑
22	Malaysia	22	-	-	54	Ukraine	59	+5	↑
23	United Kingdom	20	-3	↓	55	Peru	54	-1	↓
24	Israel	21	-3	↓	56	South Africa	53	-3	↓
25	Thailand	30	+5	↑	57	Jordan	52	-5	↓
26	Saudi Arabia	39	+13	↑	58	Greece	57	-1	↓
27	Belgium	26	-1	↓	59	Brazil	60	+1	↑
28	Korea Rep.	27	-1	↓	60	Croatia	61	+1	↑
29	Lithuania	32	+3	↑	61	Argentina	56	-5	↓
30	Japan	25	-5	↓	62	Mongolia	62	-	-
31	France	28	-3	↓	63	Venezuela	63	-	-
32	Indonesia	43	+11	↑					

## C) Classement de compétitivité de la France par sous-catégorie réalisé par l'Institut international suisse (2019)

Source : Site de l'IMD

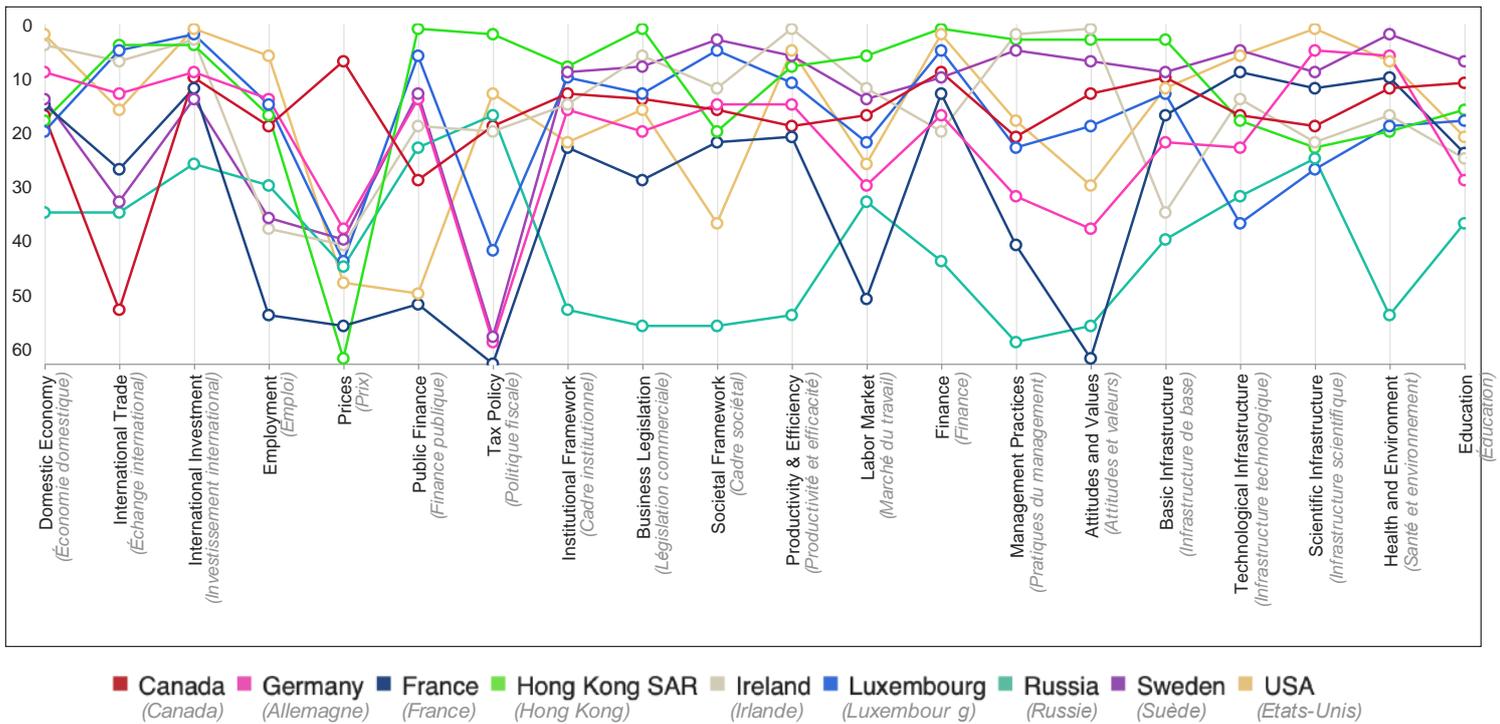
<https://worldcompetitiveness.imd.org/countryprofile/FR/wcy>



## D) Comparaison des classements de différents Etats (Canada, Allemagne, France, Hong-Kong, Irlande, Luxembourg, Russie, Suède et Etats-Unis) dans les sous-catégories de l'IMD (2019)

Source : Site de l'IMD

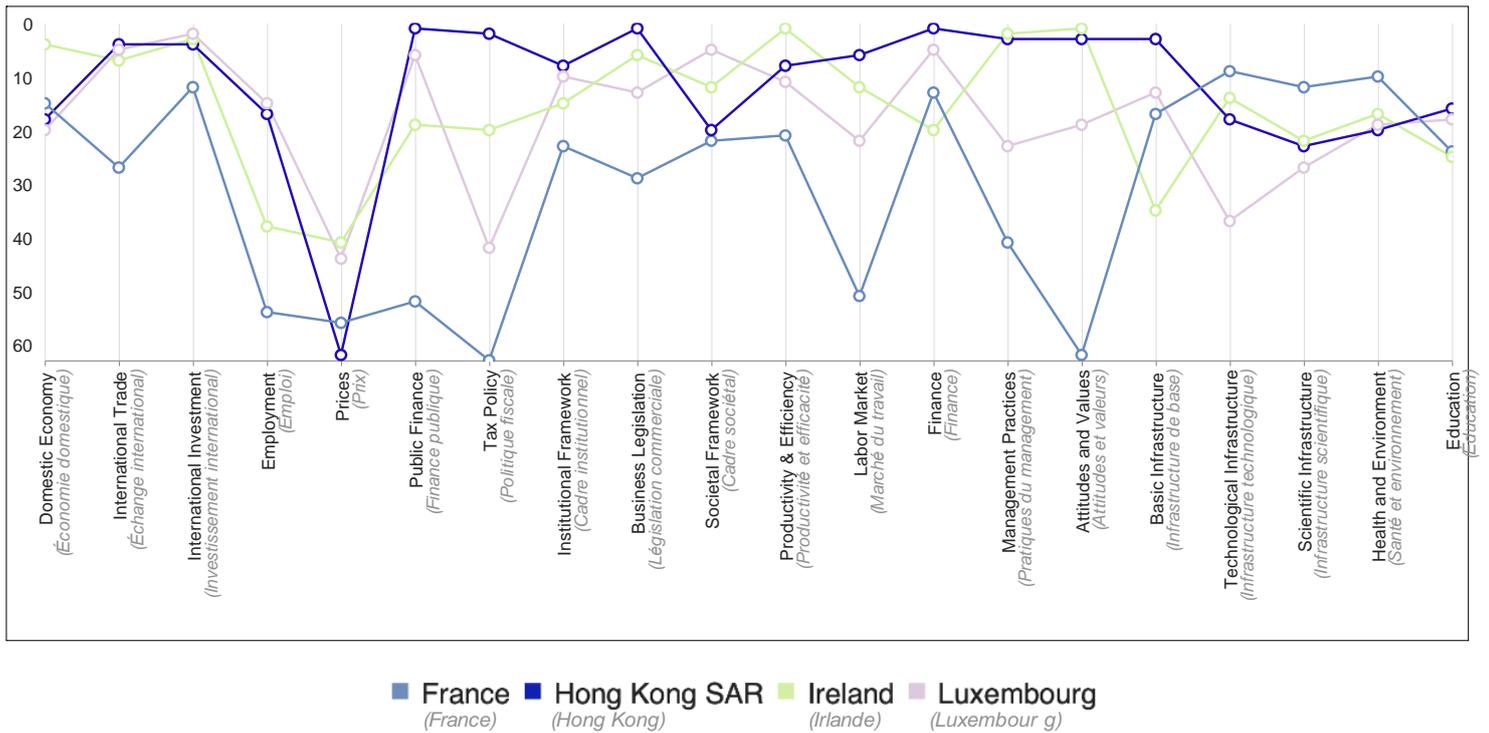
<https://worldcompetitiveness.imd.org>



## E) Comparaison des classements de la France, Hong-Kong, Irlande et Singapour dans les sous-catégories de l'IMD (2019)

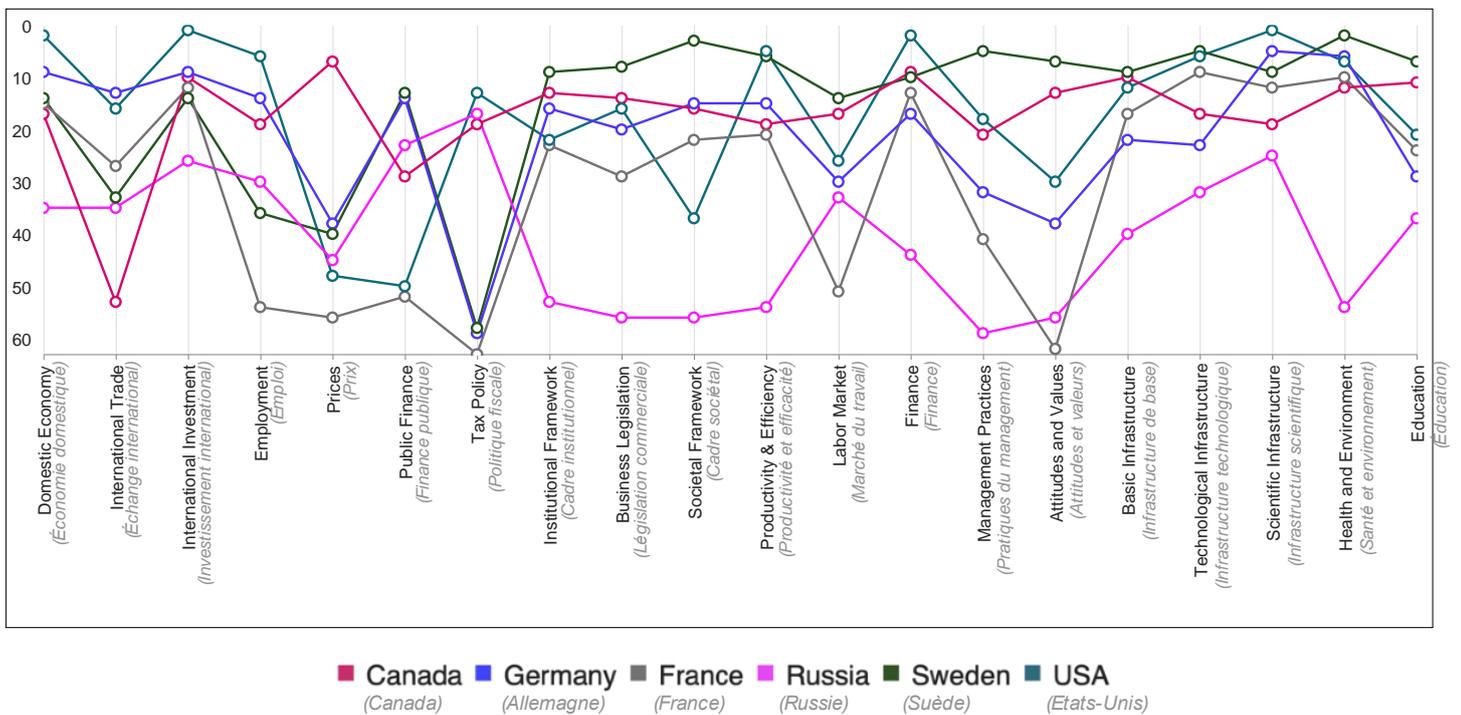
*Source : Site de l'IMD*

<https://worldcompetitiveness.imd.org>



## F) Comparaison des classements de la France, Canada, Allemagne, Russie, Suède et Etats-Unis dans les sous-catégories de l'IMD (2019)

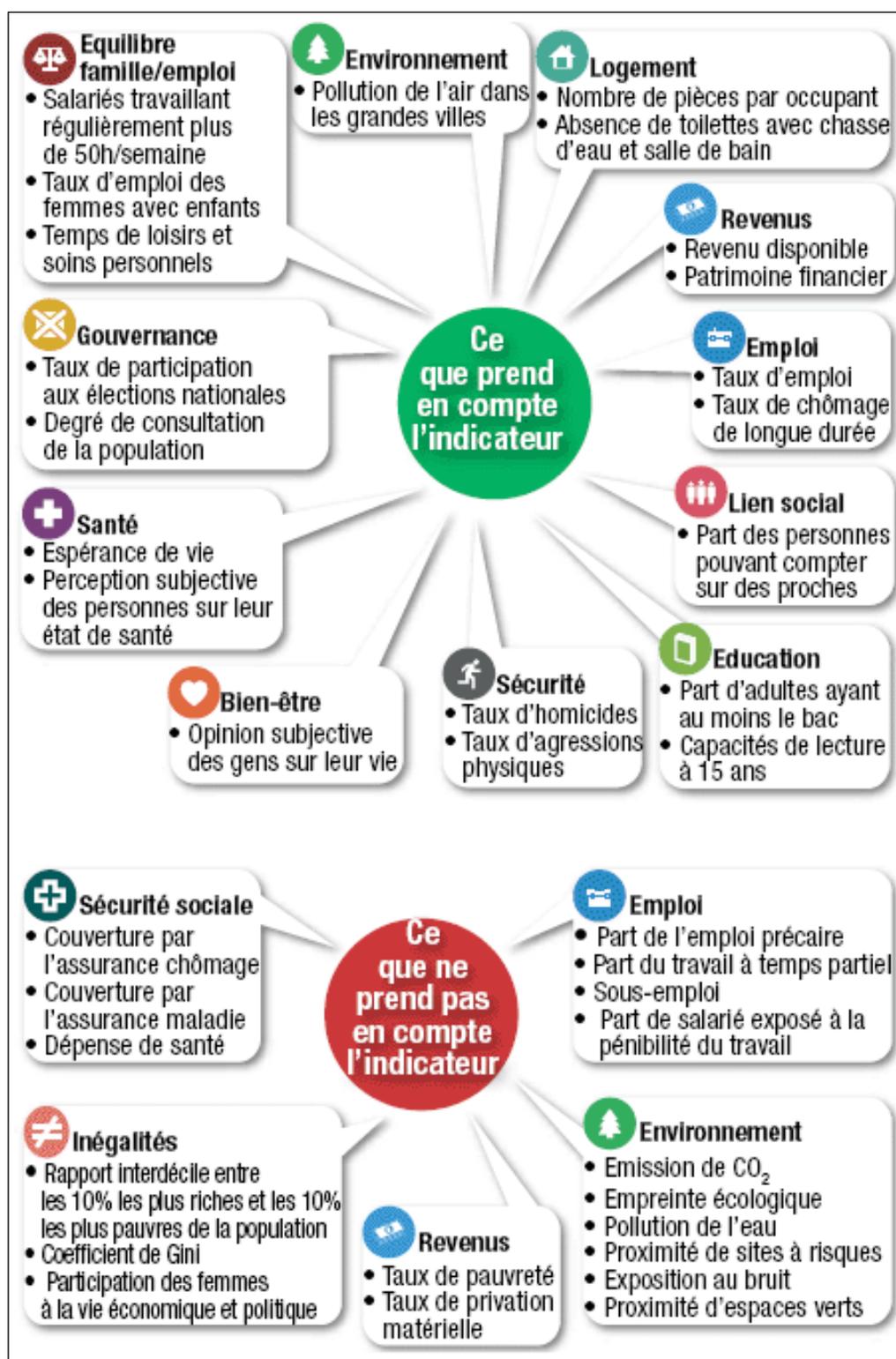
Source : Site de l'IMD  
<https://worldcompetitiveness.imd.org>



## ANNEXE 3

### Indicateurs du « bonheur intérieur brut » (BIB) de l'OCDE

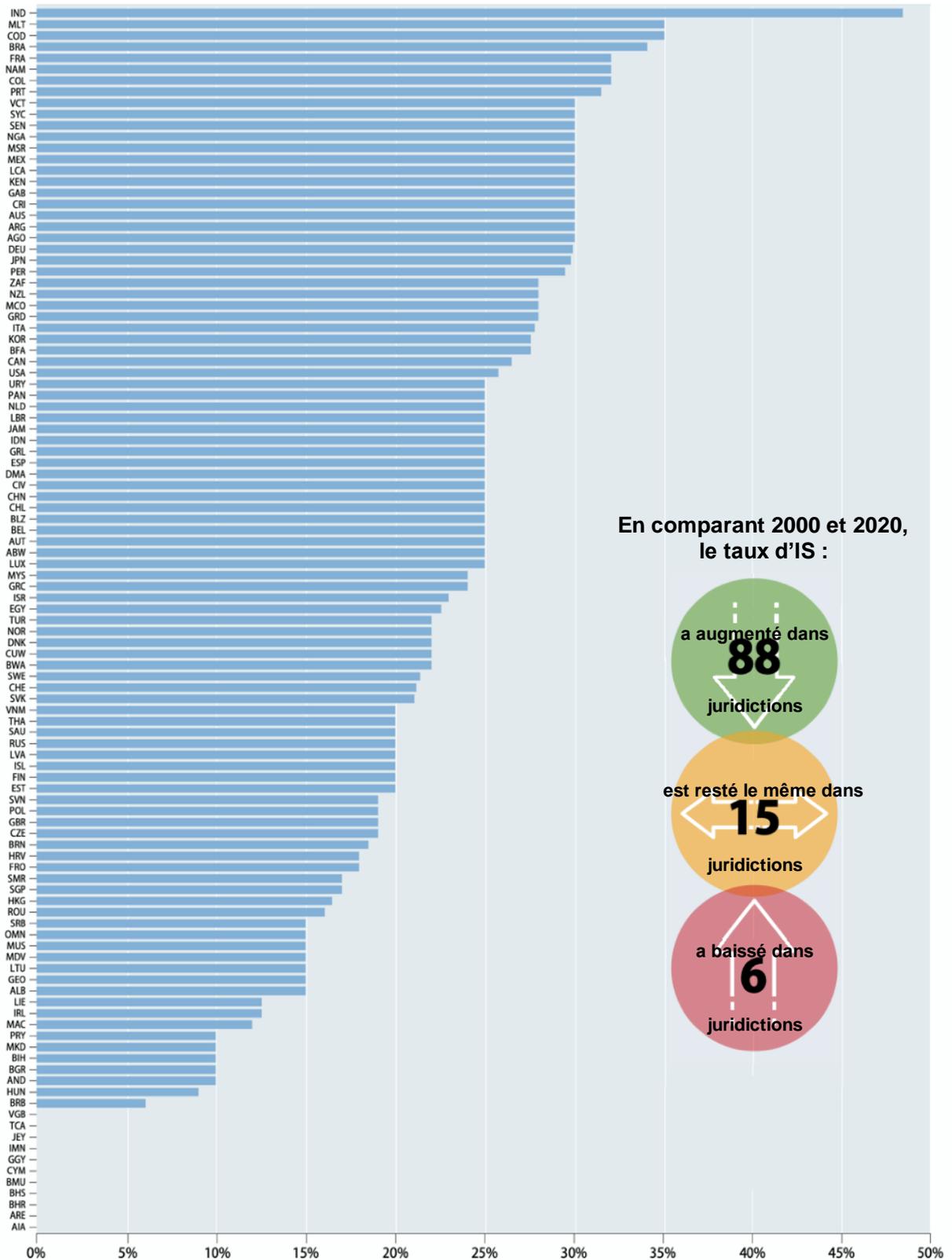
Source : JEANNEAU Laurent, *L'argent fait-il le bonheur ?*, Alternatives Economiques, 1er juill. 2011, <https://www.alternatives-economiques.fr/largent-bonheur/00043007>



## ANNEXE 4

### Taux légaux de l'impôt sur les sociétés en 2020

Source : OCDE, *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, Deuxième édition, 8 juill. 2020, p. 10  
<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-second-edition.pdf>



ARG Argentine	FRA France	OMN Oman
AUS Australie	GAB Gabon	PAN Panam
AUT Autriche	DEU Allemagne	PNG Papouasie- Nouvelle-Guinée
BHS Bahamas	GHA Ghana	PRY Paraguay
BHR Bahreïn	GRC Grèce	PER Pérou
BRB Barbade	GTM Guatemala	PHL Philippines
BEL Belgique	GGY Guernesey	POL Pologne
BLZ Belize	GUY Guyana	PRT Portugal
BMU Bermudes	HND Honduras	ROU Roumanie
BOL Bolivie	HKG Hong Kong (Chine)	RUS Russie
BWA Botswana	HUN Hongrie	RWA Rwanda
BRA Brésil	ISL Islande	KNA Saint-Kitts-et-Nevis
VGB Îles Vierges britanniques	IND Inde	LCA Sainte-Lucie
BRN Brunei Darussalam	IDN Indonésie	VCT Saint-Vincent-et- les-Grenadines
BGR Bulgarie	IRL Irlande	WSM Samoa
BFA Burkina Faso	IMN Île de Man	SMR Saint-Marin
CPV Cabo Verde	ISR Israël	SAU Arabie saoudite
CMR Cameroun	ITA Italie	SEN Sénégal
CAN Canada	JAM Jamaïque	SRB Serbie
CYM Îles Caïmanes	JPN Japon	SYC Seychelles
CHL Chili	JEY Jersey	SGP Singapour
CHN Chine (République populaire de)	JOR Jordanie	SVK République slovaque
COL Colombie	KAZ Kazakhstan	SVN Slovénie
COG Congo	KEN Kenya	SLB Îles Salomon
COK Îles Cook	KOR Corée	ZAF Afrique du Sud
CRI Costa Rica	LVA Lettonie	ESP Espagne
CIV Côte d'Ivoire	LBR Libéria	SWE Suède
HRV Croatie	LIE Liechtenstein	CHE Suisse
CUB Cuba	LTU Lituanie	THA Thaïlande
CUW Curaçao	LUX Luxembourg	TGO Togo
CYP Chypre	MAC Macao (Chine)	TKL Tokélaou
CZE République tchèque	MYS Malaisie	TTO Trinité-et-Tobago
DNK Danemark	MDV Maldives	TUN Tunisie
DOM République dominicaine	MLI Mali	TUR Turquie
COD République démocratique du Congo	MLT Malte	TCA Îles Turques et Caïques
EGY Égypte	MUS Maurice	UGA Ouganda
SLV El Salvador	MEX Mexique	ARE Émirats arabes unis
EST Estonie	MCO Monaco	GBR Royaume-Uni
SWZ Eswatini	MSR Montserrat	USA États-Unis
FJI Fidji	MAR Maroc	URY Uruguay
FIN Finlande	NLD Pays-Bas	VNM Viet Nam
	NZL Nouvelle-Zélande	
	NER Niger	
	NGA Nigéria	
	NOR Norvège	

## ANNEXE 5

### Etendue des tranches des barèmes de l'IR entre la France, l'Allemagne, l'Italie, les Pays-Bas, la Suède, le Danemark, la Belgique, le Royaume-Uni, l'Espagne et le Luxembourg en 2019

Source : NOUEL Bertrand, *Les barèmes d'imposition sur le revenu en Europe*, iFrap, 28 févr. 2019

<https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/les-baremes-dimposition-sur-le-revenu-en-europe>

Pays	Taux de la 1ère à la dernière tranche	Seuil de la 1ère tranche (en euros)	Seuil de la dernière tranche (en euros)
France	14 à 45%	9 807	156 244
Allemagne	14 à 45%	8 004	250 730
Italie	23 à 41%	1	75 000
Pays-Bas	36,5 à 52%	1	66 422
Suède*	29% + 19 € à 57%	1 784	58 491
Danemark**	4,64 à 60%	1	-
Belgique	25 à 50%	6 800	36 300
Royaume-Uni	20 à 45%	13 640	186 000
Espagne	19 à 45%	1	60 000
Luxembourg	8 à 40%	11 265	100 000

\*Tous les Suédois doivent s'acquitter d'un impôt national de l'équivalent de 19 euros.

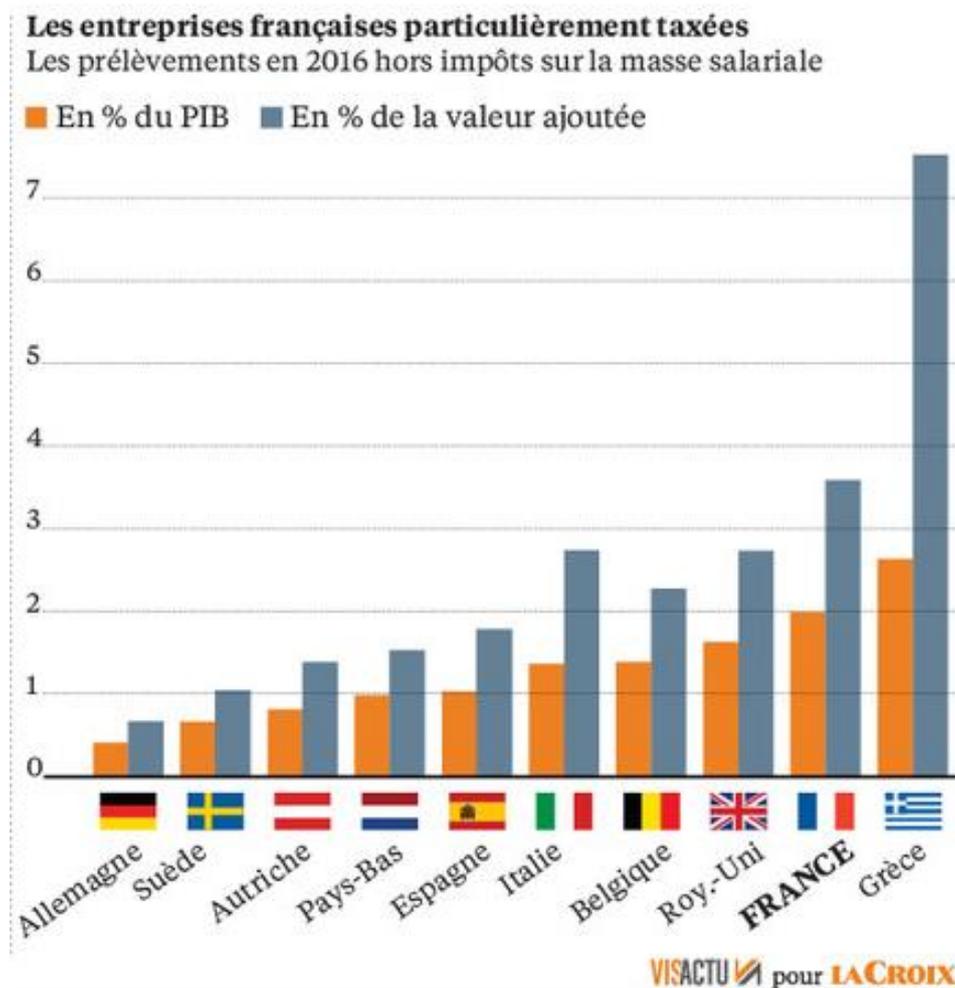
\*\*au-dessus de 13.000 € le taux passe à 41%. Il y a un plafonnement général à 51,5% du revenu pour l'ensemble des prélèvements national, départemental et local.

## ANNEXE 6

### Comparaison des montants d'impôts de production (hors masse salariale) entre l'Allemagne, la Suède, l'Autriche, les Pays-Bas, l'Espagne, l'Italie, la Belgique, le Royaume-Uni, la France et la Grèce en 2016

Source : Ces impôts sur la production qui pèsent sur les entreprises françaises, La Croix, 25 juin 2019

<https://www.la-croix.com/Economie/France/impots-production-pesent-entreprises-francaises-2019-06-25-1201031313>



## ANNEXE 7

### Tableau des conclusions concernant les régimes potentiellement dommageables identifiés en 2000 - Etat des lieux en 2006

*Source : OCDE (2006), Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Mise à jour 2006 sur le progrès dans les pays membres, OCDE, Paris, §15, p. 5 à 6*

<b>Régimes potentiellement dommageables identifiés en 2000</b>			
1	Australie	Unités bancaires extraterritoriales	Non dommageable
2	Belgique	Centres de coordination	Aboli
3	Belgique	Agrément préalable concernant le capital informel	Modifié
4	Belgique	Agrément préalable concernant les activités des sociétés de vente à l'étranger	Aboli
5	Belgique	Centres de distribution	Modifié
6	Belgique	Centres de services	Modifié
7	Canada	Centres bancaires internationaux	Non dommageable
8	Canada	Transports maritimes internationaux	Non dommageable
9	Canada	Sociétés d'investissement appartenant à des non-résidents	Aboli
10	Finlande	Régime d'assurance captive des îles d'Åland	Aboli
11	France	Quartiers généraux	Modifié
12	France	Centres logistiques	Modifié
13	Allemagne	Bureaux de contrôle et de coordination	Modifié
14	Allemagne	Transports maritimes internationaux	Non dommageable
15	Grèce	Bureaux de gestion de navires	Non dommageable
16	Grèce	Régime applicable aux transports maritimes (Loi n° 27/75)	Non dommageable
17	Grèce	Bureaux de sociétés étrangères	Aboli
18	Grèce	Fonds de placement/sociétés d'investissement	Non dommageable
19	Hongrie	Sociétés de capital-risque	Non dommageable
20	Hongrie	Régime préférentiel applicable aux sociétés exerçant des activités à l'étranger	Aboli
21	Islande	Sociétés de commerce international	Aboli
22	Italie	Centre de services financiers et d'assurances de Trieste	Aboli
23	Italie	Transports maritimes internationaux	Non dommageable
24	Irlande	Centre international de services financiers	Aboli
25	Irlande	Zone de l'aéroport de Shannon	Aboli
26	Corée	Activités extraterritoriales de banques de change	Aboli
27	Luxembourg	Provisions pour fluctuations de sinistralité dans les sociétés de réassurance	Modifié
28	Luxembourg	Succursales financières	Modifié
29	Luxembourg	Sociétés de gestion ne gérant qu'un seul fonds de placement (sociétés holding de 1929)	Dommageable
30	Pays-Bas	Réserves pour risques en matière de financement des groupes internationaux	Aboli
31	Pays-Bas	Activités financières intra-groupe	Modifié
32	Pays-Bas	Succursale financière	Modifié
33	Pays-Bas	Transports maritimes internationaux	Non dommageable
34	Pays-Bas	Agrément préalable concernant l'application de la méthode du prix de revient majoré/du prix de revente minoré	Modifié
35	Pays-Bas	Agrément préalable concernant le capital informel	Modifié
36	Pays-Bas	Agrément préalable concernant les activités des sociétés de vente à l'étranger	Aboli
37	Norvège	Transports maritimes internationaux	Non dommageable
38	Portugal	Centre d'affaires internationales de Madère	Aboli
39	Portugal	Registre des transports maritimes internationaux de Madère	Non dommageable
40	Portugal	Succursales étrangères de sociétés établies dans le Centre d'affaires internationales de Madère	Aboli
41	Espagne	Centres de coordination du Pays Basque et de Navarre	Aboli
42	Suède	Compagnies d'assurance non-vie étrangères	Aboli

43	Suisse	Pratique 50/50	Aboli
44	Suisse	Sociétés de services	Modifié
45	Turquie	Régime applicable aux établissements bancaires extraterritoriaux d'Istanbul	Aboli
46	Turquie	Zones franches turques	Non dommageable
47	Etats-Unis	Société de vente à l'étranger	Aboli

#### **Régimes de sociétés holding et régimes préférentiels similaires**

Autriche (tel qu'il a été modifié), Belgique, Danemark, France, Allemagne, Grèce, Islande, Irlande, Luxembourg (exemption des participations), Pays-Bas, Portugal, Espagne et Suisse	Non dommageable
Régime des sociétés holding de 1929 du Luxembourg	Dommageable

#### **Régimes fiscaux préférentiels adoptés après 2000**

Régimes des transports maritimes en Belgique, Danemark, Finlande, France, Irlande, Espagne et Royaume-Uni	Non dommageable
Pays-Bas pratique des accords préalables en matière de prix/agréments fiscaux préalables	Non dommageable
Belgique pratique des agréments fiscaux préalables	Non dommageable/ retiré

## ANNEXE 8

### Tableau des conclusions concernant les régimes listés dans le rapport de BEPS sur l'Action 5 de 2015

*Source : OCDE (2017), Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, §14, p. 15 et 16*

#### Régimes de PI listés dans le rapport de BEPS sur l'Action 5 de 2015

	Juridiction	Régime <sup>1</sup>	Statut
1	Belgique	Déduction pour revenus de brevets	Non dommageable
2	Colombie	Régime pour les logiciels	Aboli
3	Chine (République populaire de)	Taux réduit pour les entreprises de hautes et nouvelles technologies	Non dommageable
4	France	Taux réduit pour les plus-values à long terme et pour les bénéfices des concessions de licence d'exploitation de droits de la PI	Dommageable
5	Hongrie	Régime de PI pour les redevances et les plus-values	Non dommageable
6	Israël	Régime préférentiel de certains revenus de sociétés modifié	Non dommageable
7	Italie	Impôts sur les revenus générés par des actifs incorporels	Non dommageable excepté pour l'extension aux nouveaux membres pour les marques déposées entre le 1er juillet 2016 et le 31 décembre 2016, qui est dommageable
8	Luxembourg	Exonération partielle des revenus/des plus-values produits par certains droits de PI	Aboli
9	Pays-Bas	Régime applicable aux innovations	Non dommageable
10	Portugal	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels	Non dommageable
11	Espagne	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels (Régime fédéral)	En cours de modification
12	Espagne	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels (Pays basque)	En cours de modification
13	Espagne	Exonération partielle des revenus de certains biens incorporels (Régime fédéral)	En cours de modification
14	Suisse – Canton de Nidwald	Régime applicable aux revenus de brevets ( <i>Patent box</i> )	Non dommageable
15	Turquie	Régime applicable aux zones de développement technologique	Potentiellement dommageable
16	Royaume-Uni	Régime applicable aux revenus de brevets ( <i>Patent box</i> )	Non dommageable

#### Régimes ne relevant pas de la PI listés dans le rapport de BEPS sur l'Action 5 de 2015

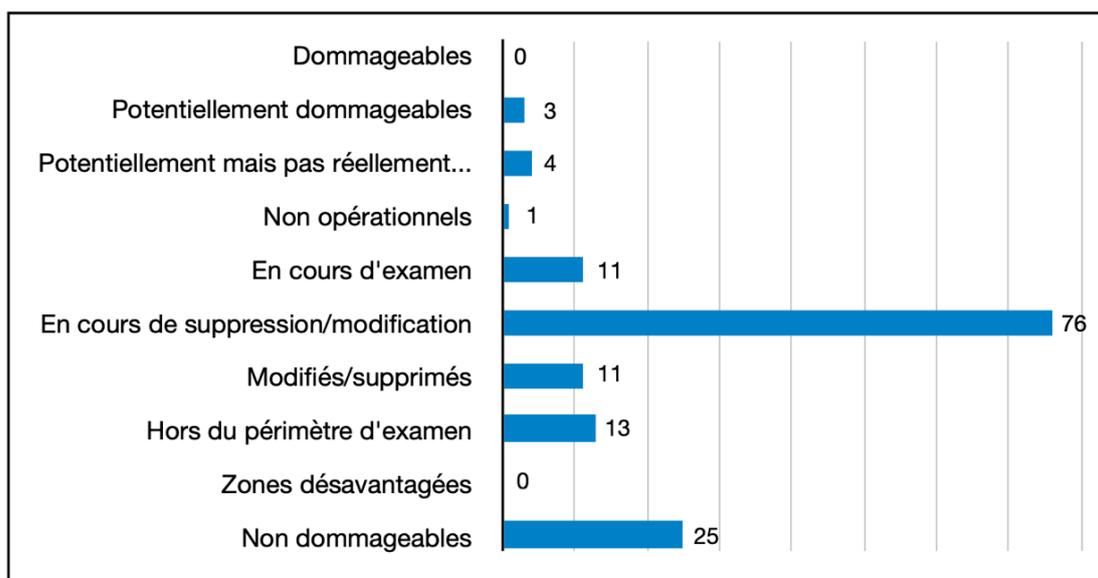
	Juridiction	Régime	Statut
1	Indonésie	Régime associé aux sociétés cotées	Hors du champ d'application
2	Indonésie	Régime d'aide à l'investissement	Hors du champ d'application
3	Indonésie	Zones économiques spéciales	Hors du champ d'application
4	Indonésie	Régime d'exonération fiscale	Hors du champ d'application
5	Suisse – niveau cantonal	Régime des sociétés auxiliaires (auparavant dénommé régime des sociétés domiciliées)	En cours de suppression
6	Suisse – niveau cantonal	Régime des sociétés mixtes	En cours de suppression
7	Suisse – niveau cantonal	Régime des sociétés holding	En cours de suppression
8	Suisse – niveau fédéral	Régime des sociétés commissionnaires	En cours de suppression

## ANNEXE 9

### Résultats des examens des régimes préférentiels effectués entre 2015 et 2020

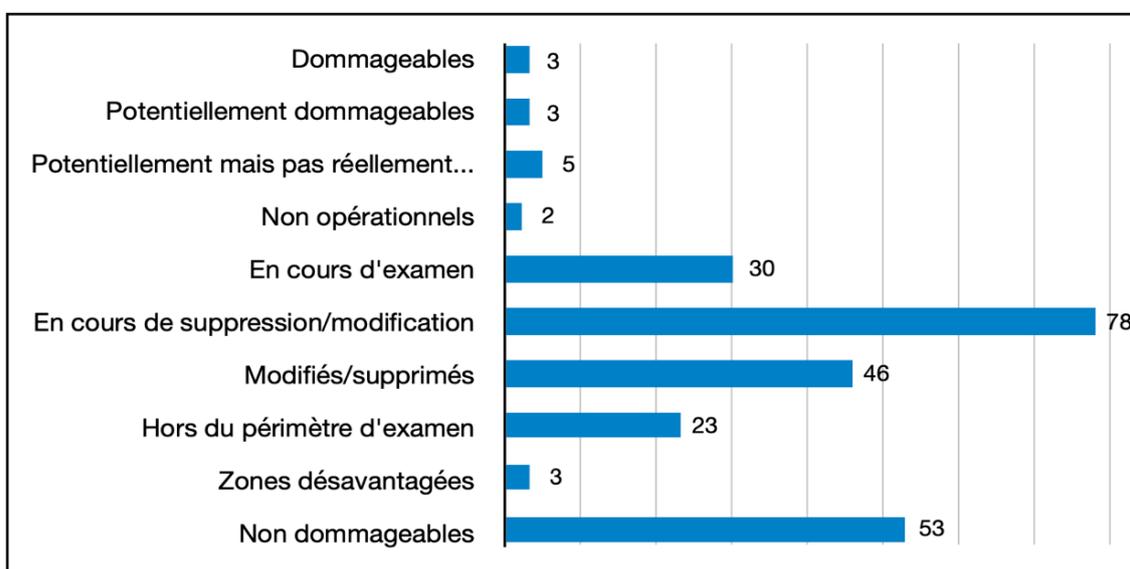
#### A) Résultats des examens des régimes préférentiels effectués entre 2015 et 2017 sur 144 régimes

Source : (Réalisé à partir de) OCDE (2017), *Pratiques fiscales dommageables - Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 16 oct. 2017, §15, p. 17 à 22



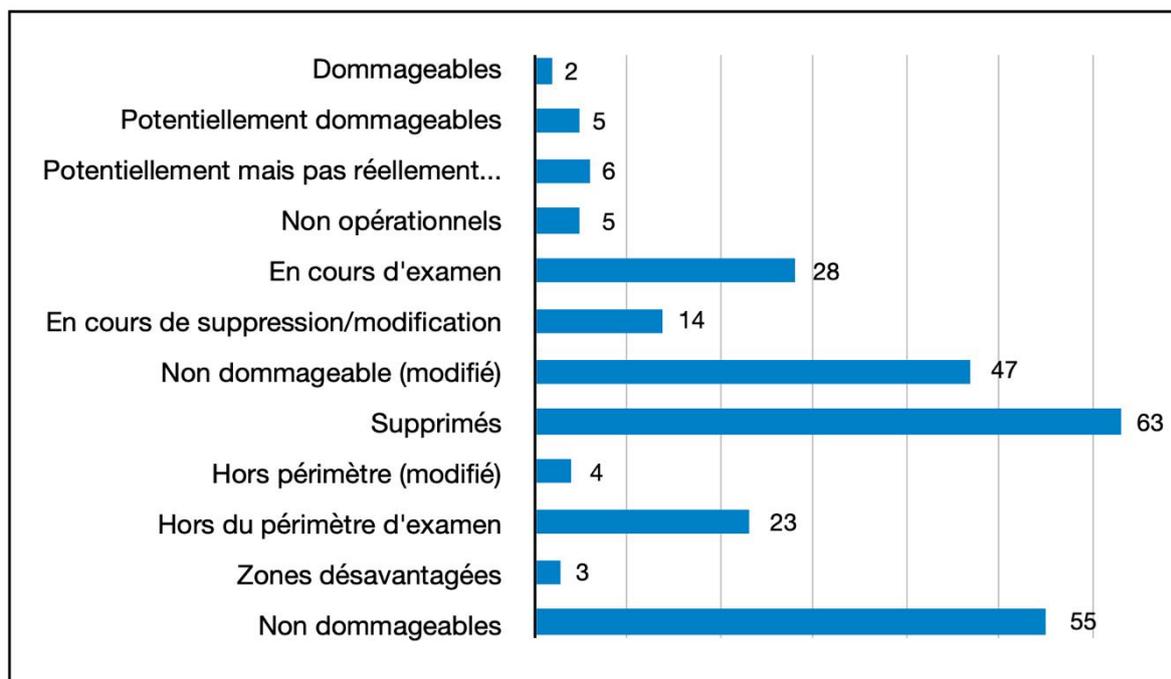
#### B) Résultats des examens des régimes préférentiels effectués en 2018 sur 246 régimes

Source : L'OCDE dévoile les résultats de ses derniers travaux sur les régimes préférentiels et annonce des mesures visant à renforcer l'équité des règles du jeu pour les juridictions à fiscalité nulle, 15 nov. 2018, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/l-ocde-devoile-les-resultats-de-ses-derniers-travaux-sur-les-regimes-preferentiels-et-annonce-des-nouvelles-mesures.htm>



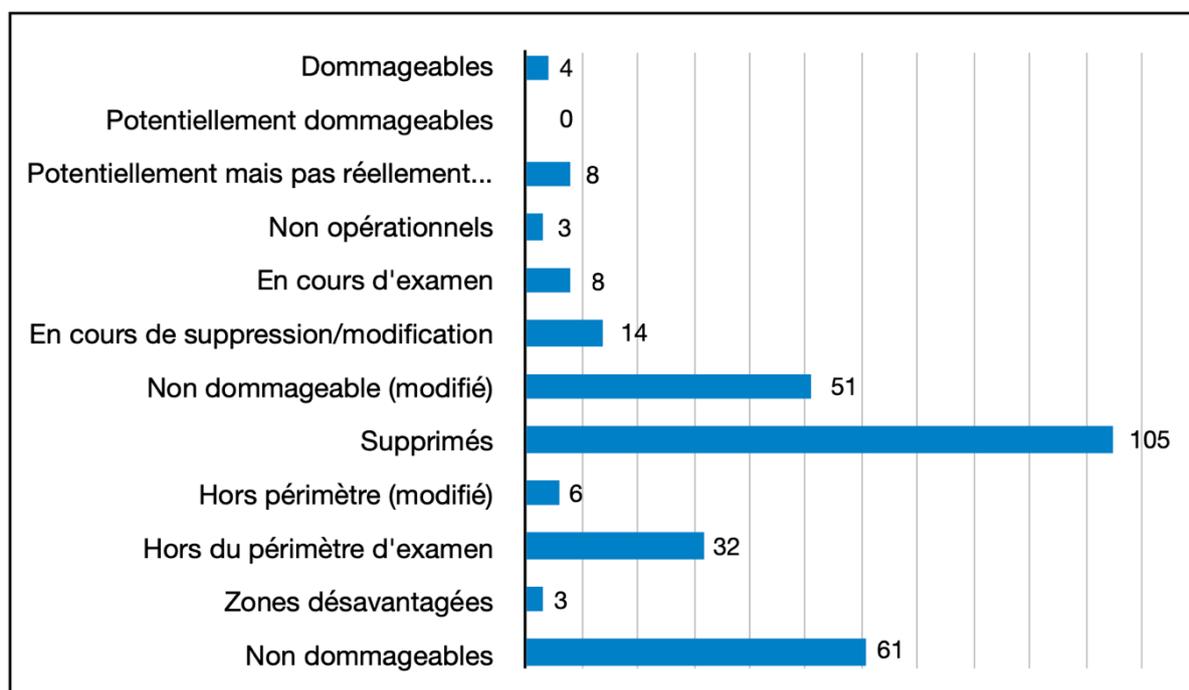
### C) Résultats des examens des régimes préférentiels effectués en 2019 sur 255 régimes

Source : OCDE (2019), *Pratiques Fiscales Dommageables - Rapport d'étape de 2018 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, §5, p. 10



### D) Résultats des examens des régimes préférentiels effectués en 2020 sur 295 régimes

Source : OCDE (2020), *Harmful Tax Practices – Peer Review Results, Nov. 2020*  
<https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>



## ANNEXE 10

### Mesures présentant des caractéristiques dommageables : 66 retenues dans le Rapport Primarolo

*Source : Rapport Primarolo, 29 novembre 1999, SN 4901/99, Annexe C, p. 315 et 316*  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_fr.pdf)

#### i) Etats membres

Autriche		AAM002b	Holdings (Schachtelbegünstigung - aide intragroupe)
Autriche		EAM009	Exonérations fiscales
Belgique		A001	Centres de coordination
Belgique		A002	Centres de distribution
Belgique		A003	Centres de services
Belgique		E001	Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international
Belgique		E002	Capital informel
Danemark		AAM021	Sociétés holdings
Finlande		B008	Iles d'Aland - sociétés captives d'assurance
France		A006	Quartiers généraux et centres de logistique
France		A012	Redevances - brevets
France		CAM058	Provisions pour reconstitution de gisements de substances minérales solides
France		CAM059	Provisions pour reconstitution de gisements
Allemagne		AAM019	Centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères en Allemagne
Grèce		B011	Bureaux de sociétés étrangères dans le cadre de la loi n° 89/67
Irlande	*	B001	Centre international de services financiers (Dublin)
Irlande	*	C024	Allègement dit "10 % Scheme" en faveur des activités manufacturières
Irlande	****	C025	Imposition des activités pétrolières
Irlande	*	D017	Zone de l'aéroport de Shannon
Irlande		E007	Revenus étangers
Italie	***	B002	Centre de services financiers et d'assurance de Trieste
Luxembourg	**	A007	Centres de coordination
Luxembourg		A013	Sociétés holdings loi de 1929
Luxembourg	**	B003	Sociétés de financement luxembourgeoises
Luxembourg		B007	Provisions pour fluctuations dans le domaine de la réassurance
Luxembourg		Z002	Succursales financières
Pays-Bas		A008	Méthode du coût de revient majoré
Pays-Bas		A009	Méthode du prix de revente diminué
Pays-Bas		A010	Activités financières intragroupe
Pays-Bas		A014	Sociétés holdings
Pays-Bas		A015	Redevances
Pays-Bas		B004	Activités de financement internationales
Pays-Bas		B005	Succursales de financement
Pays-Bas		E003	Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international
Pays-Bas		E004	Agrément pour l'imposition du capital informel
Pays-Bas		Z003	"Rulings" hors norme (notamment "rulings" Greenfield)

Portugal	*	B006	Zones franches de Madère et Santa Maria (Açores)
Espagne		A004	Centres de coordination établis au Pays basque
Espagne		A005	Centres de coordination établis en Navarre
Espagne		CAM025	Recherche et exploitation d'hydrocarbures d'hydrocarbures

ii) Territoires européens dont un Etat membre assume les relations extérieures au sens de l'article 299, paragraphe 4, du traité CE

UK : Gibraltar		A017	Sociétés établies à Gibraltar dans le cadre d'une réglementation de 1992
UK : Gibraltar		B012	Sociétés (offshore) exonérées et captives d'assurance
UK : Gibraltar		B013	Sociétés (offshore) "qualifiées" et captives d'assurance

iii) Territoires dépendants ou associés

Aruba		F027	Sociétés offshore
Aruba		F028	Sociétés exemptes (AVV)
Aruba		F030	Zones franches
Aruba		F032	Captives d'assurance
Iles Vierges britanniques		F056	Sociétés commerciales internationales
Guernesey (y compris Alderney)		F037	Sociétés exemptes
Guernesey (y compris Alderney)		F038	Crédits à l'étranger
Guernesey (y compris Alderney)		F040	Entreprises internationales
Guernesey (y compris Alderney)		F042	Entreprises d'assurance offshore
Guernesey (y compris Alderney)		F043	Compagnies d'assurance
Ile de Man		F061	Sociétés commerciales internationales
Ile de Man		F062	Exemption des sociétés non résidentes
Ile de Man		F063	Entreprises d'assurance exemptes
Ile de Man		F065	Crédits à l'étranger
Ile de Man		F066	Activités bancaires offshore
Ile de Man		F067	Gestion de patrimoines
Jersey		F045	Sociétés exemptes
Jersey		F046	Succursales financières internationales
Jersey		F047	Sociétés commerciales internationales
Jersey		F048	Captives d'assurance
Antilles néerlandaises		F020	Sociétés offshore
Antilles néerlandaises		F023	Captives d'assurance
Antilles néerlandaises		F024	Zones franches

## ANNEXE 11

### Signataires de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays au 12 mars 2021

*Source : OCDE*

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>

1. Andorra	18-10-2018	48. Kazakhstan	12-06-2018
2. Anguilla	11-04-2019	49. Korea	30-06-2016
3. Argentina	30-06-2016	50. Latvia	21-10-2016
4. Aruba	12-03-2020	51. Liechtenstein	27-01-2016
5. Australia	27-01-2016	52. Lithuania	25-10-2016
6. Austria	27-01-2016	53. Luxembourg	27-01-2016
7. Azerbaijan	12-03-2021	54. Macau, China	21-08-2020
8. The Bahamas	10-12-2018	55. Malaysia	27-01-2016
9. Bahrain	22-12-2019	56. Malta	26-01-2017
10. Belgium	27-01-2016	57. Mauritius	26-01-2017
11. Belize	20-06-2017	58. Mexico	27-01-2016
12. Bermuda	15-04-2016	59. Monaco	02-11-2017
13. Brazil	21-10-2016	60. Morocco	25-06-2019
14. British Virgin Islands	08-07-2019	61. Netherlands	27-01-2016
15. Bulgaria	17-11-2017	62. New Zealand	12-05-2016
16. Canada	11-05-2016	63. Nigeria	27-01-2016
17. Cayman Islands	21-06-2017	64. Norway	27-01-2016
18. Chile	27-01-2016	65. Oman	16-07-2020
19. China (People's Republic of)	12-05-2016	66. Pakistan	21-06-2017
20. Colombia	21-06-2017	67. Panama	24-01-2019
21. Costa Rica	27-01-2016	68. Peru	09-11-2018
22. Croatia	06-07-2017	69. Poland	27-01-2016
23. Curaçao	30-06-2016	70. Portugal	27-01-2016
24. Cyprus	01-11-2016	71. Qatar	19-12-2017
25. Czech Republic	27-01-2016	72. Romania	19-12-2017
26. Denmark	27-01-2016	73. Russian Federation	26-01-2017
27. Estonia	27-01-2016	74. San Marino	10-10-2018
28. Finland	27-01-2016	75. Saudi Arabia	06-08-2019
29. France	27-01-2016	76. Senegal	04-02-2016
30. Gabon	26-01-2017	77. Seychelles	09-07-2019
31. Georgia	30-06-2016	78. Singapore	21-06-2017
32. Germany	27-01-2016	79. Slovak Republic	27-01-2016
33. Gibraltar	07-05-2020	80. Slovenia	27-01-2016
34. Greece	27-01-2016	81. South Africa	27-01-2016
35. Guernsey	21-10-2016	82. Spain	27-01-2016
36. Haiti	22-06-2017	83. Sweden	27-01-2016
37. Hong Kong, China	26-07-2018	84. Switzerland	27-01-2016
38. Hungary	01-12-2016	85. Tunisia	26-11-2019
39. Iceland	12-05-2016	86. Turkey	30-12-2019
40. India	12-05-2016	87. Turks and Caicos Islands	21-06-2017
41. Indonesia	26-01-2017	88. United Arab Emirates	24-06-2018
42. Ireland	27-01-2016	89. United Kingdom	27-01-2016
43. Isle of Man	21-10-2016	90. Uruguay	30-06-2016
44. Israel	12-05-2016		
45. Italy	27-01-2016		
46. Japan	27-01-2016		
47. Jersey	21-10-2016		

## ANNEXE 12

### Liste des juridictions participant à la convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale au 15 juillet 2021

Source : OCDE

[http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

COUNTRY/JURISDICTION*	ORIGINAL CONVENTION			PROTOCOL (P) / AMENDED CONVENTION (AC)		
	SIGNATURE (Opened on 25-01-1988)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE	SIGNATURE (Opened on 27-05-2010)	DEPOSIT OF INSTRUMENT OF RATIFICATION, ACCEPTANCE OR APPROVAL	ENTRY INTO FORCE
1. ALBANIA				01-03-2013 (AC)	08-08-2013	01-12-2013
2. ANDORRA				05-11-2013 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
3. ANGUILLA						01-03-2014
4. ANTIGUA AND BARBUDA				27-07-2018 (AC)	16-10-2018	01-02-2019
5. ARGENTINA				03-11-2011 (AC)	13-09-2012	01-01-2013
6. ARMENIA				24-01-2018 (AC)	06-02-2020	01-06-2020
7. ARUBA			01-02-1997			01-09-2013
8. AUSTRALIA				03-11-2011 (AC)	30-08-2012	01-12-2012
9. AUSTRIA				29-05-2013 (AC)	28-08-2014	01-12-2014
10. AZERBAIJAN	26-03-2003	03-06-2004	01-10-2004	23-05-2014 (P)	29-05-2015	01-09-2015
11. BAHAMAS				15-12-2017 (AC)	26-04-2018	01-08-2018
12. BAHRAIN				29-06-2017 (AC)	03-05-2018	01-09-2018
13. BARBADOS				28-10-2015 (AC)	04-07-2016	01-11-2016
14. BELGIUM	07-02-1992	01-08-2000	01-12-2000	04-04-2011 (P)	08-12-2014	01-04-2015
15. BELIZE				29-05-2013 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
16. BENIN				27-11-2019 (AC)		
17. BERMUDA						01-03-2014
18. BOSNIA AND HERZEGOVINA				26-11-2019 (AC)	21-09-2020	01-01-2021
19. BOTSWANA				29-09-2020 (AC)	15-06-2021	01-10-2021
20. BRAZIL				03-11-2011 (AC)	01-06-2016	01-10-2016
21. BRITISH VIRGIN ISLANDS						01-03-2014
22. BRUNEI DARUSSALAM				12-09-2017 (AC)	28-03-2019	01-07-2019
23. BULGARIA	26-10-2015			26-10-2015 (P)	14-03-2016	01-07-2016
24. BURKINA FASO				25-08-2016 (AC)		
25. CABO VERDE				26-11-2019 (AC)	06-01-2020	01-05-2020
26. CAMEROON				25-06-2014 (AC)	30-06-2015	01-10-2015
27. CANADA	28-04-2004			03-11-2011 (P)	21-11-2013	01-03-2014
28. CAYMAN ISLANDS						01-01-2014
29. CHILE				24-10-2013 (AC)	07-07-2016	01-11-2016
30. CHINA (PEOPLE'S REPUBLIC OF)				27-08-2013 (AC)	16-10-2015	01-02-2016
31. COLOMBIA				23-05-2012 (AC)	19-03-2014	01-07-2014
32. COOK ISLANDS				28-10-2016 (AC)	29-05-2017	01-09-2017
33. COSTA RICA				01-03-2012 (AC)	05-04-2013	01-08-2013
34. CROATIA				11-10-2013 (AC)	28-02-2014	01-06-2014
35. CURAÇAO			10-10-2010			01-09-2013
36. CYPRUS	10-07-2014	19-12-2014	01-04-2015	10-07-2014 (P)	19-12-2014	01-04-2015
37. CZECH REPUBLIC				26-10-2012 (AC)	11-10-2013	01-02-2014
38. DENMARK	16-07-1992	16-07-1992	01-04-1995	27-05-2010 (P)	28-01-2011	01-06-2011
39. DOMINICA				25-04-2019 (AC)	30-04-2019	01-08-2019
40. DOMINICAN REPUBLIC				28-06-2016 (AC)	02-08-2019	01-12-2019
41. ECUADOR				29-10-2018 (AC)	26-08-2019	01-12-2019
42. EL SALVADOR				01-06-2015 (AC)	26-02-2019	01-06-2019
43. ESTONIA				29-05-2013 (AC)	08-07-2014	01-11-2014
44. ESWATINI (KINGDOM OF)				29-09-2020 (AC)	16-03-2021	01-07-2021
45. FAROE ISLANDS			01-01-2007			01-06-2011
46. FINLAND	11-12-1989	15-12-1994	01-04-1995	27-05-2010 (P)	21-12-2010	01-06-2011
47. FRANCE	17-09-2003	25-05-2005	01-09-2005	27-05-2010 (P)	13-12-2011	01-04-2012

48.	GABON				03-07-2014 (AC)		
49.	GEORGIA	12-10-2010	28-02-2011	01-06-2011	03-11-2010 (P)	28-02-2011	01-06-2011
50.	GERMANY	17-04-2008	28-08-2015	01-12-2015	03-11-2011 (P)	28-08-2015	01-12-2015
51.	GHANA				10-07-2012 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
52.	GIBRALTAR						01-03-2014
53.	GREECE	21-02-2012	29-05-2013	01-09-2013	21-02-2012 (P)	29-05-2013	01-09-2013
54.	GREENLAND			01-04-1995			01-06-2011
55.	GRENADA				18-05-2018 (AC)	31-05-2018	01-09-2018
56.	GUATEMALA				05-12-2012 (AC)	09-06-2017	01-10-2017
57.	GUERNSEY						01-08-2014
58.	HONG KONG						01-09-2018
59.	HUNGARY	12-11-2013	07-11-2014	01-03-2015	12-11-2013 (P)	07-11-2014	01-03-2015
60.	ICELAND	22-07-1996	22-07-1996	01-11-1996	27-05-2010 (P)	28-10-2011	01-02-2012
61.	INDIA				26-01-2012 (AC)	21-02-2012	01-06-2012
62.	INDONESIA				03-11-2011 (AC)	21-01-2015	01-05-2015
63.	IRELAND				30-06-2011 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
64.	ISLE OF MAN						01-03-2014
65.	ISRAEL				24-11-2015 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
66.	ITALY	31-01-2006	31-01-2006	01-05-2006	27-05-2010 (P)	17-01-2012	01-05-2012
67.	JAMAICA				01-06-2016 (AC)	29-11-2018	01-03-2019
68.	JAPAN	03-11-2011	28-06-2013	01-10-2013	03-11-2011 (P)	28-06-2013	01-10-2013
69.	JERSEY						01-06-2014
70.	JORDAN				29-09-2020 (AC)		
71.	KAZAKHSTAN				23-12-2013 (AC)	08-04-2015	01-08-2015
72.	KENYA				08-02-2016 (AC)	22-07-2020	01-11-2020
73.	KOREA	27-05-2010	26-03-2012	01-07-2012	27-05-2010 (P)	26-03-2012	01-07-2012
74.	KUWAIT				05-05-2017 (AC)	17-08-2018	01-12-2018
75.	LATVIA				29-05-2013 (AC)	15-07-2014	01-11-2014
76.	LEBANON				12-05-2017 (AC)	12-05-2017	01-09-2017
77.	LIBERIA				11-06-2018 (AC)		
78.	LIECHTENSTEIN				21-11-2013 (AC)	22-08-2016	01-12-2016
79.	LITHUANIA	07-03-2013	04-02-2014	01-06-2014	07-03-2013 (P)	04-02-2014	01-06-2014
80.	LUXEMBOURG	29-05-2013	11-07-2014	01-11-2014	29-05-2013 (P)	11-07-2014	01-11-2014
81.	MACAU						01-09-2018
82.	MALAYSIA				25-08-2016 (AC)	03-01-2017	01-05-2017
83.	MALTA				26-10-2012 (AC)	29-05-2013	01-09-2013
84.	MARSHALL ISLANDS				22-12-2016 (AC)	22-12-2016	01-04-2017
85.	MAURITANIA				12-02-2019 (AC)		
86.	MAURITIUS				23-06-2015 (AC)	31-08-2015	01-12-2015
87.	MEXICO	27-05-2010	23-05-2012	01-09-2012	27-05-2010 (P)	23-05-2012	01-09-2012
88.	MOLDOVA	27-01-2011	24-11-2011	01-03-2012	27-01-2011 (P)	24-11-2011	01-03-2012
89.	MONACO				13-10-2014 (AC)	14-12-2016	01-04-2017
90.	MONGOLIA				26-11-2019 (AC)	19-02-2020	01-06-2020
91.	MONTENEGRO				03-10-2019 (AC)	28-01-2020	01-05-2020
92.	MONTSERRAT						01-10-2013
93.	NAMIBIA				29-09-2020 (AC)	09-12-2020	01-04-2021
94.	MOROCCO				21-05-2013 (AC)	22-05-2019	01-09-2019
95.	NAURU				28-06-2016 (AC)	28-06-2016	01-10-2016
96.	NETHERLANDS	25-09-1990	15-10-1996	01-02-1997	27-05-2010 (P)	29-05-2013	01-09-2013
97.	NEW ZEALAND				26-10-2012 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
98.	NIGERIA				29-05-2013 (AC)	29-05-2015	01-09-2015
99.	NIUE				27-11-2015 (AC)	06-06-2016	01-10-2016
100.	NORTH MACEDONIA				27-06-2018 (AC)	30-09-2019	01-01-2020

101.	NORWAY	05-05-1989	13-06-1989	01-04-1995	27-05-2010 (P)	18-02-2011	01-06-2011
102.	OMAN				26-11-2019 (AC)	07-07-2020	01-11-2020
103.	PAKISTAN				14-09-2016 (AC)	14-12-2016	01-04-2017
104.	PANAMA				27-10-2016 (AC)	16-03-2017	01-07-2017
105.	PARAGUAY				29-05-2018 (AC)	15-07-2021	01-11-2021
106.	PERU				25-10-2017 (AC)	28-05-2018	01-09-2018
107.	PHILIPPINES				26-09-2014 (AC)		
108.	POLAND	19-03-1996	25-06-1997	01-10-1997	09-07-2010 (P)	22-06-2011	01-10-2011
109.	PORTUGAL	27-05-2010			27-05-2010 (P)	17-11-2014	01-03-2015
110.	QATAR				10-11-2017 (AC)	17-09-2018	01-01-2019
111.	ROMANIA	15-10-2012	11-07-2014	01-11-2014	15-10-2012 (P)	11-07-2014	01-11-2014
112.	RUSSIA				03-11-2011 (AC)	04-03-2015	01-07-2015
113.	SAINT KITTS AND NEVIS				25-08-2016 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
114.	SAINT LUCIA				21-11-2016 (AC)	21-11-2016	01-03-2017
115.	SAINT VINCENT AND THE GRENADINES				25-08-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
116.	SAMOA				25-08-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
117.	SAN MARINO				21-11-2013 (AC)	28-08-2015	01-12-2015
118.	SAUDI ARABIA				29-05-2013 (AC)	17-12-2015	01-04-2016
119.	SENEGAL				04-02-2016 (AC)	25-08-2016	01-12-2016
120.	SEYCHELLES				24-02-2015 (AC)	25-06-2015	01-10-2015
121.	SERBIA				13-06-2019 (AC)	30-08-2019	01-12-2019
122.	SINGAPORE				29-05-2013 (AC)	20-01-2016	01-05-2016
123.	SINT MAARTEN			10-10-2010			01-09-2013
124.	SLOVAK REPUBLIC				29-05-2013 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
125.	SLOVENIA	27-05-2010	31-01-2011	01-05-2011	27-05-2010 (P)	31-01-2011	01-06-2011
126.	SOUTH AFRICA				03-11-2011 (AC)	21-11-2013	01-03-2014
127.	SPAIN	12-11-2009	10-08-2010	01-12-2010	11-03-2011 (P)	28-09-2012	01-01-2013
128.	SWEDEN	20-04-1989	04-07-1990	01-04-1995	27-05-2010 (P)	27-05-2011	01-09-2011
129.	SWITZERLAND				15-10-2013 (AC)	26-09-2016	01-01-2017
130.	THAILAND				03-06-2020 (AC)		
131.	TOGO				30-01-2020 (AC)		
132.	TUNISIA				16-07-2012 (AC)	31-10-2013	01-02-2014
133.	TURKEY				03-11-2011 (AC)	26-03-2018	01-07-2018
134.	TURKS & CAICOS ISLANDS						01-12-2013
135.	UGANDA				04-11-2015 (AC)	26-05-2016	01-09-2016
136.	UKRAINE	20-12-2004	26-03-2009	01-07-2009	27-05-2010 (P)	22-05-2013	01-09-2013
137.	UNITED ARAB EMIRATES				21-04-2017 (AC)	21-05-2018	01-09-2018
138.	UNITED KINGDOM	24-05-2007	24-01-2008	01-05-2008	27-05-2010 (P)	30-06-2011	01-10-2011
139.	UNITED STATES	28-06-1989	13-02-1991	01-04-1995	27-05-2010 (P)		
140.	URUGUAY				01-06-2016 (AC)	31-08-2016	01-12-2016
141.	VANUATU				21-06-2018 (AC)	28-08-2018	01-12-2018

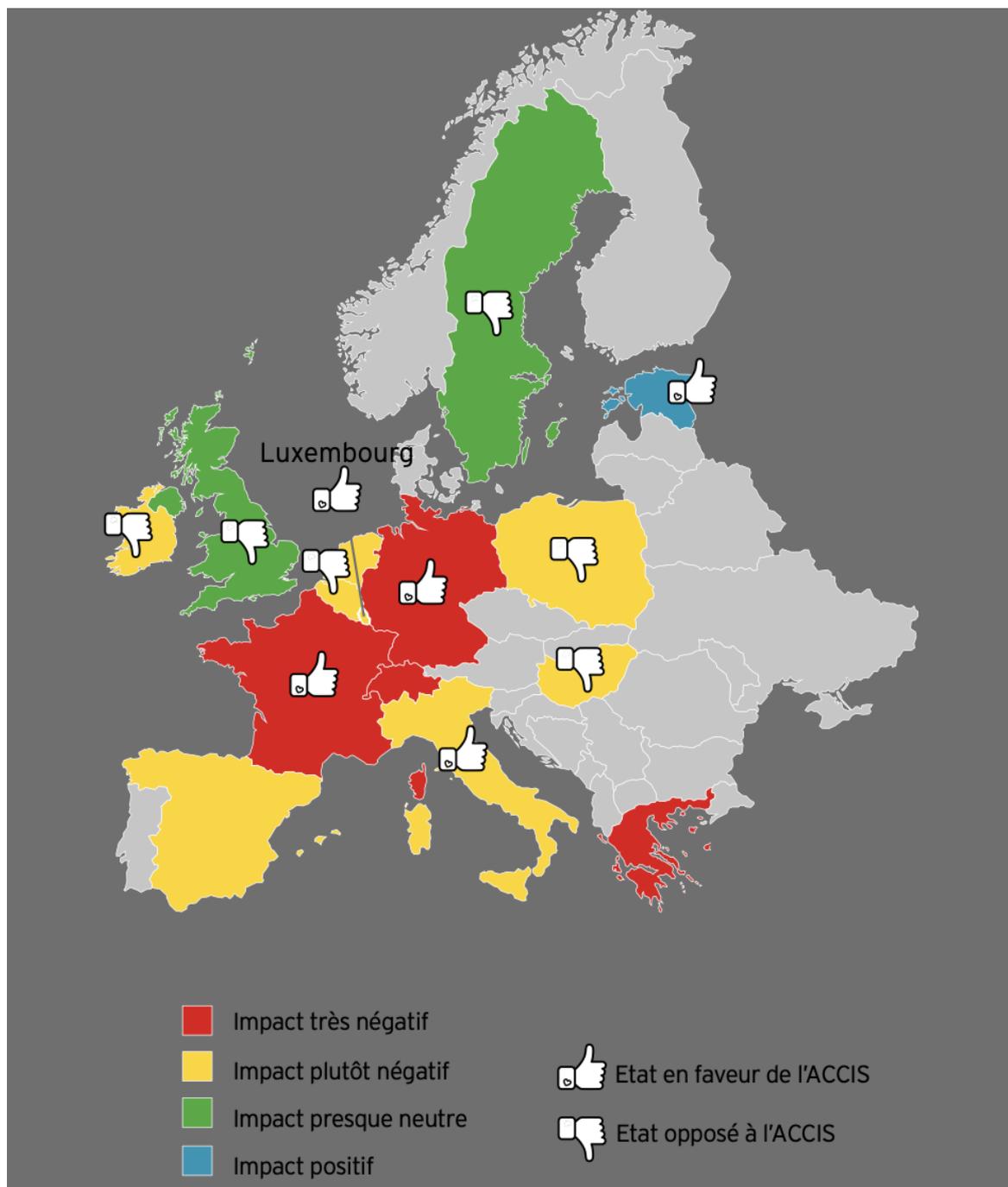
## ANNEXE 13

### Conséquences de l'ACCIS pour les Etats et pour un groupe d'entreprises

#### A) Conséquences budgétaires de l'ACCIS pour les Etats

Source : *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe: quelle stratégie adopter?*, Ernst & Young, Mai 2016, p. 27

<http://www.fedom.org/wp-content/uploads/2017/01/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf>



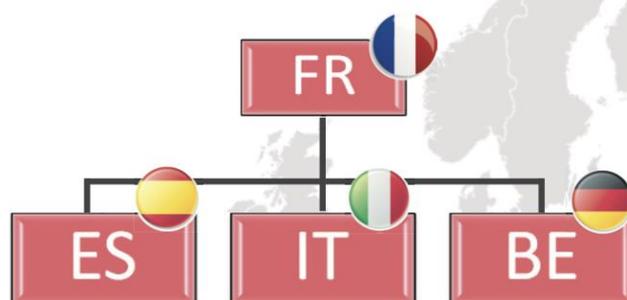
## B) Conséquences de l'ACCIS pour un groupe d'entreprises

Source : SIQUIER-DELOT Delphine, *L'ACCIS à l'aune de la compétitivité des entreprises en Europe*, Institut Frieland, Oct. 2017, p. 20 et 21

[https://www.researchgate.net/publication/322386104\\_L'ACCIS\\_a\\_l'aune\\_de\\_la\\_competitivite\\_des\\_entreprises\\_en\\_Europe\\_The\\_CCCTB\\_and\\_corporate\\_competitiveness\\_in\\_Europe](https://www.researchgate.net/publication/322386104_L'ACCIS_a_l'aune_de_la_competitivite_des_entreprises_en_Europe_The_CCCTB_and_corporate_competitiveness_in_Europe)

### L'EUROPE SANS L'ACCIS

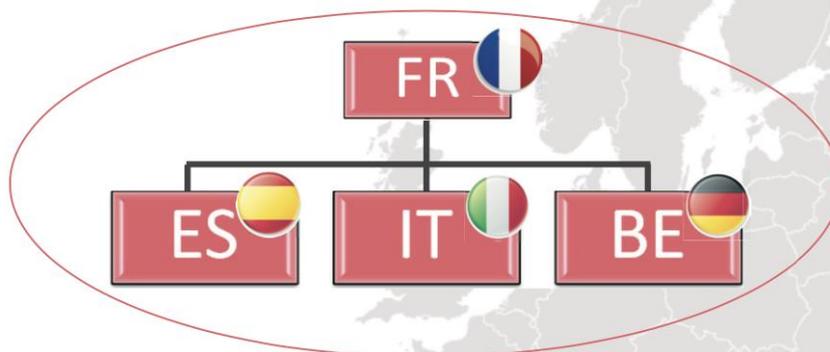
À titre d'illustration, le cas d'un groupe français dont le siège est en France (FR). Il a trois filiales, l'une implantée en Espagne (ES), l'autre en Italie (IT) et la troisième en Belgique (BE). L'imposition est fondée sur une comptabilité séparée.



- ▶ Respect de règles fiscales et d'obligations déclaratives séparées dans chaque État membre
- ▶ Règles de prix de transfert et de sous-capitalisation
- ▶ Possibilités de compensation transfrontière des pertes très limitées ou inexistantes entre membres d'un groupe

### L'EUROPE AVEC L'ACCIS

Pour reprendre l'exemple précédent, ce groupe français serait, avec l'ACCIS, soumis à des règles d'assiette communes aux trois filiales. Il serait possible de compenser pertes et profits à l'intérieur du groupe.



**Pour tous les groupes de sociétés qui opteraient pour l'ACCIS et pour ceux pour lesquels elle serait obligatoire :**

- ▶ Un seul ensemble de règles d'assiette (assiette commune)
- ▶ Une seule déclaration consolidée déposée dans un seul État membre (guichet unique)
- ▶ Des règles de prix de transfert dans l'UE remplacées par la consolidation et la répartition de l'assiette
- ▶ Une compensation automatique des pertes à l'intérieur du groupe



## TABLE DES MATIÈRES

ABRÉVIATIONS .....	15
SOMMAIRE .....	19
INTRODUCTION.....	21
<b>PARTIE 1 : L'INSTRUMENTALISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE ÉTATIQUE.....</b>	<b>53</b>
<b>TITRE 1 : L'identification nécessaire de la concurrence fiscale étatique.....</b>	<b>57</b>
<i>Chapitre 1 : Un inévitable phénomène économique aux contours indéterminés .....</i>	<i>59</i>
<i>Section 1 : L'absence de définition juridique .....</i>	<i>59</i>
<b>§1 - Une définition d'origine économique.....</b>	<b>59</b>
A) L'apparition du terme dans la doctrine économique .....	59
1. L'usage primitif du concept textualisé à la fin du XXème siècle par les économistes .....	60
a) L'idée originelle de la concurrence fiscale étatique.....	60
b) La mise en avant de la terminologie de la concurrence fiscale étatique .....	62
2. La non-reconnaissance d'une concurrence fiscale étatique par la Cour de Justice.....	63
B) Sens de l'expression « concurrence fiscale étatique » .....	64
1. L'expression d'un phénomène de baisse incontrôlée des impôts .....	64
a) Un effet secondaire de la mondialisation .....	64
b) L'exercice d'une pression fiscale engendrant une diminution de l'imposition.....	66
2. Une analogie symbolisant une concurrence entre États identique à celle existant entre entreprises .....	68
a) Les partisans d'une approche différente.....	68
b) La défense d'une vision identique.....	69
<b>§2 - La dimension politique.....</b>	<b>70</b>
A) Une démarche novatrice dans la mise en place de l'instrument multilatéral .....	70
1. L'instauration d'un système fiscal multilatéral.....	70
a) Les prémices d'une organisation multilatérale de la matière fiscale.....	70
b) L'esquisse des différentes phases de la création d'un instrument multilatéral.....	73
2. La consécration d'un système fiscal multilatéral .....	75
a) Une théorie inscrite dans la lignée du projet BEPS.....	75

b) Une pratique créée pour nouer un dialogue mondial .....	77
B) L'articulation du dispositif multilatéral avec la souveraineté fiscale nationale.....	79
1. Une solution palliative des carences du bilatéralisme.....	79
a) Les conditions d'application de l'instrument multilatéral.....	79
b) Un outil de mise à jour des conventions bilatérales.....	82
2. La répercussion de la logique multilatérale sur la place de la concurrence fiscale .....	83
a) Un bouleversement majeur et efficace dans les relations entre Etats.....	84
b) Une portée limitée en matière géographique .....	85
<b>Section 2 : La justification économique de la concurrence fiscale étatique.....</b>	<b>88</b>
<b>§1 - L'opportunité de la concurrence fiscale étatique .....</b>	<b>88</b>
A) L'adéquation de la concurrence fiscale étatique avec le mode de fonctionnement d'un marché .....	88
1. Le rapprochement entre la notion d'impôt et celle de marché.....	88
a) L'existence d'une contrepartie .....	89
b) Le caractère volontaire de l'acquittement .....	90
2. Les réserves obsolètes sur l'adaptation du marché à l'impôt.....	91
a) Le marché, un mécanisme de commutation .....	91
b) Le marché, un processus de sélection .....	93
B) La légitimité de la concurrence fiscale étatique.....	93
1. La concurrence fiscale étatique, gage de croissance économique .....	93
a) L'attractivité fiscale d'un potentiel d'activités.....	94
b) Un moyen de survie pour les Etats en retrait .....	94
2. La concurrence fiscale étatique, garant d'un Etat discipliné.....	96
a) Une modération dans le recouvrement et dans l'utilisation de l'impôt par les Etats.....	96
b) La clé de la liberté de choix du citoyen.....	98
<b>§2 - La concurrence fiscale étatique sujette à des limites dans sa mise en œuvre.....</b>	<b>99</b>
A) La création de disparités entre les contribuables .....	99
1. La mise à mal de l'équilibre entre économie et justice fiscale.....	99
a) L'introduction de distorsions économiques .....	100
b) La remise en cause du principe d'égalité devant les charges publiques .....	102
2. L'existence d'un moyen de réponse peu important aux yeux de l'Etat .....	104
a) La possibilité d'exercice du mécontentement par le pouvoir électoral .....	104
b) La défaillance du contrepois démocratique.....	106
B) Une bataille critique pour les Etats .....	107

1. Le facteur d'une atteinte à la souveraineté.....	107
a) Le travail contraint sur l'attractivité territoriale par la création nécessaire de pôles de compétitivité .....	107
b) L'amélioration primordiale de l'attractivité territoriale par la mise à l'honneur de la dimension durable .....	111
2. Une incitation à l'évitement de l'impôt.....	113
a) La typologie des stratégies d'évitement de l'impôt.....	113
b) Des stratégies encourageant l'adoption d'un comportement déloyal par le contribuable .....	117

**Chapitre 2 : La recherche de critères juridiques au service de l'économie dans l'appréciation de la concurrence fiscale étatique** ..... 120

**Section 1 : La compétitivité discutée des critères économiques** ..... 121

**§1 - Caractéristiques d'identification reconnues** ..... 121

A) Un comportement mobile des agents économiques.....	121
1. Un élément caractéristique de la concurrence fiscale étatique.....	121
a) La libre circulation des personnes .....	122
b) La libre circulation des capitaux .....	123
2. Une sélection dans la facilité de mobilité des contribuables.....	125
a) Les personnes physiques, laissés-pour-compte dans le jeu de la mobilité.....	125
b) Les personnes morales, détentrices d'une véritable influence dans leurs déplacements .....	126
B) L'exercice d'une pression fiscale sur les Etats .....	127
1. Une réactivité indispensable des Etats pour capter l'agent économique .....	127
a) La nécessité d'agir pour les Etats .....	127
b) L'offre d'avantages aux contribuables.....	128
2. La situation particulière des pays en développement.....	128
a) La nuisance de la concurrence fiscale étatique pour les pays en développement.....	128
b) La naissance d'une responsabilité étatique .....	129

**§2 - Les critères en devenir de la concurrence fiscale** ..... 130

A) Une nouvelle économie fondée sur le bien-être collectif .....	130
1. Les indicateurs économiques de la connaissance et de l'innovation .....	131
a) L'économie de la connaissance et de l'innovation.....	131
b) Une ouverture progressive à une nouvelle économie .....	131
2. Le bien-être collectif .....	133
a) Le sens du terme « bien-être collectif » .....	133

b) La nuance dans l'aptitude à faire l'objet d'un marché .....	135
B) Le bien-être collectif à l'origine d'une compétition entre deux conceptions d'Etats .....	136
1. L'Etat bienveillant, la quête du bien-être de ses résidents .....	136
a) L'hypothèse de parfaite mobilité des individus dans le modèle de Tiébout ..	136
b) L'hypothèse de parfaite mobilité du capital par Zodrow et Mieszkowski, Bucovetsky et Wilson.....	136
2. L'Etat Léviathan, d'un abus vers un compromis dans la maximisation des recettes fiscales.....	138
a) Le Léviathan : la recherche excessive du profit .....	138
b) La conciliation de deux modèles de concurrence fiscale par la consécration du Léviathan modéré.....	139
<i>Section 2 : L'appui de critères juridiques, complémentaires de l'insuffisance des critères neutres .....</i>	140
<b>§1 - Le taux d'imposition .....</b>	141
A) Les impôts sur le bénéfice et les revenus.....	141
1. L'impôt sur le bénéfice des sociétés, principal vecteur de la concurrence fiscale étatique.....	141
a) L'impôt sur les sociétés au sein de la zone UE .....	141
b) L'impôt sur les sociétés dans le monde.....	143
2. Le rôle secondaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans la concurrence fiscale étatique .....	148
a) Une pression fiscale différente selon les Etats dans le cadre de l'impôt sur le revenu .....	148
b) Le rôle peu important de l'impôt sur le revenu dans la concurrence fiscale étatique .....	150
B) Les impôts sur la production.....	151
1. Un impôt regroupant une multitude de taxes .....	151
a) La contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S).....	151
b) La contribution économique territoriale (CET) .....	152
2. Le poids excessif des impôts sur la production.....	153
a) Des conséquences nuisibles pour la compétitivité des entreprises françaises .....	153
b) La mise en oeuvre du Pacte productif pour un regain de compétitivité.....	155
<b>§2 - Les niches fiscales .....</b>	156
A) Les aides d'Etat et rulings.....	156
1. La qualification de mesures fiscales comme aides d'Etat.....	157
a) La détermination par le juge du sens de la notion d'aide d'Etat .....	157

b) L'appréciation confuse du caractère sélectif de la mesure.....	160
2. L'élargissement du périmètre des aides d'Etat aux rulings.....	164
a) Le rescrit fiscal ou tax ruling, une pratique au coeur de l'actualité .....	164
b) La remise en cause par le Tribunal de l'Union européenne de la méthodologie répressive de la Commission européenne.....	165
B) Les patent boxes.....	173
1. Un régime de taxation propre à la propriété intellectuelle .....	173
a) L'objectif de stimuler l'innovation.....	173
b) Une panoplie d'avantages en faveur des brevets .....	173
2. La réforme récente des mesures relatives aux patent boxes.....	175
a) L'accord sur l'approche du lien modifié des régimes de propriété intellectuelle .....	176
b) La réaction dynamique des Etats.....	177
 <b>TITRE 2 : L'opportunité de l'interventionnisme étatique dans l'encadrement de la concurrence fiscale étatique .....</b>	 183
<i>Chapitre 1 : Le risque d'utilisation de la concurrence fiscale étatique à des fins déloyales .....</i>	 185
<i>Section 1 : La recherche de loyauté.....</i>	185
<b>§1 - La notion de loyauté .....</b>	185
A) La genèse de la notion .....	186
1. Des fondements variés .....	186
a) Les sources de nature textuelle.....	186
b) Les fondements d'origine jurisprudentielle .....	187
2. Un vaste champ d'application.....	187
a) L'exigence de loyauté dans de nombreux domaines.....	187
b) Les déclinaisons du concept de loyauté .....	188
B) La signification de la notion .....	188
1. Le sens de la loyauté .....	188
a) La définition lexicale de la loyauté .....	189
b) Des divergences notables sur le concept de loyauté .....	189
2. La naissance d'obligations sanctionnables à la charge des Etats.....	190
a) La trilogie d'obligations à la charge des Etats .....	191
b) Les conséquences en cas de manquement étatique .....	192
<b>§2 - La loyauté : un principe cardinal des relations internationales pourtant nuancé .....</b>	194
A) L'affirmation du principe de loyauté comme base des échanges internationaux...	194

1. La loyauté dans l'ordre juridique européen.....	194
a) La perception de l'Union européenne comme une union d'Etats .....	194
b) L'origine du succès de l'Union européenne sur le plan international.....	195
2. La loyauté au niveau mondial .....	196
a) La solution face au silence de l'ordre juridique .....	196
b) Un apport positif sur la place d'un Etat dans la concurrence fiscale .....	196
B) La remise en cause du principe de loyauté .....	197
1. L'inefficacité du principe .....	197
a) Une substitution inutile .....	197
b) Un rajout sans intérêt .....	199
2. Un principe confus mis à l'écart .....	200
a) Une source d'insécurité juridique.....	201
b) Un abandon progressif de la notion par le juge administratif français .....	202
<b>Section 2 : Le fondement de l'utilisation de la concurrence fiscale à des fins déloyales...</b>	<b>202</b>
<b>§1 - Regards croisés sur l'établissement des facteurs à l'origine de la concurrence fiscale dommageable.....</b>	<b>203</b>
A) L'approche de l'OCDE.....	203
1. L'approche originelle .....	203
a) Les quatre facteurs essentiels .....	203
b) Les huit facteurs secondaires .....	205
2. L'approche postérieure à la refonte des travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables .....	208
a) Les cinq facteurs essentiels .....	208
b) Les cinq facteurs secondaires.....	209
B) L'approche de l'Union européenne .....	210
1. L'adoption d'un Code de conduite.....	210
a) Les mémoranda Monti et le Conseil ECOFIN .....	210
b) Le régime du Code de conduite .....	211
2. Les six facteurs.....	212
a) Le critère d'entrée .....	213
b) Les cinq facteurs secondaires.....	213
<b>§2 - Une tendance commune à la baisse malgré une différence d'appréciation des facteurs à l'origine de la concurrence fiscale dommageable.....</b>	<b>214</b>
A) L'appréciation variable des facteurs .....	214
1. Les trois étapes de l'OCDE.....	215
a) Le trio préliminaire nécessaire à l'examen des régimes fiscaux .....	215

b) L'obtention d'un résultat suite à l'examen des régimes fiscaux .....	216
2. Le travail en deux temps de l'Union européenne.....	218
a) Le critère d'entrée et les cinq facteurs auxiliaires .....	218
b) La nomination d'un Groupe Code de conduite .....	218
B) Une chute libre du chiffrage des régimes fiscaux préférentiels dommageables .....	219
1. Une diminution considérable du nombre de mesures fiscales dommageables selon l'OCDE .....	219
2. Une forte baisse constatée du nombre de mesures fiscales dommageables selon l'Union européenne.....	222

**Chapitre 2 : L'intérêt d'une appréhension juridique de la concurrence fiscale étatique .. 227**

**Section 1 : La coexistence de deux droits au sein de l'ordre juridique .....** 228

**§1 – Le droit souple, un instrument en passe de devenir l'outil privilégié face à la complexité du droit dur.....** 228

A) Le principe traditionnel du droit dur hiérarchisé sous forme pyramidale .....	228
1. Un droit classique ancré dans le système normatif du droit international .....	228
a) Une norme assortie d'une force obligatoire .....	229
b) L'existence d'une sanction en cas de non-respect .....	230
2. Les inconvénients du principe de droit dur .....	231
a) La création de la norme de droit dur : un processus complexe pour un résultat incertain .....	231
b) La complexité d'adaptation de la norme aux changements .....	233
B) Le détronement potentiel du droit dur par le droit souple .....	234
1. La prospérité de la soft law .....	234
a) Le droit doux, un droit dépourvu de force obligatoire .....	234
b) Le droit mou, un droit dépourvu de force contraignante .....	236
2. L'apparition progressive d'un nouveau mode de gouvernance .....	237
a) La construction utile du concept de soft law .....	237
b) La question de la qualification de la soft law en tant que droit.....	241

**§2 – La mise en exergue d'une juridicité atténuée la reléguant finalement au second plan .....** 243

A) Le droit souple, un outil complexe à l'efficacité limitée dans l'ordre fiscal .....	243
1. Une qualification ambiguë .....	243
a) L'appréhension différente du concept selon les auteurs .....	243
b) Un droit flou.....	245
2. Un recours restreint en droit.....	245
a) Le développement de la soft law dans plusieurs branches juridiques .....	246

b) L'inadaptation de ce mode de gouvernance au droit fiscal.....	247
B) Le droit souple, une menace pour l'unité du droit international.....	249
1. Un concept à la légitimité compromise.....	249
a) Une supervision nécessaire pour la mise en œuvre de la soft law .....	249
b) La mise en place d'un suivi pour une veiller à l'application de la soft law ...	250
2. Un risque d'insécurité juridique.....	251
a) Les coûts engendrés.....	251
b) Une efficacité nuancée .....	252
<b>Section 2 : L'articulation de deux modes de gouvernance complémentaires.....</b>	<b>253</b>
<b>§1 - Le présent du droit souple, élément indispensable au droit dur.....</b>	<b>253</b>
A) Le droit souple, source influente du droit normatif .....	253
1. La prise de conscience de l'ancrage international d'un engagement.....	253
a) Une source du droit international .....	253
b) Un moyen de donner de la valeur à une question .....	254
2. La production d'effets sur le droit normatif.....	255
a) La modulation de l'ordre juridique par le droit souple .....	255
b) L'abandon progressif de la hiérarchisation en faveur de la coordination .....	256
B) Le droit souple, outil d'interprétation du système normatif .....	257
1. Un élément de contextualisation du droit dur .....	257
a) La notion de contextualisation .....	257
b) L'exemple d'une ligne directrice de l'OCDE comme preuve d'importance de la soft law fiscale dans l'interprétation de la hard law fiscale.....	258
2. Un dispositif utile dans l'examen d'une norme de droit dur par le juge.....	259
a) Au niveau européen.....	259
b) Au niveau international .....	260
<b>§2 - Le devenir du droit souple, source d'interrogations dans sa conformité à la     théorie des sources .....</b>	<b>261</b>
A) Le débat autour de la détermination du droit souple comme source autonome du droit international.....	261
1. Une production alternative du droit .....	262
a) Une norme para-législative .....	262
b) Une norme péri-législative.....	263
2. L'absence d'existence principale en cas de divorce avec le droit dur .....	264
a) Un rôle pré-législatif .....	265
b) Un rôle post-législatif.....	266

B) La confirmation d'un processus de transposition du droit souple vers le droit dur en droit international.....	267
1. La consécration par absorption .....	267
a) Le mécanisme d'absorption.....	267
b) L'importance du rôle de la Commission européenne dans la réception des normes de soft law internationale .....	268
2. La consécration par engagement .....	269
a) La recherche d'un engagement clair de se conformer à l'énoncé de soft law .....	270
b) La duplication d'un modèle .....	271
<b>PARTIE 2 : LA LÉGITIMATION DE LA JURIDICISATION DE LA CONCURRENCE FISCALE ÉTATIQUE.....</b>	<b>277</b>
<b>TITRE 1 : Le contrôle juridique de la concurrence fiscale étatique .....</b>	<b>279</b>
<i>Chapitre 1 : Les moyens de contrôles extra-étatiques.....</i>	<i>281</i>
<i>Section 1 : Les actions complémentaires de l'Union européenne et de l'OCDE .....</i>	<i>281</i>
<b>§1 - Une intense activité politique des organisations à finalité économique dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable .....</b>	<b>281</b>
A) L'observation de rôles distincts .....	282
1. L'Union européenne à l'initiative de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable .....	282
a) L'adoption d'un Code de conduite aux fins d'élimination des mesures fiscales dommageables .....	282
b) L'établissement de directives pour satisfaire une volonté de transparence ...	284
2. L'OCDE en charge de l'encadrement de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable .....	286
a) Le projet BEPS .....	286
b) La norme commune d'échange d'informations .....	289
B) La poursuite de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable par la réponse de l'Union européenne .....	295
1. Les directives européennes sur la coopération administrative .....	295
a) De DAC à DAC 6 : Une actualisation inscrite dans la continuité des travaux sur l'échange automatique d'informations .....	295
b) DAC 7 et DAC 8 : une extension prochaine de l'échange automatique d'informations .....	304
2. La Directive ATAD.....	305
a) L'application à une entité seule.....	306
b) L'application à un groupe d'entités.....	308
<b>§2 - Bilan : un manque d'efficacité des moyens de contrôle actuels .....</b>	<b>309</b>

A) L'opération d'un changement de stratégie .....	309
1. L'opportunité d'une maîtrise coordonnée de la concurrence fiscale .....	309
a) L'échec de l'harmonisation .....	309
b) La nécessité d'une coordination.....	314
2. La réflexion sur d'autres instruments.....	316
a) Des outils de rassemblement des mesures existantes.....	316
b) Des dispositifs de remplacement ou de complémentarité avec les instruments en place ..	319
B) Le projet utopique d'une harmonisation fiscale européenne .....	323
1. Le projet cohérent et opportun de l'ACCIS .....	324
a) Une décennie pour un premier pas vers l'aboutissement du projet ACCIS... 324	
b) L'apport du projet ACCIS.....	325
2. Une relance ambitieuse mais dangereuse par une mise en œuvre bipartite de la Directive .....	327
a) La relance du projet ACCIS en réponse aux scandales fiscaux .....	327
b) Une implémentation en deux étapes discutée .....	328
<i>Section 2 : L'intérêt discuté de la clause de la nation la plus favorisée dans les conventions fiscales bilatérales .....</i>	<i>331</i>
<b>§1 - Une méthode ancienne de maîtrise de la concurrence entre les Etats .....</b>	<b>332</b>
A) L'usage largement répandu d'une clause historique .....	332
1. La consécration du dispositif dès le XIIe siècle.....	332
a) Une clause originellement conditionnelle .....	332
b) L'apparition fragile d'une inconditionnalité dans la clause.....	334
2. L'inscription progressive de la clause comme pilier du système commercial... 335	
a) L'émergence du traitement de la nation la plus favorisée dans un accord multilatéral.....	335
b) L'utilisation automatique entre les pays de l'Organisation mondiale du commerce .....	336
B) Un principe d'aspect opportun par l'instauration d'un pied d'égalité entre les Etats.....	337
1. L'abolition des régimes de faveur.....	337
a) La recherche d'une égalité .....	337
b) Le respect des principes généraux .....	337
2. Les exceptions majeures à l'application de la clause de la nation la plus favorisée .....	339
a) Les zones de libre-échange et aux unions douanières.....	339
b) Le système généralisé de préférences .....	341
<b>§2 - Le rôle limité de la clause de la nation la plus favorisée en matière fiscale .....</b>	<b>344</b>

A) La clause de la nation la plus favorisée régie par la règle ejusdem generis .....	344
1. L'exigence d'une similarité entre les points soulevés.....	344
a) Le même objet de la chose .....	344
b) La même catégorie de personnes ou de choses .....	345
2. La mise en lumière de ce principe par le juge.....	346
a) L'interprétation par les tribunaux nationaux .....	346
b) L'interprétation par les tribunaux internationaux .....	347
B) Une application limitée en fiscalité.....	351
1. L'application possible mais inhabituelle de la clause de la nation la plus favorisée dans les dialogues fiscaux interétatiques .....	351
a) Une timide avancée dans l'utilisation du traitement de la nation la plus favorisée en fiscalité .....	351
b) Le constat de l'absence majoritaire de la clause fiscale en matière fiscale ...	352
2. Le refus jurisprudentiel d'application du traité fiscal le plus favorable à un tiers à la convention fiscale .....	353
a) Le refus classique du juge européen.....	353
b) La position prévisible du juge interne.....	356
 <i>Chapitre 2 : Les moyens de contrôles intra-étatiques</i> .....	361
<i>Section 1: L'établissement de dispositions spécifiques aux affaires internationales</i> .....	361
<b>§1 - Les dispositifs de lutte contre les régimes nationaux fiscalement avantageux</b> .....	361
A) Les pays à fiscalité privilégiée de l'article 238 A du CGI.....	362
1. La notion de « régime fiscal privilégié » à la lecture de l'article 238 A du CGI.....	362
a) L'importance du taux d'imposition effectif des bénéficiaires dans l'identification d'un pays à fiscalité privilégiée .....	362
b) Un mécanisme de renversement de la charge de la preuve au profit de l'administration.....	363
2. Les apports récents de la jurisprudence dans la caractérisation d'un régime fiscal privilégié.....	365
a) Le cas de versement des sommes de source française sur un compte ouvert dans un établissement financier établi dans un pays à fiscalité privilégiée .....	366
b) Le cas de versement de versements d'intérêts intragroupe au profit d'une société de personnes étrangère .....	368
B) Les Etats et territoires non coopératifs de l'article 238-0 A du CGI .....	370
1. La qualification d'ETNC.....	370
a) L'identification d'un ETNC .....	371

b) L'existence de deux listes d'ETNC.....	371
2. L'intérêt dissuasif de la qualification d'ETNC dans la maîtrise de la concurrence fiscale.....	375
a) L'obligation d'une charge supplémentaire.....	375
b) L'impossibilité de bénéficier de dispositifs préférentiels .....	376
<b>§2 - Les dispositifs de lutte contre les délocalisations fiscales.....</b>	<b>377</b>
A) Les mesures fiscales concernant des délocalisations fiscales à l'encontre des personnes physiques.....	378
1. La gestion de portefeuille par l'intermédiaire de sociétés étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 123 bis) .....	378
a) Le principe d'assujettissement de certains revenus à l'impôt français .....	378
b) L'exclusion de la présomption de détention par la clause de sauvegarde.....	379
2. L'encaissement de revenus par l'intermédiaire d'une société fictive établie à l'étranger (CGI, art. 155 A).....	380
a) Le principe d'application de l'impôt français .....	381
b) L'installation d'un doute sur la compatibilité avec le droit de l'Union européenne.....	382
B) Les mesures fiscales concernant des délocalisations fiscales à l'encontre des personnes morales.....	383
1. Le contrôle des prix de transfert (CGI, art. 57).....	383
a) La subordination de la rectification du montant imposable à deux conditions .....	383
b) L'amélioration du contrôle par un renforcement de l'obligation documentaire .....	386
2. Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de sociétés ou établissements bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (CGI, art. 209 B) .....	388
a) La présomption d'interposition .....	388
b) L'exclusion de la présomption d'interposition par la clause de sauvegarde .....	389
<b>Section 2 : Les dispositions générales, une inflation législative au constat décevant.....</b>	<b>391</b>
<b>§1 - L'initiative offensive du législateur dans la multiplication de textes et de réformes .....</b>	<b>391</b>
A) Les dispositifs visant à lutter contre une pratique fiscale déloyale .....	391
1. La consécration d'un nouvel abus de droit pour contrer une pratique de fraude fiscale .....	391
a) L'abus de droit classique.....	391
b) Le mini-abus de droit centré sur le motif principalement fiscal .....	397
2. L'allègement de l'exit tax .....	399
a) L'ancien régime.....	399

b) La nouvelle génération portant sur les transferts abusifs de domicile fiscal .....	400
B) Les dispositifs à l'encontre de la personne à l'initiative d'une pratique fiscale déloyale .....	402
1. La recherche par l'Etat de l'identité du contribuable au comportement déloyal .....	403
a) L'entrée en action d'une police fiscale à compétence judiciaire.....	403
b) Le renforcement de l'exploration de données.....	404
2. L'obtention par un tiers de l'identité du contribuable au comportement déloyal .....	405
a) L'octroi d'une rémunération à l'aviseur fiscal .....	405
b) Le bénéfice d'une protection accordée à l'aviseur fiscal .....	407
<b>§2 - La complicité involontaire de l'Etat dans le résultat lacunaire des modifications apportées.....</b>	<b>408</b>
A) La création inexorable d'une inégalité .....	409
1. La méconnaissance inéluctable par l'Etat de principes fondamentaux.....	409
a) La violation du principe de légalité des délits et des peines .....	409
b) Le manquement au principe d'égalité devant la loi fiscale.....	410
2. L'apparition d'une asymétrie contestable de traitement entre les contribuables pour un résultat médiocre .....	412
a) Une réforme en faveur d'une minorité de contribuables .....	412
b) Une efficacité limitée en France .....	413
B) L'aboutissement inévitable à une ingérabilité .....	414
1. La limitation de la capacité d'action des moyens judiciaires.....	415
a) Le silence face au montant de la récompense en matière de délation fiscale.....	415
b) Un risque de guerre des polices .....	416
2. L'alourdissement des procédures .....	417
a) L'élaboration d'une procédure spécifique au sein de l'administration .....	417
b) L'articulation confuse entre les différents mécanismes anti-abus .....	418
<b>TITRE 2 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique.....</b>	<b>425</b>
<i>Chapitre 1 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre préventif .....</i>	<i>427</i>
<i>Section 1 : Le cantonnement de la concurrence fiscale étatique .....</i>	<i>427</i>
<b>§1 - La concurrence fiscale écartée par un système traditionnel français anti-hybride.....</b>	<b>428</b>
A) La notion de « dispositif anti-hybride ».....	428

1. Les éléments utilisés par les dispositifs hybrides.....	428
a) Les éléments relatifs aux entités.....	428
b) Les éléments relatifs aux instruments et aux transferts.....	429
2. Les effets recherchés des dispositifs hybrides.....	429
a) L'obtention d'une double déduction .....	429
b) L'aboutissement à un effet de déduction et d'absence d'inclusion.....	431
B) L'ancien système basé sur les asymétries entre les législations fiscales de deux pays de l'Union européenne en matière d'intérêts financiers .....	434
1. La codification du principe au sein du Code général des impôts.....	434
2. La question de la conformité du texte français avec le droit de l'Union européenne .....	435
<b>§2 - L'émergence récente d'un nouveau dispositif international favorisant l'éviction de la concurrence fiscale.....</b>	<b>436</b>
A) Le travail progressif autour d'une solution anti-hybride de l'Union européenne ..	437
1. La continuité de l'ancien dispositif .....	437
a) L'absence de conséquence de la directive ATAD 1 dans la prévention des produits hybrides .....	437
b) L'élaboration des bases du contexte hybride par la directive ATAD 2 .....	438
2. Un dispositif anti-hybride à la finalité résolue et étendue.....	439
a) Les règles de résolution face à l'utilisation de dispositifs hybrides .....	439
b) L'extension du champ d'application du dispositif anti-hybride .....	442
B) L'approche unifiée et la proposition GloBE de l'OCDE, une avancée dans la poursuite de la lutte anti-hybride .....	442
1. L'élaboration de solutions pour réduire les transferts de bénéficiaires .....	443
a) Une réaction nécessaire dans un contexte de la numérisation de l'économie .....	443
b) L'élaboration d'un ensemble de règles coordonnées autour d'une approche unique et d'un impôt minimal.....	445
2. Une évolution prometteuse de la lutte anti-hybride aux modalités d'application critiquées .....	448
a) Les chiffres encourageants de l'approche unifiée et de la proposition GloBE dans la prévention de la concurrence fiscale dommageable.....	448
b) Les piliers 1 et 2 à l'origine de polémiques .....	450
<b>Section 2 : La mise en œuvre difficile de mesures préventives de la concurrence fiscale étatique.....</b>	<b>457</b>
<b>§1 - La souveraineté des Etats, un frein à la prévention .....</b>	<b>457</b>
A) Souveraineté et puissance étatique .....	457
1. Le débat autour de la théorie classique de l'indissociabilité entre souveraineté de l'État et puissance de l'État.....	457

a) L'affirmation de la vision traditionnelle refusant toute séparation entre souveraineté et puissance étatique.....	458
b) La rupture avec la tradition juridique, fruit de la particularité de la langue française.....	459
2. L'inhabituelle remise en cause du rapport entre souveraineté de l'État et puissance de l'État.....	460
a) La dissociation fondée sur le degré .....	460
b) La dissociation basée sur la nature.....	461
B) Souveraineté et concurrence fiscale.....	464
1. Le principe de l'octroi de droits à un Etat souverain .....	464
a) La notion de souveraineté.....	464
b) Le libre exercice d'un pouvoir fiscal .....	466
2. Les contraintes inhérentes à la souveraineté dans le cadre de la concurrence fiscale étatique.....	467
a) L'exigence du respect de la non-ingérence dans l'exercice de la souveraineté étatique .....	467
b) La réévaluation nécessaire du lien entre le droit et la souveraineté.....	468
<b>§2 - L'unanimité fiscale des Etats, un blocage à toute évolution.....</b>	<b>469</b>
A) La taxe GAFA, la quête vaine de l'unanimité fiscale face aux géants du numérique .....	470
1. La nécessité d'une taxe sur les services numériques.....	470
a) L'ingéniosité fiscale des multinationales .....	470
b) L'échec d'un accord européen contre les géants du numérique .....	472
2. L'élaboration fragile d'une taxe en l'absence d'unanimité fiscale des Etats.....	475
a) L'adoption unilatérale et temporaire d'une taxe GAFA au niveau interne....	475
b) La profération de menaces par Washington.....	478
B) Le plan Next Generation EU, la nécessité de l'adaptation du système fiscal à la crise sanitaire.....	481
1. Un plan européen pour la relance des économies européennes .....	482
a) Un fonds de relance au caractère exceptionnel et novateur .....	482
b) Des avis mitigés autour de la mutualisation de la dette .....	485
2. L'accélération du questionnement autour de la levée de l'unanimité.....	489
a) Les moyens traditionnels contre le fardeau de l'unanimité.....	489
b) Une avancée forcée vers un fédéralisme fiscal européen.....	490
 <i>Chapitre 2 : La gestion du contentieux de la concurrence fiscale étatique à titre répressif.....</i>	 495
<i>Section 1 : Le recours limité à l'arbitrage en matière fiscale .....</i>	<i>496</i>

<b>§1 - La quête d'un mode de règlement pacifique des litiges en matière fiscale</b> .....	496
A) L'arbitrage, une alternative à la justice.....	497
1. Une justice privée aux vertus reconnues .....	497
a) La volonté de contourner l'institution judiciaire .....	497
b) Les mérites de l'arbitrage.....	498
2. Les différents types d'arbitrage.....	499
a) Une différence de niveau.....	499
b) Une différence dans les modalités d'organisation .....	500
B) La promotion de l'arbitrage du litige fiscal international par la pratique des Etats.....	501
1. Le recours à l'arbitrage prévu dans le cadre des conventions fiscales sous l'impulsion de l'OCDE .....	501
a) La modification du modèle de convention fiscale de l'OCDE .....	501
b) Le recours à l'arbitrage dans le cadre des conventions fiscales dynamisé par le projet BEPS .....	503
2. Un mode de résolution alternatif des conflits encouragé par l'Union européenne .....	505
<b>§2 - Les limites de l'arbitrage du litige fiscal</b> .....	506
A) L'ordre public fiscal, restriction à l'arbitrabilité du litige fiscal .....	506
1. Une notion aux contours flous .....	506
a) La tentative de définition de l'ordre public .....	507
b) Les deux types d'ordre public .....	511
2. L'incidence de l'ordre public sur l'arbitrabilité du litige fiscal.....	512
a) Une doctrine minoritaire en faveur de l'absence d'impact de l'ordre public sur l'arbitrabilité du litige fiscal .....	512
b) La majorité, partisane d'un effet de frein sur l'arbitrabilité du litige fiscal...	514
B) Le développement d'une autre forme d'arbitrage plus appropriée pour le droit fiscal.....	515
1. Un mécanisme américain largement répandu .....	515
a) Une forme d'arbitrage initialement réservée aux conflits nés du marché du talent sportif.....	516
b) L'extension progressive du mécanisme à d'autres domaines .....	517
2. L'ouverture de l'arbitrage de la dernière offre à la matière fiscale.....	518
a) Un intérêt réel dans cette pratique en fiscalité .....	518
b) Le caractère exceptionnel de la procédure d'arbitrage fiscal.....	518
<b>Section 2 : Le recours plus commun aux juridictions étatiques</b> .....	519
<b>§1 - La sanction du dumping fiscal</b> .....	520

A) Les critères de sanction du dumping .....	520
1. Un dommage causé par le dumping .....	520
a) Le rapprochement nuancé avec la notion de « préjudice » .....	520
b) L'exigence d'un caractère direct, personnel et certain.....	524
2. Une plainte de la victime.....	525
a) Le dépôt obligatoire d'une plainte anti-dumping .....	525
b) L'examen ultérieur de la plainte .....	526
B) L'exclusion de la fiscalité du champ d'application de l'Accord anti-dumping.....	527
1. Le rôle insignifiant du dommage et de la plainte dans la sanction du dumping fiscal .....	528
2. Le rôle prépondérant du critère dommageable dans la sanction du dumping fiscal .....	528
<b>§2 - La sanction, arme à l'efficacité incertaine contre la personne du contribuable déloyal .....</b>	<b>529</b>
A) La sanction en droit fiscal.....	529
1. Un renforcement progressif de la pénalisation de la déloyauté en matière fiscale .....	530
a) La dissemblance des termes « sanction » et « réparation ».....	530
b) Le cumul possible entre sanctions pénales et fiscales.....	531
2. Une avancée mitigée dans la pénalisation de la déloyauté en matière fiscale ...	533
a) Un travail de répression de la fraude fiscale facilité par la suppression du verrou de Bercy .....	533
b) Un travail de répression de l'évasion fiscale freiné par l'absence de référence légale.....	535
B) La recherche d'une sanction efficace à l'encontre du contribuable déloyal.....	537
1. L'efficacité en demi-teinte d'une sanction pécuniaire .....	538
a) La diversité des sanctions applicables à la déloyauté en matière fiscale .....	538
b) L'affaire Apple, une jurisprudence décevante .....	540
2. L'impact plus important de l'atteinte à la réputation du fraudeur.....	542
a) La technique de stigmatisation par la publicité de l'identité du fraudeur fiscal .....	542
b) La dignité préservée du fraudeur grâce à une justice négociée.....	544
CONCLUSION GÉNÉRALE .....	565
BIBLIOGRAPHIE .....	565
INDEX ALPHABÉTIQUE.....	679
ANNEXES .....	683
TABLE DES MATIÈRES .....	717

