

LA FISCALITÉ DURABLE

dans une perspective internationale

une étude réalisée par Alice Pirlot pour le CNCD-11.11.11
septembre 2020



CNCD

11.11.11

PRÉFACE

Arnaud Zacharie

Les politiques fiscales bénéficient d'un regain d'intérêt dans le contexte de l'Agenda 2030 des objectifs de développement durable adopté par les Nations Unies. La fiscalité est en effet susceptible de réduire les inégalités, de mobiliser des recettes publiques pour financer des investissements durables et d'inciter les acteurs économiques à adopter des modes de production et de consommation durables.

À ce jour, la fiscalité environnementale est restée embryonnaire, malgré les défis posés par le changement climatique et la destruction des écosystèmes. Une étude empirique de l'évolution de la fiscalité dans soixante-cinq pays industrialisés et émergents entre 1980 et 2007 démontre en outre que la mondialisation a eu pour effet d'augmenter la pression fiscale sur les classes moyennes et de réduire la taxation des plus hauts revenus et des profits des entreprises¹. La mobilité accrue des multinationales et des plus hauts revenus, favorisée par la mondialisation, a incité les gouvernements à les attirer par une fiscalité plus favorable. En contrepartie, les gouvernements ont taxé davantage les travailleurs à moyen revenu, qui sont moins mobiles². Cette injustice fiscale a exacerbé le ressentiment des « perdants de la mondialisation » qui a nourri le repli national-populiste³.

Alors que les politiques fiscales ont jusqu'ici été instaurées principalement à l'échelle nationale, de nombreuses contributions issues du monde académique, des organisations internationales, du monde politique ou des ONG proposent d'adopter des politiques fiscales internationales susceptibles de contribuer aux enjeux globaux posés par la mondialisation. Parmi ces propositions, on trouve en particulier l'idée d'une taxe mondiale ou européenne sur le carbone, les transactions financières et les grands patrimoines. Des

négociations ont en outre été entamées sous l'égide de l'OCDE pour réformer l'impôt sur les profits des sociétés en vue d'enrayer les stratégies d'optimisation fiscale des firmes transnationales qui érodent les bases fiscales des États.

Ces propositions sont par définition novatrices, voire utopiques, vu qu'aucun impôt mondial ou européen n'a encore jamais été instauré. Il existe néanmoins un *momentum* engendré par l'objectif de neutralité carbone, les conséquences démocratiques des inégalités et l'impact budgétaire du confinement. En particulier, le projet de Green Deal européen et la dette commune de 750 milliards d'euros contractée par l'Union européenne pour faire face à la crise du coronavirus relancent le débat des ressources propres pour rembourser la dette et financer des politiques communes de développement durable. Le Parlement européen a ainsi conditionné son accord sur le prochain budget européen à la mobilisation de recettes propres via l'instauration de taxes européennes.

C'est dans ce contexte que s'inscrit l'étude d'Alice Pirlot sur la fiscalité durable dans une perspective internationale. Le développement durable ne se limite pas à la dimension environnementale. Il prend également en compte les dimensions sociale, économique et institutionnelle. La fiscalité durable repose par ailleurs sur une variété d'instruments. C'est pourquoi il est crucial d'analyser finement les conséquences des différentes propositions de taxation internationale sur les différentes dimensions du développement durable.

L'étude d'Alice Pirlot démontre que les effets sur les différentes dimensions du développement durable varient sensiblement en fonction des taxes proposées et des modalités de leur mise en œuvre. Il est par conséquent impératif de



SOMMAIRE

prendre en compte toutes ces dimensions pour définir une fiscalité internationale juste et durable cohérente avec les objectifs de développement durable. Mal calibrée, une taxe carbone peut par exemple avoir des conséquences sociales néfastes, tout comme un impôt sur les grands patrimoines peut n'avoir aucun impact sur l'environnement. Dans le même esprit, une taxe sur les transactions financières peut être facilement contournée ou non – et donc mobiliser des recettes plus ou moins importantes – en fonction des modalités de sa mise en œuvre. Enfin, la réforme de l'impôt sur les profits des sociétés pose la question de la clé de répartition des recettes, en fonction par exemple du lieu de production ou de consommation.

L'étude d'Alice Pirlot démontre ainsi qu'il n'existe pas de « taxe miracle » susceptible de répondre automatiquement aux différentes dimensions du développement durable, mais une palette de politiques fiscales susceptibles de contribuer à la réalisation des objectifs de développement durable – à condition de les définir de manière cohérente et en complémentarité avec les autres politiques publiques, telles que les politiques budgétaires, réglementaires ou commerciales. Adapter la fiscalité aux enjeux de la mondialisation et du développement durable est certes une nécessité. Mais un tel chantier n'aboutira à des résultats efficaces que s'il repose sur une analyse suffisamment précise des multiples incidences de cette politique fiscale internationale sur les différentes dimensions du développement durable.

02 ÉDITO

04 INTRODUCTION

08 PARTIE 1 REVUE DE LITTÉRATURE ET MESURES EXISTANTES

09 1. Le financement durable du développement

10 2. Les quatre dimensions de la fiscalité durable

14 A. La perspective environnementale

15 B. La perspective sociale

17 C. La perspective économique

17 D. La perspective institutionnelle

18 3. Les instruments de la fiscalité durable

18 A. La fiscalité utilisée à des fins
réglementaires : taxes et incitants fiscaux

18 B. Les différents niveaux de la fiscalité
durable

22 C. Les limites à l'adoption d'une fiscalité
durable

24 PARTIE 2 ANALYSE DE RECOMMANDATIONS SPÉCIFIQUES ET ÉVALUATION CRITIQUE

27 1. Une taxe carbone à l'échelle mondiale ou une taxe carbone européenne accompagnée d'ajustements carbone aux frontières

32 2. Une taxe carbone sur le secteur de l'aviation

36 3. Une taxe mondiale sur le secteur de la finance

38 4. Une taxe mondiale sur les grands patrimoines

40 5. Une réforme profonde de l'impôt des sociétés

43 6. Une participation renforcée des pays en voie de développement dans les négociations fiscales

46 PARTIE 3 CONCLUSION

¹ Egger P. H., Nigai S. et Strecker N. M., *The Taxing Deed of Globalization*, ETH Zurich, avril 2016.

² Dagan T., *Re-Imagining Tax Justice in a Globalized World*, SSRN, 31 janvier 2020.

³ Zacharie A., *Mondialisation et national-populisme : la nouvelle grande transformation*, La Mulette/Le Bord de l'Eau, 2020



INTRODUCTION

La crise du COVID-19 interroge la manière dont nous vivons et organisons nos sociétés. Pour cette raison, elle a été décrite comme une « opportunité » pour repenser nos modes de fonctionnement, une « porte ouverte » sur un autre monde⁴. Cet élan d'optimisme dans un contexte de crise s'est également exprimé en matière fiscale, ce qui n'est guère étonnant vu le rôle clé de la fiscalité pour faire face au poids économique de la crise⁵. Des propositions ont été lancées, tant à l'échelle nationale qu'à l'échelle internationale⁶. À l'échelle de l'Union Européenne (UE), tant la Commission que le Parlement européen ont mis en avant l'importance de générer des fonds additionnels pour contribuer aux ressources propres de l'Union et faire face à la crise en vue de « réparer les dommages et préparer l'avenir pour la prochaine génération »⁷. À la lumière des défis posés par la pandémie ainsi que des défis existants, comme le changement climatique, plusieurs États membres, dont la France et les Pays-Bas, ont pointé l'importance d'analyser les interactions entre la fiscalité, le commerce international et le développement durable dans le contexte du Green Deal proposé par la Commission européenne⁸. À l'échelle internationale, le département pour les affaires fiscales du Fonds Monétaire International (IMF) a publié une note sur le rôle du verdissement de la fiscalité en période d'après-crise⁹. De plus, les Nations Unies et le Groupe de réflexion interinstitutions sur le financement du développement ont

mis en lumière l'importance d'une coopération mondiale, y compris en matière fiscale pour faire face aux défis mondiaux dont la crise du COVID-19 renforce l'ampleur¹⁰.

La crise serait-elle l'occasion de réformer le système fiscal afin de le rendre plus cohérent, progressif, redistributif, durable, résilient? Si tel est le cas, comment créer un système fiscal *international* durable? L'objectif de ce rapport est d'apporter des pistes pour répondre à cette question. L'idée est de réfléchir à une fiscalité pour « demain » en accord avec les objectifs de développement durable qui ont été reconnus à l'échelle internationale.

Cette question est cruciale car le système fiscal est un outil primordial au développement des États. D'abord, l'impôt génère des recettes qui permettent de *financer* le développement. Cet objectif est souvent considéré comme la finalité première de la fiscalité. Ce rôle budgétaire est d'autant plus important en temps de crise et d'après-crise. La pandémie du COVID-19 actuelle l'illustre : face au choc économique, les États ont été amenés à adopter une série de mesures de soutien qui alourdissent le poids de la dette publique¹¹. Cette situation doit être pensée dans la durée pour assurer la soutenabilité du système fiscal. De plus, au-delà de sa fonction budgétaire, la fiscalité permet de poursuivre des objectifs plus larges¹². La fiscalité peut être un outil redis-



tributif lorsqu'elle vise à une distribution des ressources plus homogène au sein de la population. Aussi, l'impôt peut être un instrument incitatif visant à influencer les comportements en accord avec l'agenda politique. Cela implique que la fiscalité peut contribuer à la définition du développement, par exemple en encourageant les comportements qui participent à un développement durable. Ainsi, le rapport sur

les réponses fiscales à la crise du COVID-19 publié par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) donne un aperçu des mesures qui peuvent être envisagées pour sortir de la crise en suggérant qu'il y a lieu de prendre en compte leur impact économique, environnemental et social¹³.

⁴ Arundhati Roy, *The pandemic is a portal*, Financial Times, 3 April 2020, disponible via <https://www.ft.com/content/10d8f5e8-74eb-11ea-95fe-fcd274e920ca> / ⁵ Martin Sandbu, *Seize the opportunity of COVID-19 to restructure taxes*, Financial Times, 11 May 2020, disponible via <https://www.ft.com/content/2c3cc564-8eac-11ea-a8ec-961a33ba80aa>; Jeffrey Owens, *Letter: Use the crisis to rethink how government raise tax revenue*, Financial Times, 13 May 2020, disponible via <https://www.ft.com/content/7ec55f93-a4b5-4625-8e04-212ed53308a2> / ⁶ Pour une analyse de ces propositions et du rôle de la fiscalité comme réponse à la crise, voy. Richard Collier, Alice Pirlot, John Vella, *Tax Policy and the COVID-19 Crisis* (2020) 48 Intertax (Issue 8/9), pp. 794-804. / ⁷ European Commission, Proposal for a Council Regulation establishing a European Union Recovery Instrument to support the recovery in the aftermath of the COVID-19 pandemic, Brussels, 28 May 2020, COM(2020) 441 final; European Parliament resolution of 15 May 2020 on the new multiannual financial framework, own resources and the recovery plan (2020/2631(RSP)), disponible via https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0124_EN.pdf; European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, 15 July 2020, COM(2020) 312 final. / ⁸ Non-paper from the Netherlands and France on trade, social economic effects and sustainable development, 15 May 2020, disponible via <https://nl.ambafrance.org/Non-paper-from-the-Netherlands-and-France-on-trade-social-economic-effects-and>. / ⁹ IMF, Greening the Recovery, Special Series on Fiscal Policies to Respond to COVID-19, 20 April 2020. / ¹⁰ Nations Unies, Conseil économique et social, Forum du Conseil économique et social sur le suivi du financement du développement, 20-23 avril 2020, Financement du développement durable, Note du Secrétaire général, E/FFDF/2020/2, notamment paras. 37-40. Voy. aussi UN, Inter-agency Task Force on Financing for Development, Financing for Sustainable Development Report 2020, disponible via: <https://developmentfinance.un.org> / ¹¹ Giovanni Dell'Ariccia, Paolo Mauro, Antonia Spilimbergo et Jeromin Zettelmeyer, *Une politique économique pour la guerre contre le COVID-19*, blog publié sur le site du Fonds Monétaire International, 1 avril 2020, disponible via: <https://www.imf.org/fr/News/Articles/2020/04/01/blog040120-economic-policies-for-the-covid-19-war>. / ¹² Reuven S. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation* (2006) 60(1) Tax Law Review, pp. 1-28. / ¹³ OECD, *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis : Strengthening Confidence and Resilience*, OECD 2020, disponible via: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6rakt0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis (voy. notamment pp. 34 – 35 et pp. 42 et 43 (avec les références sur la fraude fiscale)).

Il n'est toutefois pas simple de concilier les différentes fonctions du système fiscal. Ce rapport vise à mettre en lumière les effets multiples de la fiscalité afin d'attirer l'attention sur l'importance d'adopter un regard critique face à l'utilisation de l'instrument fiscal en vue de poursuivre des objectifs non-budgétaires. L'objectif de l'étude est double :

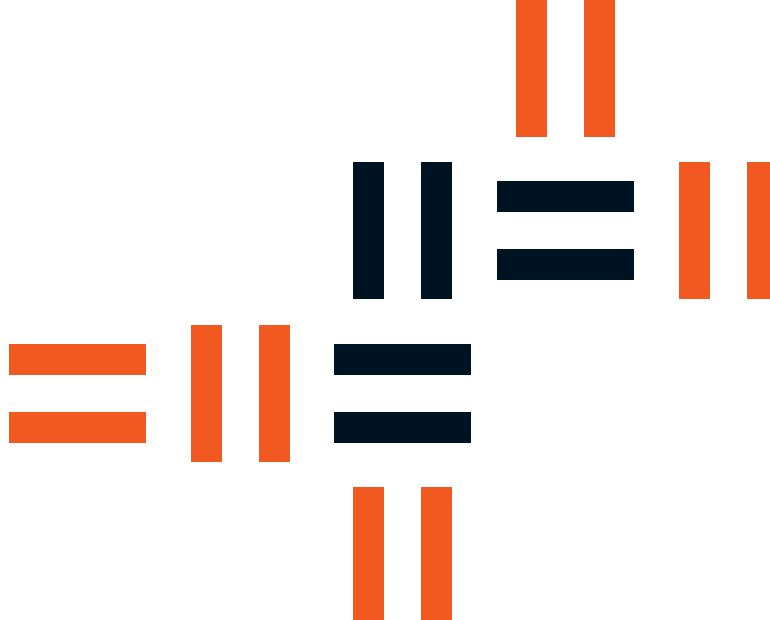
1. mettre en avant dans quelle mesure l'outil fiscal peut être un *frein* à la réalisation des objectifs de développement durable (comme, par exemple, les mesures fiscales qui incitent à l'utilisation de la voiture ou les mesures fiscales régressives qui touchent principalement les populations les plus pauvres);

2. attirer l'attention sur le rôle *positif* que la fiscalité peut jouer pour faciliter la réalisation des objectifs de développement durable.

L'approche méthodologique de ce rapport est principalement juridique. Toutefois, il est également fait référence à la littérature économique car les effets économiques des règles fiscales ont nécessairement un impact sur l'analyse du rôle potentiel de la fiscalité sur le développement durable. Dans bien des cas, il faut toutefois reconnaître qu'il reste difficile de déterminer avec précision l'incidence exacte des règles fiscales. Par « incidence fiscale », on fait référence à la personne qui subit le poids de l'impôt. Cette personne peut être la

personne qui a l'obligation juridique de payer l'impôt mais pas nécessairement. Ainsi, de nombreux impôts sont versés à l'État par des entreprises mais, en pratique, ce sont des individus qui supportent le poids économique de ces impôts. Dans le cas de l'impôt des sociétés, ces individus peuvent être des actionnaires, mais, dans certains cas, il peut également s'agir d'autres individus, par exemple les fournisseurs, les consommateurs ou les employés¹⁴. Les difficultés liées à l'identification de celles et ceux qui supportent effectivement le poids économique de l'impôt peuvent rendre le débat sur le caractère « juste » de la fiscalité plus compliqué qu'il n'y paraît à première vue.

Ce rapport est structuré en trois parties. La **première partie** vise à donner un aperçu de la littérature scientifique existante sur le sujet de la fiscalité durable à l'échelle internationale. Cette partie s'intéresse d'abord à la question du financement du développement durable à travers l'outil fiscal. Ensuite, la fiscalité durable est analysée à travers ses différentes dimensions, à savoir les dimensions environnementales, sociales, économiques et institutionnelles. L'approche est volontairement inclusive afin de prendre en compte le champ très large des objectifs du développement durable. L'étude ne se limite donc pas aux questions traditionnelles sur la fiscalité verte mais analyse également les effets du système fiscal en terme de « justice sociale ». Les développements récents en matière fiscale à l'échelle



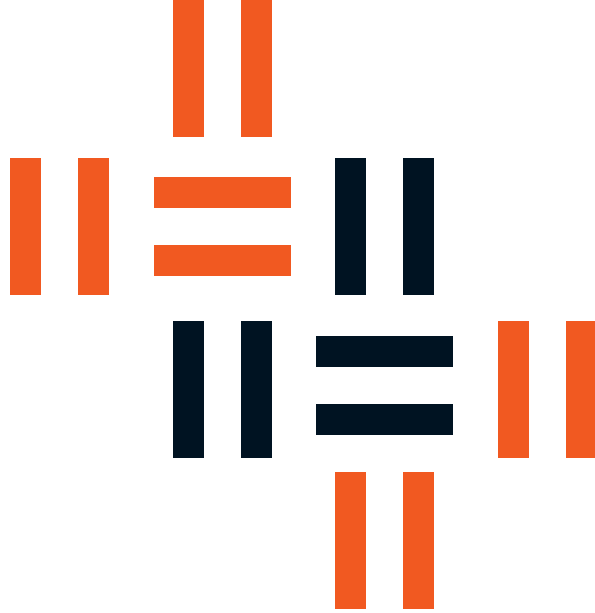
nationale, européenne et internationale montrent que la question de la « justice fiscale » est au cœur du discours politique. Toutefois, jusqu'à présent, les nombreuses propositions fiscales justifiées à la lumière de cet objectif d'équité ne semblent pas répondre à des préoccupations de redistribution des richesses. Le rapport aborde ce point de manière critique. Enfin, cette première partie donne un aperçu des instruments qui peuvent être utilisés à des fins de fiscalité durable. Ces instruments sont analysés à travers trois angles : leur nature (taxe ou incitant fiscal), les niveaux de pouvoirs compétents pour les adopter et les limites qui viennent freiner leur adoption.

La **deuxième partie** de l'étude pose des recommandations spécifiques en terme de durabilité en analysant une série de mesures concrètes souvent présentées en raison de leurs effets supposés positifs sur le développement durable. Chaque mesure est analysée à la lumière des effets directs et indirects de la fiscalité, principalement européenne et

internationale, sur le développement durable. L'objectif est de souligner les effets parfois pervers de certaines mesures fiscales qui, *a priori*, paraissent positives. Le développement durable est un concept large : cela implique que certaines mesures fiscales puissent avoir des effets positifs sur certains objectifs (notamment environnementaux) et négatifs sur d'autres objectifs (notamment sociaux). Par exemple, une taxe sur le carbone est généralement perçue comme positive à la lumière de ses effets positifs sur l'environnement mais critiquée pour ses effets potentiellement négatifs sur le plan social (en raison des effets régressifs de la taxe).

Enfin, la **troisième partie** conclut cette étude à l'aide de recommandations générales dans une perspective de cohérence du système fiscal avec les objectifs de développement durable.

¹⁴ Voy. James Mirrlees et al., *Taxing Corporate Income, Tax by Design* (OUP 2011), disponible via <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch17.pdf> (voy. notamment p. 408 et suivantes): "Different views about the appropriate form and level of company taxation tend to be shaped by different views about the extent to which it is borne by shareholders, workers, or consumers, particularly in open economies where much activity is conducted by multinational firms". Pour un exemple concret d'étude économique mettant en avant l'impact potentiel de la fiscalité des sociétés sur les salaires, voy. Clemens Fuest, Andreas Peichl & Sebastian Sieglöckh, *Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany* (2018) *The American Economic Review*, pp. 393-416. Voy. aussi le court blog suivant, par les mêmes auteurs, qui résume bien les différentes opinions qui divisent les économistes : Clemens Fuest, Andreas Peichl & Sebastian Sieglöckh, *The incidence of corporate taxation and its implications for tax progressivity* (2017) VOXeu, CEPR, disponible via : <https://voxeu.org/article/incidence-corporate-taxation-and-implications-tax-progressivity>



partie 1

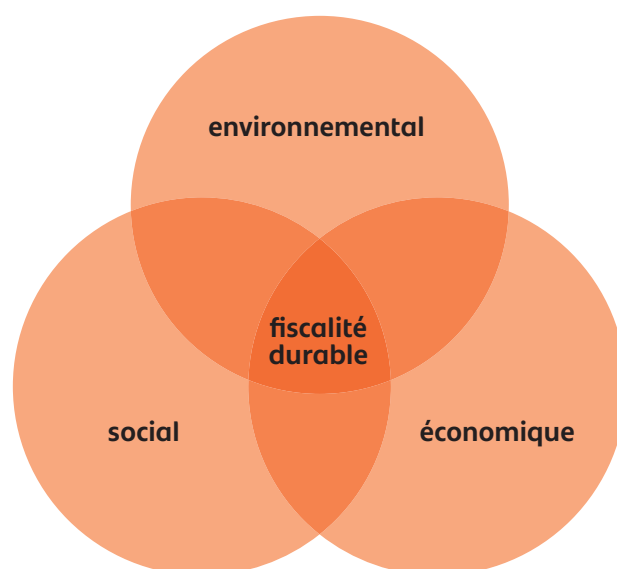
REVUE DE LITTÉRATURE ET MESURES EXISTANTES

Le concept de « fiscalité durable » suggère que la fiscalité puisse être utilisée à des fins de « développement durable ». En d'autres mots, l'outil fiscal est vu comme un levier de développement à trois niveaux : économique, social et environnemental. Bien qu'il ne soit pas toujours facile de concilier ces trois niveaux, la notion de « développement durable » met l'accent sur la nécessité d'assurer la durabilité de chacun de ces trois niveaux en les intégrant. Du point de vue des politiques fiscales, le concept de « fiscalité durable » implique dès lors d'identifier dans quelle mesure le système fiscal apporte son soutien à la réalisation d'objectifs économiques, de protection environnementale et de développement social.

Dès 2016, différentes organisations internationales ont explicitement reconnu le rôle crucial des systèmes fiscaux en vue d'atteindre les Objectifs de développement durable (ODD) de l'ONU, adoptés en 2015. Ainsi, en avril 2016, le Fonds monétaire international (FMI), l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) le Groupe de la Banque mondiale (GBM) et les Nations Unies (ONU) ont créé la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales afin d'apporter leur soutien à la mise en place de politiques fiscales aptes à générer des recettes suffisantes pour financer le développement¹⁵. La première conférence mondiale de la Plateforme a eu lieu à New York en février 2018 avec pour thème « la fiscalité et les objectifs de développement

durable »¹⁶. Les orateurs ont analysé de multiples thématiques, y compris : la question de la mobilisation des ressources en vue du financement des objectifs de développement durable ; le rôle de soutien que peut jouer la fiscalité en terme de croissance économique, investissement et commerce durable ; les dimensions sociales des politiques fiscales (en terme d'inégalité et de genre, de pauvreté, de santé et de développement humain) et la question de la capacité et de la coopération fiscale.

Ces thématiques démontrent la reconnaissance des liens qui existent entre le droit fiscal et les 17 ODD. Dans la littérature scientifique, ces liens ont aussi été analysés sous différents angles¹⁷. Tout d'abord, certains auteur·e·s se sont intéressé·e·s aux critères qui permettent de s'assurer que le système fiscal génère des revenus de manière durable (**section 1**). D'autres auteur·e·s ont proposé d'analyser les interactions entre la fiscalité et les ODD sous l'angle des différentes dimensions du développement durable, en prenant en compte les effets positifs que la fiscalité peut avoir sur l'économie, l'environnement et la justice sociale (**section 2**). Ces différentes approches de la fiscalité durable peuvent être analysées tant à l'échelle locale et nationale qu'à l'échelle régionale (par exemple, européenne) et internationale étant donné que le système fiscal s'applique à ces différents niveaux (**section 3**).

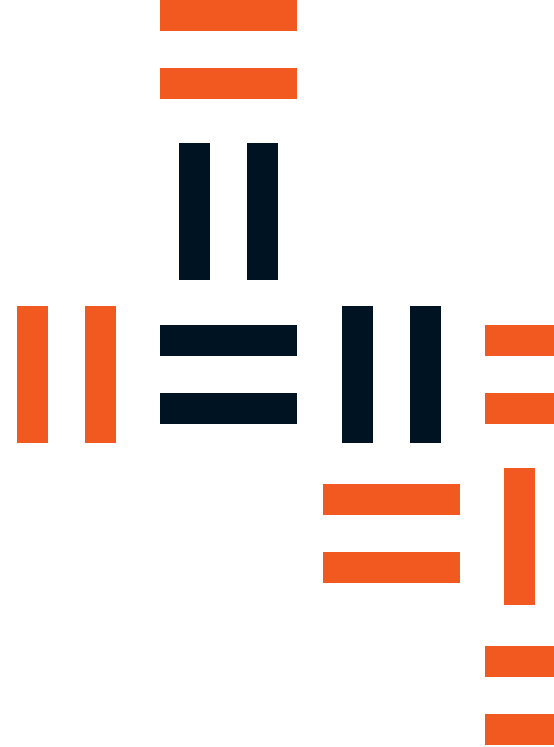


1. LE FINANCEMENT DURABLE DU DÉVELOPPEMENT

La soutenabilité des systèmes fiscaux est cruciale si l'on souhaite s'assurer que les revenus générés par l'impôt seront suffisants pour financer les services publics et le développement de manière durable¹⁸. Alors que le développement dans les régions du Sud a longtemps été financé par des sources externes, l'ONU reconnaît maintenant l'importance d'un financement propre aux pays en développement par le biais de l'impôt¹⁹. Cela implique de revoir

les mécanismes de droit fiscal international qui réduisent les recettes générées dans les pays en voie de développement. Ainsi, dans le cadre du Programme d'action d'Addis-Abeba sur le financement du développement, il a par exemple été recommandé aux pays de ne pas exiger l'exemption des impôts, notamment les droits de douane et la taxe sur la valeur ajoutée, sur les biens et services fournis de gouvernement à gouvernement²⁰.

¹⁵ OCDE, La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales, disponible sur le site web de l'OCDE : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/plateforme-de-collaboration-sur-les-questions-fiscales.htm> (consulté le 19 mars 2020). Voy. aussi la page web suivante : <https://www.tax-platform.org/> ¹⁶ Toutes les informations relatives à cette conférence se trouvent sur le site de la banque mondiale. Voy. le lien suivant : <https://www.worldbank.org/en/events/2017/06/06/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax> (consulté le 19 mars 2020). Voy. aussi IMF, OECD, UN, World Bank Group, *Taxation & SDGs. First Global Conference of the Platform for Collaboration on tax*, Conference Report, 14-16 February 2018. ¹⁷ Pour un aperçu détaillé de la littérature, voy. Alice Pirlot, *A Legal Analysis of the Mutual Interactions between the UN Sustainable Development Goals (SDGs) & Taxation*, in: Cécile Brokelind & Servaas van Thiel (eds.), *Tax Sustainability in the EU and International Context* (IBFD 2020), pp. 87-110. Voy. aussi Riina Pilke & Pekka Räsänen, *Practicing or Preaching? Linking Taxation and Sustainable Development in EU Foreign Policy* (2018) 23(2) *European Foreign Affairs Review* 203-222, en particulier p. 205: "The SDGs are evidently not tax goals per se, but they frame a vision of the 'world we want', in which taxation is among the available instruments to achieve it. While there is no unilateral agreement as to how pairing up taxation and the SDGs should be done or the success of it measured, the importance of it is recognized, and the international community works towards blocking loopholes in taxation". ¹⁸ Sur cette question, voy. Craig Burnside (ed.), *Fiscal Sustainability in Theory and Practice. A Handbook* (2005) The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank; Nigel Chalk & Richard Hemming, "Assessing Fiscal Sustainability in Theory and Practice" (2000) IMF Working Paper; Jonathan Barry Forman & Roberta F. Mann, *Borrowing from Millennials to Pay Boomers: Can Tax Policy Create Sustainable Intergenerational Equity* (2020) 36(3) *Georgia State University Law Review* 799-843. ¹⁹ United Nations General Assembly, Resolution adopted on 25 September 2015, 21 October 2015, A/RES/70/1, para. 17.1, p. 26. Voy. aussi United Nations General Assembly, Resolution 55/2. United Nations Millennium Declaration, 18 September 2000, A/RES/55/2; United Nations General Assembly, Resolution 65/1. Keeping the promise: united to achieve the Millennium Development Goals, 19 October 2010, A/RES/65/1, para. 78; OECD, *The OECD and the Millennium Development Goals*, disponible via <https://www.oecd.org/dac/mdg.htm>; UNDP, *What will it take to achieve the Millennium Development Goals? An International Assessment* (2010), disponible via <https://www.unisdr.org/files/14365UNDPMdgs.pdf>, at p. 5; Voy. aussi UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *The role of taxation and domestic resource mobilization in the implementation of the Sustainable Development Goals*, 3 October 2018, E/C.18/2018/CRP.19. ²⁰ UN, General Assembly, Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda), A/RES/ 69/313, adopted on 27 July 2015 (en particulier le paragraphe 58). Voy. aussi Olivier De Schutter, Special report, The international dimensions of the right to development: a fresh start towards improving accountability, Human Rights Council, Working Group on the Right to Development, Nineteenth session, 23 – 27 April 2018, A/HRC/WG.2/19/CRP.1, paragraphes 74-78. Sur le rôle de la fiscalité pour les pays en voie de développement dans le contexte des ODD, voy. Cathal Long, & Mark Miller, *Taxation and the Sustainable Development Goals. Do good things come to those who tax more?*, 2017 Overseas Development Institute, disponible via <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/resource-documents/11695.pdf>.



Différents facteurs entrent en jeu pour analyser la soutenabilité du système fiscal²¹.

Premièrement, la soutenabilité du système est intrinsèquement liée à la capacité de l'État de ne pas s'endetter de manière excessive car le poids de la dette contractée aujourd'hui pourrait avoir un effet économique négatif sur les générations futures.

Deuxièmement, la soutenabilité du système fiscal peut être influencée par les changements technologiques, économiques et sociaux qui caractérisent nos sociétés, notamment le vieillissement de la population, l'utilisation croissante des nouvelles technologies, la modification des habitudes en terme de transport. Par exemple, le vieillissement de la population pourrait impliquer une diminution des recettes fiscales en raison d'une réduction de la population active et, dès lors, des revenus professionnels qui sont imposés à l'impôt des personnes physiques. Parallèlement, ce phénomène pourrait mener à une augmentation des dépenses afin de financer les services nécessaires au bien-être des populations vieillissantes (notamment en terme de soins de santé).

Troisièmement, au-delà de ces facteurs « externes » au système fiscal, d'autres facteurs liés au système fiscal lui-même peuvent en influencer la soutenabilité. La soutenabilité du système peut être mise à mal en cas d'incapacité de l'administration fiscale et du système judiciaire à contrôler et sanctionner la fraude fiscale²². Pour cette raison, la lutte contre la corruption et la fraude est un préliminaire important à l'établissement d'un système fiscal robuste²³. De plus, un système fiscal qui n'est pas adapté aux réalités du terrain sera inefficace et ne permettra pas de générer les recettes escomptées. Par exemple, il est impératif que le système fiscal prenne en compte l'existence d'une économie informelle ainsi que les moyens réduits dont bénéficie l'administration fiscale dans certains pays du Sud. Enfin, il y a lieu d'évaluer

l'impact budgétaire des réformes fiscales envisagées afin de ne pas mettre en péril le financement du développement sur le long terme. Des politiques fiscales qui génèrent trop peu de recettes aujourd'hui pourraient en effet avoir un impact négatif dans les années à venir.

Toutefois, en cas de situations exceptionnelles, les économistes appellent à interpréter la règle de la soutenabilité budgétaire de manière flexible. Ainsi, dans certains cas, des dépenses fiscales qui – dans des conditions normales – auraient été considérées comme excessives, peuvent être jugées nécessaires et raisonnables. Un exemple récent est la crise sanitaire du COVID-19 qui a amené de nombreux économistes à se prononcer en faveur d'une utilisation du système fiscal pour répondre aux effets néfastes de cette crise sur l'économie. Dans ce cas concret, il y a lieu d'établir une liste des priorités : « ralentir la transmission du virus est jugée primordiale même si, sur le court terme, cela peut mener à des coûts fiscaux et économiques sans précédent »²⁴. L'OCDE a également publié des recommandations fiscales plus spécifiques allant dans le sens de mesures fiscales de soutien à la crise économique générée par la crise sanitaire²⁵. Il faut toutefois noter que les pays en voie de développement ne bénéficient pas de la même marge de manœuvre pour réagir à la crise que les pays développés. En effet, ces pays, qui disposent de systèmes de santé plus fragiles, bénéficient de ressources économiques beaucoup plus réduites. Cela limite leur possibilité de réagir à la crise de la même manière que les pays développés qui peuvent rapidement libérer des fonds pour soutenir leur économie²⁶.

2. LES QUATRE DIMENSIONS DE LA FISCALITÉ DURABLE

De nombreux·euses auteur·e-s utilisent les termes «fiscalité durable» pour faire référence à un système fiscal durable du point de vue de trois perspectives, à savoir la perspective environnementale, la perspective sociale et la perspective économique²⁷. Ces trois dimensions sont celles qui ont été définies dans le rapport publié par la Commission Brundtland en 1987 : les dimensions environnementales, sociales et économiques.

Parfois, certain·e-s auteur·e-s ajoutent une perspective institutionnelle à leur analyse (section D). Pour ces auteur·e-s, il n'est pas suffisant de définir la fiscalité durable par référence aux trois dimensions traditionnelles du développement durable car des institutions stables et efficaces sont nécessaires pour rendre le système fiscal durable en pratique. Selon cette approche, un système fiscal ne peut alors être qualifié de durable que s'il répond à des exigences en terme environnemental, social, économique et institutionnel. C'est sur cette base que Danušė Nerudová et ses co-auteur·e-s ont élaboré un modèle économique afin de déterminer l'index de durabilité des systèmes fiscaux en Europe («tax sustainability index») ²⁸. Cet index est basé sur une approche multidimensionnelle qui met l'accent sur l'impact social, environnemental, économique et institutionnel du système fiscal.

Selon ces auteur·e-s, un système fiscal durable est un «système fiscal qui contribue à la durabilité des piliers de base d'un pays en vue de rencontrer les besoins des générations actuelles sans compromettre les besoins des générations futures»²⁹. Cette définition «positive» met l'accent sur les effets bénéfiques du système fiscal sur le développement durable. Ces effets peuvent être de deux ordres : soit direct, lorsque le système fiscal encourage à l'adoption de comportements durables ; soit indirect, lorsque le système fiscal permet de financer des projets durables. S'agissant de l'effet indirect, il n'est pas toujours possible de s'assurer légalement de l'affectation des recettes du système fiscal à des projets durables en raison du principe constitutionnel de «non-affectation»³⁰. Selon ce principe, on ne peut lier les recettes générées par un impôt à un objectif budgétaire spécifique. Cela implique que les propositions politiques qui promettent d'utiliser les recettes de certains impôts pour financer certains objectifs spécifiques relèvent souvent de l'effet d'annonce. Ce n'est qu'a posteriori qu'on peut véritablement vérifier si les recettes générées par la fiscalité sont utilisées dans une perspective de développement durable.

²¹ Voy. European Commission, *Tax policies in the European Union. 2020 Survey*, disponible sur : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf (consulté le 20 mars 2020).

²² Robert Bird & Karie Davis-Nozemack, *Tax Avoidance as a Sustainability Problem* (2018) 151 *Journal of Business Ethics*, pp. 1009-102; Rita de la Feria, *Tax Fraud and Selective Law Enforcement* (2020) 47(2) *Journal of Law and Society* pp. 240-270. ²³ Voy. les conclusions de Rita de la Feria, *op. cit.* ²⁴ Traduction d'une partie de la lettre rédigée par le Professeur W. Kopczuk et co-signée par de nombreux·euses économistes, disponible sur <http://www.columbia.edu/~wk2110/Corona/Statement.html> (Economists' Statement on Support for Jobs and Businesses in Response to the Coronavirus Pandemic, 22 March 2020). Voy. aussi, Chicago Booth, IGM Forum, *Policy for the COVID-19 Crisis*, Survey, March 27th, 2020, disponible via : <http://www.igmchicago.org/surveys/policy-for-the-covid-19-crisis/> ²⁵ OECD, *Emergency tax policy responses to the Covid-19 pandemic*, 20 mars 2020, document publié sous la responsabilité du secrétaire général de l'OCDE, disponible via : https://oecd.dam-broadcast.com/pm_7379_119_119695-dj2g5d5oun.pdf. Voy. aussi, Pascal Saint-Amans, *Tax in the time of COVID-19*, The Forum Network, 23 March 2020, disponible sur <https://www.oecd-forum.org/amp/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19> ²⁶ Voy. les références aux pays en développement dans le rapport publié par l'OCDE sur les réponses à la crise COVID-19: OECD, *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience, Tackling Coronavirus (COVID-19)*, disponible via : https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-06raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis.

²⁷ Voy. notamment Margit Schratzenstaller, *Sustainable tax policy. Concepts and indicators beyond the tax ratio* (2015) 5(141) *Revue de l'OFCE*, pp. 57-77; Walter R. Stahel, *Policy for material efficiency – sustainable taxation as a departure from the throwaway society*, (2013) 371(1986) *Philosophical Transactions of the Royal Society of London: Mathematical, Physical and Engineering Sciences*; Ulrike Spanenberg, Ann Mumford, Steven Daly, *Navigating taxation towards sustainability*, Fairtax Working Paper Series No. 16, 2018. ²⁸ Danušė Nerudová, David Hampel, Jitka Janová, Marian Dobranschi & Petr Rozmahel, *Tax System Sustainability Evaluation: A Model for EU Countries* (2019) *Intereconomics* pp. 138-141. ²⁹ *Ibid.*, p. 139 (traduction libre). ³⁰ Voy. Article 174 de la Constitution belge sur l'unicité du budget.



LE CONCEPT DE DÉVELOPPEMENT DURABLE AU NIVEAU ONUSIEN : BREF RAPPEL HISTORIQUE

En 1972, la Déclaration de Stockholm énonce 26 grands principes, dont certains font écho de manière implicite aux principes qui seront adoptés par la suite sous le concept de « développement durable »³¹.

En 1980, l'ONU établit une Commission sur le développement et l'environnement avec pour tâche de définir un agenda planétaire. La Commission, présidée par Madame Gro Harlem Brundtland, compile ses recommandations dans un rapport intitulé « Notre avenir à tous » (« Our Common Future »), adopté par le Conseil d'administration du Programme des Nations Unies pour l'environnement en 1987³². Le concept de développement durable y est défini de manière optimiste. Selon la Commission Brundtland, « Le genre humain a parfaitement les moyens d'assumer un développement durable, de répondre aux besoins du présent sans compromettre la possibilité pour les générations à venir de satisfaire les leurs. La notion de développement durable implique certes des limites. Il ne s'agit pourtant pas de limites absolues mais de celles qu'impose l'état actuel de nos techniques et l'organisation sociale et la capacité de la biosphère de supporter les effets de l'activité de l'homme. Mais nous sommes capables d'améliorer nos techniques et notre organisation sociale de manière à ouvrir la voie à une nouvelle ère de croissance économique. La Commission estime que la pauvreté généralisée n'est pas une fatalité. Or la misère est un mal en soi et le développement durable signifie la satisfaction des besoins élémentaires de tous et pour chacun la possibilité d'aspirer à une vie meilleure. Un monde qui permet la pauvreté endémique sera toujours sujet aux catastrophes écologiques et autres »³³.

En 1992 a lieu le Sommet de la Terre à Rio qui mène à la déclaration sur l'environnement et le développement qui comprend 27 principes non contraignants dont de nombreux reconnaissent l'importance du développement durable pour les êtres humains. Aussi, le Sommet de Rio permet l'adoption d'un programme reprenant les priorités de l'ONU en matière de développement durable. Ce programme, décrit comme un partenariat mondial pour le développement durable, est appelé « Agenda 21 »³⁴.

En 2000, la Déclaration du millénaire de l'ONU est adoptée : elle comprend 8 grands objectifs – les « Objectifs du millénaire pour le développement » (« OMD ») dont la protection de notre environnement commun, l'élimination de la pauvreté, la promotion de l'égalité des sexes, la protection des groupes vulnérables et l'accès à l'éducation³⁵. Cette même année, le Pacte mondial des Nations Unies dont l'objectif de promouvoir la « responsabilité sociétale des entreprises » est adopté³⁶. En 2002, le sommet mondial sur le développement durable a lieu à Johannesburg et vise à assurer l'application de l'Agenda 21. En 2012, a lieu la conférence des Nations Unies sur le développement durable, communément appelé le sommet « Rio+20 », qui amène les États à répéter leur engagement en faveur des objectifs énoncés dans l'Agenda 21³⁷. En 2015, un nouvel agenda, « Agenda 2030 » est défini, incluant les 17 « Objectifs de Développement Durable » (« ODD »)³⁸.

Il y a un débat sur le caractère juridique de ces différents documents. De manière générale, on s'accorde pour dire qu'il s'agit principalement de recommandations qui ne forment pas d'obligations positives sur le plan juridique³⁹.

³¹ Declaration of the United Nations Conference on the Human Environment, 5 to 6 June 1972, having considered the need for a common outlook and for common principles to inspire and guide the peoples of the world in the preservation and enhancement of the human environment.

³² ONU, Assemblée générale, Rapport de la Commission mondiale pour l'environnement et le développement, Note du Secrétaire général, 4 août 1987, A/42/427, disponible via <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N87/184/68/pdf/N8718468.pdf?OpenElement>. / ³³ *Ibid.*, para. 27 du rapport. / ³⁴ Voy. le site web suivant : <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf> / ³⁵ Résolution 55/2 adoptée par l'Assemblée Générale de l'ONU, *op. cit.* / ³⁶ Voy. le site web suivant <https://www.unglobalcompact.org/> / ³⁷ United Nations General Assembly, resolution adopted by the General Assembly on 27 July 2012, The future we want, A/RES/66/288. / ³⁸ United Nations General Assembly, Resolution adopted on 25 September 2015, 21 October 2015, A/RES/70/1. / ³⁹ Pour une analyse très détaillée et critique de la question, voy. Virginie Barral, *Le développement durable en droit international. Essai sur les incidences juridiques d'une norme évolutive* (Larcier 2016).

Nerudová et ses co-auteur·e·s définissent aussi la fiscalité durable de manière « négative » par référence à « l'ensemble de mesures fiscales qui n'impactent pas négativement les comportements durables des agents économiques, tels que définis par le rapport Brundtland sur le développement durable »⁴⁰. Dans ce cas, un système fiscal durable est un système fiscal qui est pensé sur le long terme (et non pas de manière « court-termiste ») et qui n'a pas d'effets allant à l'encontre du développement durable. À nouveau, ces effets peuvent être de deux ordres : soit le système fiscal génère des recettes qui sont utilisées pour financer des projets qui vont à l'encontre des objectifs du développement durable (effet indirect) ; soit le système fiscal, en tant que tel, contient des règles qui poussent à des comportements contraires à ces objectifs (effet direct). Cet effet direct négatif est le reflet des incohérences qui existent au sein du système fiscal. Un exemple concret d'incohérence concerne la taxation des produits énergétiques et de l'électricité au

sein de l'Union européenne. Comme l'ont pointé de nombreux·euses auteur·e·s, les dispositions de la directive sur la fiscalité de l'énergie ne sont pas alignées sur la politique climatique de l'Union européenne⁴¹. De la même manière, il y a lieu de s'interroger sur les avantages fiscaux qui favorisent des comportements irrécyclables avec les ODD, comme par exemple les régimes favorables aux voitures de société qui semblent difficilement réconciliables avec les objectifs liés au développement de ville durable et à la lutte contre le changement climatique⁴². Analyser le système fiscal de manière critique afin de mettre le doigt sur toutes les incohérences qui le caractérisent est la première étape essentielle à l'établissement d'un véritable système fiscal durable.

La suite de cette section analyse les trois dimensions traditionnelles de la fiscalité durable, à savoir la dimension environnementale (A), sociale (B), économique (c), tout en se penchant sur la dimension institutionnelle (D).

SYSTÈME FISCAL DURABLE (reposant sur des institutions démocratiques robustes)

Effets	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique
Définition positive	Effets positifs	Effets positifs	Effets positifs
Définition négative	Pas d'effets négatifs	Pas d'effets négatifs	Pas d'effets négatifs

⁴⁰ Danuš Nerudová, et al., p. 139 (traduction libre). / ⁴¹ Une analyse détaillée de cette question a été réalisée dans l'article suivant : Alice Pirlot, *Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation*, in : C. HJI Panayi, W. Haslehner, E. Traversa (eds.), *Research Handbook in European Union Taxation Law* (EE 2020), pp. 359-388. À ce propos, voy. European Commission, Commission Staff Working Document, Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Brussels, 11 September 2019, SWD(2019) 329 final. / ⁴² Benoît Laine & Alex Van Steenbergen, *The fiscal treatment of company cars in Belgium: effects on car demand, travel behaviour and external costs*, 2016, Federal Planning Bureau Working Paper 3-16, disponible via https://www.plan.be/uploaded/documents/201602241450170.WP_1603_11205_ack.pdf, Commission européenne, L'examen de la mise en œuvre de la politique environnementale 2019, Rapport par pays – Belgique, Document de travail de la Commission, Bruxelles, 4 avril 2019, SWD(2019) 112 final, disponible via https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_be_fr.pdf, en particulier p. 39. Le document suivant comprend des conclusions similaires : European Commission, Commission Staff Working Document, Country Report Belgium 2020, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Central Bank and the Eurogroup, Brussels, 26 February 2020, SWD(2020) 500 final.

A. La perspective environnementale

La perspective environnementale fait généralement écho à l'utilisation de la fiscalité comme outil de soutien aux politiques environnementales classiques. La fiscalité peut réaliser cet objectif de soutien de deux manières. D'abord, d'une manière indirecte, lorsque les recettes générées par le système fiscal – quel que soit le type de taxe sur lequel il est basé – sont utilisées afin de porter des projets destinés à protéger l'environnement. Ensuite, de manière directe, lorsque l'outil fiscal, en tant que tel, devient un instrument environnemental. On parle alors de « fiscalité verte » ou de « fiscalité environnementale ». Dans ce cas, la fiscalité n'a pas à proprement parler pour objectif de générer des

revenus. Dans une certaine mesure, on pourrait même considérer que l'objectif ultime de la fiscalité environnementale est de disparaître. En effet, si le but est de décourager les comportements polluants en augmentant le coût des activités polluantes, l'objectif ultime de la taxe environnementale sera atteint une fois que ces comportements auront disparus. Dès lors, la taxe environnementale ne générera plus aucun revenu et perdra sa raison d'être. Bien entendu, il existe de nombreux comportements polluants qui ne sont pas amenés à disparaître de sitôt. Dans ce cas, on peut postuler que la taxe environnementale continuera à générer des revenus sur le long terme.

Notez que les termes de « fiscalité verte » ou « fiscalité environnementale » restent assez vagues et doivent être interprétés de manière prudente⁴³. Un impôt peut être qualifié d'environnemental soit parce qu'il a été conçu à des fins environnementales (définition subjective) soit parce qu'il s'applique sur des substances ou des activités polluantes (définition objective). Aucune de ces définitions ne garantit que l'impôt va permettre véritablement d'atteindre des objectifs environnementaux.

La définition subjective peut être utilisée à des fins de *greenwashing*. Par exemple, un impôt fiscal pourrait être qualifié de « vert » pour faciliter son acceptation par la population alors qu'en réalité son seul but est de générer des recettes au profit de l'État. De la même manière, une mesure fiscale pourrait être qualifiée de mesure fiscale « environnementale » pour justifier le refus d'adopter d'autres types de mesures environnementales non fiscales.

La définition objective est moins sujette à manipulation. Elle est d'ailleurs utilisée en vue de récolter des statistiques sur la fiscalité environnementale⁴⁴. Tombent sous le champ de cette définition toutes les taxes sur les produits énergétiques (gasoil, essence, gaz, charbon, etc.), les taxes sur les moyens de transports polluants (comme par exemple, les taxes de mise en circulation), les taxes sur les déchets. Tout comme la définition subjective, cette définition objective ne permet pas de garantir que l'impôt qualifié d'environnemental aura un effet positif sur l'environnement. Ainsi, un impôt sur les produits énergétiques est qualifié d'impôt environnemental, peu importe qu'il ait été adopté à des fins environnementales et qu'il ait été structuré de manière à inciter à l'utilisation de sources d'énergie durable. Or, la manière dont le système fiscal est structuré est primordiale pour s'assurer de la cohérence entre les politiques fiscales et environnementales. Sans cette cohérence, le système fiscal pourrait encourager à consommer prioritairement les ressources énergétiques les plus polluantes au détriment d'autres ressources moins polluantes. Ce sera par exemple le cas lorsque les ressources les plus polluantes sont moins taxées que les ressources moins polluantes. On peut penser aux pays dans lesquels la fiscalité sur l'énergie ne prend pas en compte le niveau d'intensité carbone des produits énergétiques, ce qui peut résulter en une taxation plus élevée sur le gaz que sur le charbon. En conséquence, la prudence est de mise dans l'analyse des chiffres sur la fiscalité verte, y compris des données statistiques.

⁴³ Cette question est abordée dans Pirlot, *Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation*, *op. cit.*

⁴⁴ Voy. par exemple la page web d'Eurostat sur les statistiques en matières de fiscalité environnementale, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics_-_detailed_analysis.



B. La perspective sociale

La perspective sociale fait référence aux effets du système fiscal sur le bien-être des citoyen-ne-s en terme d'emploi, de cohésion sociale, de réduction de la pauvreté. À nouveau, deux approches principales existent pour analyser ces effets : soit on observe que les recettes générées par le système fiscal sont utilisées afin de soutenir des projets en

accord avec la dimension sociale du développement durable ; soit le système fiscal, en tant que tel, permet de réaliser cette dimension, par exemple grâce à ses effets redistributifs. Dans une certaine mesure, cette dimension sociale peut être liée à la notion de justice fiscale.

Comme la notion de « fiscalité environnementale », la notion de « justice fiscale » est un terme très vague auquel différentes significations peuvent être données. Les termes « justice fiscale » sont utilisés dans le discours politique pour parler principalement de trois réalités très différentes qui ne sont pas toutes liées à la réduction des inégalités sociales⁴⁵.

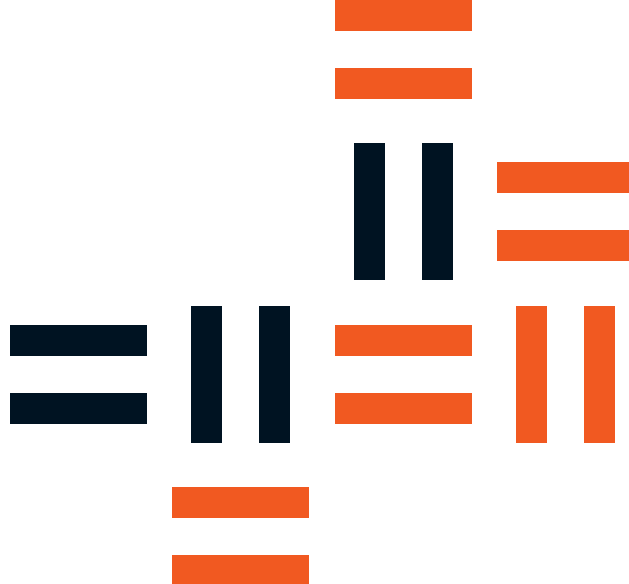
D'abord, la notion de justice fiscale est utilisée pour faire référence à un phénomène qui n'est pas purement fiscal, à savoir celui des rapports concurrentiels entre entreprises. Dans ce contexte, une fiscalité juste est définie par référence aux systèmes fiscaux qui traitent de manière différente les petites et les grandes entreprises. En d'autres termes, un système fiscal juste ne doit pas donner la possibilité aux entreprises multinationales d'être soumises à un taux d'imposition effectif plus bas que celui qui s'applique aux entreprises nationales et locales. Cette dimension « commerciale » de la justice fiscale est intimement liée aux questions de concurrence dans un contexte globalisé où les échanges commerciaux sont largement internationalisés. Un exemple souvent utilisé pour illustrer les désavantages concurrentiels qui peuvent résulter de la fiscalité sur les sociétés est celui qui compare la société Amazon aux petits magasins de livres locaux. Ces derniers sont soumis à l'impôt des sociétés mais sont également sujets aux taxes locales sur les immeubles alors qu'Amazon, par sa structure internationale, peut – plus facilement – aménager ses activités de manière à payer le moins d'impôt possible. L'optimisation fiscale – dont font usage principalement les entreprises à caractère international – n'est pas illégale en soi mais elle donne un sentiment d'inégalité entre entreprises. Le système fiscal cherche à s'appliquer à toutes entreprises mais il n'est pas évident d'appliquer la fiscalité d'une manière homogène à des entreprises fondamentalement différentes, comme c'est le cas des multinationales et des PME. Les mécanismes qui visent à réaliser cet objectif, notamment le mécanisme des « prix de transfert » qui cherche à déterminer les profits taxables générés par les activités des entreprises multinationales en comparant ces activités à celles d'entreprises « indépendantes », font

l'objet de critiques et certain·e·s auteur·e·s considèrent qu'il est vain de vouloir comparer des entreprises qui fonctionnent de manière absolument incomparable⁴⁶. C'est sur ce constat que sont basées les propositions de fiscalité consolidée (comme le projet européen d'assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés) qui visent à revoir le système fiscal afin de taxer les entreprises multinationales en reconnaissant leurs particularités, en particulier leur caractère intégré et transfrontière (*infra*, partie deux de ce rapport).

Ensuite, la notion de justice fiscale est utilisée pour faire références aux interactions entre les systèmes fiscaux des États : une fiscalité juste devrait permettre à chaque État de générer des ressources fiscales suffisantes pour permettre le développement et le financement des services publics. Cette dimension de la justice fiscale fait avant tout référence à la dimension économique de la fiscalité durable plus qu'à sa dimension sociale. Dans ce contexte, l'injustice apparaît à la lumière des systèmes fiscaux « agressifs » qui attirent les investissements étrangers en promettant un taux d'imposition effectif extrêmement bas. La notion de justice fiscale dans sa dimension « étatique » est dès lors vue comme une manière de distinguer entre les « régimes fiscaux justes », qui taxent les ressources liées à leur territoire sans absorber les ressources fiscales d'autres États, et les « régimes fiscaux dommageables » (« harmful tax regimes »). Cette distinction est parlante mais elle reste fort subjective car il n'y a pas de définition objective des ressources qui « appartiennent » à un État d'un point de vue fiscal. Prenons l'exemple de la société Apple. Apple a son siège principal aux États-Unis, des filiales dans de nombreux autres États, des succursales et des points de vente un peu partout dans le monde. Tous ces États pourraient réclamer une partie des bénéfices d'Apple pour les taxer à partir du moment où il existe un lien, même ténu, avec leur territoire. De plus, le caractère « social » de la lutte contre les systèmes fiscaux agressifs est seulement indirect car il n'y a pas de lien clair entre les recettes qui auraient pu être générées en l'absence de compétition fiscale entre États et l'objectif de réduire les inégalités sociales. Si un État donné bénéficiait de recettes fiscales plus élevées, rien ne garantit que ces recettes soient ensuite allouées à la lutte contre les inégalités sociales.

Enfin, un système fiscal peut être qualifié de juste lorsqu'il permet de réduire les disparités économiques qui existent entre citoyen·e·s. Il s'agit de la dimension « sociale » de la justice fiscale. Par exemple, un système fiscal structuré de manière progressive devrait permettre de limiter les inégalités entre personnes « riches » et « pauvres », à tout le moins à l'échelle nationale. En effet, le caractère progressif de l'impôt signifie que les personnes dont la capacité contributive est la plus élevée seront soumises à un taux d'imposition plus élevé. À nouveau, cette définition de la « justice fiscale » reste vague car l'on peut comprendre l'objectif de « réduction des inégalités entre les citoyen·ne·s » de différentes manières. Quel·le·s citoyen·ne·s vise-t-on : les citoyen·ne·s du monde ou les citoyen·ne·s d'un État⁴⁷ ? Cette question est importante car l'impact positif du système fiscal sur la réduction des inégalités au sein d'un État pourrait avoir des effets néfastes sur les inégalités à l'échelle mondiale. De plus, qu'entend-on par « réduire les inégalités » ? Cette expression renvoie à différentes réalités : souhaite-t-on un revenu minimum pour tou·te·s ou vise-t-on aussi à limiter les différences entre les « riches » et les « pauvres » en utilisant le système fiscal pour empêcher certain·e·s de s'enrichir au-delà d'un certain montant ? En outre, dans quelle mesure le système fiscal actuel participe-t-il à la création des inégalités en traitant différents types de revenus de manière différentes ? Par exemple, le système fiscal peut contribuer à renforcer les inégalités de par la manière dont il taxe le capital, les revenus du capital et les revenus du travail. Certaines de ces questions seront abordées dans la deuxième partie de ce rapport à la lumière de l'exemple concret de la taxe sur les grands patrimoines.

/ ⁴⁵ Cette partie est basée sur : Alice Pirlot, *The vagueness of tax fairness: A discursive analysis of the Commission's 'fair tax agenda'* (2020) 48(4) *Intertax*, pp. 402-415. / ⁴⁶ Voy. par exemple les critiques du professeur Reuven Avi-Yonah : Reuven S. Avi-Yonah, *Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation* (2010) 2(1) *World Tax Journal*, pp. 3-18. / ⁴⁷ Voy. les distinctions entre « justice étatique » et « justice cosmopolite » analysées dans un contexte fiscal par Tsilly Dagan : Tsilly Dagan, *International Tax and Global Justice* (2016) 18(1) *Theoretical Inquiries in Law*, disponible via <https://ssrn.com/abstract=2762110> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2762110> / ⁴⁸ Emmanuel Saez & Gabriel Zucman, *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay* (2019) W.W. Norton.



C. La perspective économique

La perspective économique de la fiscalité durable correspond largement à ce qui est analysé sous le concept de « soutenabilité des systèmes fiscaux » (*supra*, section 1). Un système fiscal durable sur le plan économique est un système fiscal capable de financer les services publics sur le long terme sans compromettre les besoins des générations futures. À nouveau, cet objectif peut être analysé à la lumière de deux angles différents. D'une part, cette dimension économique peut être analysée à la lumière des effets du système fiscal sur les activités économiques. Les économistes considèrent généralement qu'un système fiscal est efficace lorsqu'il ne modifie pas – ou modifie le moins possible – le comportement des acteurs économiques⁴⁹. Étant donné que toute taxe peut avoir un impact sur les activités économiques, une « bonne taxe », sur le plan économique, est généralement perçue comme une taxe dont l'effet sur les activités économiques est aussi faible que possible. Les taxes « réglementaires » font exception à ce principe. C'est le cas, notamment de la plupart des taxes environnementales qui, par définition, ont pour objectif d'avoir un impact économique non neutre et de modifier les comportements⁵⁰. D'autre part, l'objectif de « durabilité économique » peut être analysé à la lumière des recettes générées par le système fiscal. Pour déterminer si l'introduction d'une nouvelle taxe peut avoir un effet positif sur les recettes totales générées par le système fiscal, il faut se poser les questions suivantes : « quel est l'effet de cette nouvelle taxe sur les recettes générées par les autres taxes au sein du système fiscal ? » ; « quelles sont les conditions nécessaires pour que cette nouvelle taxe génère des revenus ? » ; « dans quelle mesure cette nouvelle taxe peut-elle pousser à l'adoption de comportements d'évitement ayant un impact négatif sur les

recettes générées ? » ; « les coûts liés à l'administration de cette nouvelle taxe sont-ils supérieurs aux recettes générées ? ». Il est primordial de se poser ces questions lorsque l'on s'interroge sur l'opportunité d'adopter de nouvelles mesures fiscales, en particulier lorsque ces mesures ont pour objectif principal de générer des revenus additionnels. Cette question est par contre moins importante pour les taxes dont l'objectif principal est réglementaire.

D. La perspective institutionnelle

La perspective institutionnelle fait référence à tous les mécanismes qui permettent au système fiscal de fonctionner. Dans une certaine mesure, ces éléments sont similaires aux facteurs internes au système fiscal qui assure sa soutenabilité (analysés *supra*, section 1). On peut penser à l'efficacité des contrôles fiscaux, à la capacité d'un État à rendre le système fiscal légitime aux yeux de toutes les citoyen-ne-s afin d'augmenter la contribution volontaire à l'impôt (même en l'absence de contrôle), au système législatif et judiciaire qui apporte son soutien à l'application des règles fiscales, aux call centers de l'administration fiscale qui offrent une aide téléphonique aux personnes qui souhaitent remplir leur déclaration fiscale, à la simplification et à la digitalisation des déclarations fiscales quand l'état de développement du pays le permet. Tous ces éléments participent au bon fonctionnement du système fiscal en tant que tel. Sans cette dimension institutionnelle, toutes les mesures substantielles qui pourraient être adoptées afin de garantir la durabilité des dimensions environnementales, sociales et économiques pourraient être inefficaces⁵¹. Nerudová et ses co-auteur-e-s qualifient cette dimension de « précondition cruciale » au caractère durable de la fiscalité⁵².

⁴⁹ Voy. James Mirrlees, et al., *Tax by design* (Chapter 2, *The Economic Approach to Tax Design*) (OUP 2011) Mirrlees Review, disponible via : <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>. ⁵⁰ Nerudová et al., *op. cit.*, p. 139. Voy. aussi Jitka Janová, David Hampel, Danuše Nerudová, *Design and validation of a tax sustainability index* (2019) 278 *European Journal of Operational Research* pp. 916-926. ⁵¹ Nerudová et al., *op. cit.*, p. 139. ⁵² *Ibid.*, p. 139.



3. LES INSTRUMENTS DE LA FISCALITÉ DURABLE

Que la fiscalité durable soit définie principalement à la lumière d'une perspective budgétaire (*supra*, section 1) ou de manière multidimensionnelle (*supra*, section 2), les instruments qui influenceront sur le caractère durable du système fiscal resteront largement les mêmes.

A. La fiscalité utilisée à des fins réglementaires : taxes et incitants fiscaux

Traditionnellement, on considère que l'État a deux moyens principaux pour moduler son système fiscal : les taxes et les incitants fiscaux. Tant les taxes que les incitants fiscaux ont un effet sur le comportement des contribuables. Par exemple, une taxe kilométrique sur l'utilisation de la voiture pourrait amener les contribuables à favoriser l'usage des transports en commun au détriment de leur véhicule personnel. De manière similaire, un incitant fiscal (par exemple, sous la forme d'un crédit d'impôt) pour l'achat d'un vélo pourrait encourager l'usage de ce mode de transport.

En matière de fiscalité environnementale, les taxes forment le versant « sanction » ou « bâton » de la fiscalité : on taxe afin de sanctionner les comportements polluants. À l'inverse, les incitants fiscaux forment le versant « rétribution » ou « carotte » de la fiscalité : l'idée est d'encourager, de récompenser les comportements favorables à l'environnement. En réalité, taxes et incitants fiscaux sont les deux côtés d'une même pièce comme l'illustre le cas de la taxe kilométrique. D'une part, on cherche à « sanctionner » les personnes qui

utilisent leur voiture ; d'autre part, les personnes qui utilisent les transports en commun ou le vélo ne devront pas payer la taxe kilométrique, ce qui peut aussi être considéré comme une « récompense ». La taxe est la sanction et l'absence de taxe est la récompense. À l'inverse, l'incitant fiscal est la récompense et l'absence d'incitant fiscal est la sanction pour les contribuables dont le comportement ne correspond pas à ce qui permet l'obtention de l'incitant. Un point majeur distingue toutefois les taxes des incitants fiscaux, à savoir leur impact budgétaire : les taxes permettent de générer des recettes fiscales alors que les incitants fiscaux réduisent ces recettes. Cet impact doit être pris en compte pour s'assurer de la soutenabilité du système fiscal dans son ensemble.

B. Les différents niveaux de la fiscalité durable

En principe, tant les taxes que les incitants fiscaux peuvent être utilisés à l'échelle locale, nationale, régionale ou même internationale. Bien entendu, pour chacun de ces niveaux, différentes limites légales, politiques et économiques viendront favoriser ou empêcher l'action du législateur. Bien que ce rapport s'intéresse avant tout au niveau international, cette section donne un bref aperçu des différents niveaux de pouvoir qui peuvent influencer le caractère durable de la fiscalité. En effet, comme l'explique la deuxième partie de ce rapport, des taxes nationales peuvent aussi influencer sur le développement durable à l'échelle internationale.



Niveau belge

À l'échelle nationale, en Belgique, tant les communes que les régions, les communautés et l'État fédéral peuvent proposer des mesures de fiscalité durable dans la limite de ce qui est permis par la Constitution belge et les lois relatives à la distribution des compétences fiscales. À l'heure actuelle, la Belgique n'a pas adopté, à proprement parler, de réforme visant à rendre le système fiscal « durable ». Toutefois, diverses initiatives ont été lancées à différents niveaux, illustrant l'intérêt croissant pour l'adoption de législations fiscales durables.

À l'échelle locale, on peut citer l'exemple de la ville et du CPAS de Bruxelles qui ont proposé, en 2016, l'adoption d'une série d'objectifs en vue de la mise en œuvre de l'Agenda 21 local⁵³. Parmi les instruments envisagés pour atteindre ces objectifs, on retrouve la fiscalité, décrite comme « un levier important afin d'encourager ou de dissuader certains comportements »⁵⁴. En d'autres mots, la Ville de Bruxelles souhaite « intégrer la taxation communale dans la logique du développement durable »⁵⁵.

À l'échelle des Régions, on peut mettre en avant le décret wallon d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives qui a été adopté sur base d'une justification liée au développement durable⁵⁶. L'exposé des motifs indique que les mesures fiscales proposées ont pour but d'encourager à la réalisation d'une « société durable, humaine et solidaire ». De plus, ces mesures doivent « s'appréhender à la lumière du contexte

budgétaire difficile ». Il s'agit de faire « preuve de rigueur et de responsabilité budgétaire pour éviter de reporter sur les générations futures des charges excessives liées à la gestion du présent ». Ces justifications font écho aux dimensions sociales, environnementales et économiques mises en lumière plus haut sur la fiscalité durable (*supra*, section 2)⁵⁷. Le décret comprend une série de mesures, notamment une modulation du précompte immobilier pour les maisons passives et pour les habitations uniques, la modification de l'éco-bonus et de l'éco-malus sur les émissions de CO₂ des véhicules automobiles, une modification de certaines règles relatives aux droits de donation et de succession. La diversité de ces mesures illustre que de nombreuses mesures fiscales peuvent être justifiées par référence au concept de développement durable. Il ne s'agit pas ici de juger de l'opportunité de chacune de ces mesures, mais simplement d'attirer l'attention sur l'importance d'évaluer de manière critique le caractère durable des mesures adoptées sur base d'une telle justification. Un autre exemple qui démontre l'intérêt accru des acteurs régionaux pour la fiscalité durable est l'avis d'initiative relatif à la fiscalité environnementale rendu en 2017 par la Cellule autonome d'avis en Développement Durable⁵⁸. Cet avis indique que « la fiscalité environnementale » est tellement transversale qu'elle peut potentiellement contribuer à plusieurs objectifs de développement durable (ODD), notamment les objectifs 6, 7, 12, 13 et 15. On trouve un intérêt similaire pour la fiscalité environnementale en Flandre⁵⁹.

⁵³ Ville et CPAS de Bruxelles, Agenda 21 Local 2016, document à l'initiative du Collège des Bourgmestres et Échevins, réalisé par les Administrations de la Ville de Bruxelles, du CPAS et de l'ASBL BRAVVO, 2016. / ⁵⁴ *Ibid.*, p. 61. / ⁵⁵ *Ibid.*, p. 62. / ⁵⁶ Décret wallon d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives, 10 décembre 2009. / ⁵⁷ Voy. Parlement wallon, Projet de décret d'équité fiscale et d'efficacité environnementale pour le parc automobile et les maisons passives, 18 novembre 2009, 118, n°1. / ⁵⁸ Cellule autonome d'avis en Développement durable, Avis d'initiative relatif à la fiscalité environnementale à destination du Ministre du Budget, de la Fonction publique, de la Simplification Administrative et de l'Énergie, 2017/006031, 26 avril 2017. Voy. aussi l'étude sur la fiscalité automobile réalisée pour la Région wallonne : Benoît Bayenet, Marc Bourgeois et al., *Réforme de la fiscalité automobile. La longue route vers une fiscalité durable*, procédure négociée, Région wallonne, marché public, RVE H2017. / ⁵⁹ Voy. Kris Bachus, *Vergroening van het belastingstelsel in Vlaanderen*, studie uitgevoerd in opdracht van de Vlaamse Milieumaatschappij, MIRA, MIRA/2013/03, HIVA-KU Leuven, 2016.



Enfin, à l'échelle de l'État fédéral, la fiscalité durable a été principalement analysée à la lumière de sa dimension environnementale. Parmi les documents qui analysent cet aspect de la fiscalité durable, on peut notamment citer un rapport du Conseil supérieur des finances publié en 2009⁶⁰. On retrouve également des références à la fiscalité environnementale dans de nombreux documents consacrés à la politique fédérale en matière de développement durable⁶¹. Par exemple, le bureau du plan a publié en 2019 un rapport sur le développement durable dans lequel on retrouve une analyse des taxes sur le CO₂ ainsi que des mesures fiscales qui s'appliquent aux voitures de société dans le contexte des ODD de l'ONU⁶². Selon le rapport, ces deux exemples permettent de montrer « comment l'impact sur les SDGs [Sustainable Development Goals, en français "ODD"] peut être utilisé comme critère de décision entre des politiques alternatives. En effet, il semble pertinent de privilégier les mesures qui ont le plus d'effets positifs sur la réalisation des SDG »⁶³.

Selon un récent rapport de la Commission européenne, « il est possible de rendre le système fiscal belge plus vert, plus juste, plus simple et plus durable . La Belgique a un niveau élevé de taxation, mais aussi des dépenses fiscales importantes. Leur utilisation rend le système fiscal complexe pour les entreprises. (...) »⁶⁴.

Niveau européen

Le droit européen influence principalement la fiscalité des États membres de deux manières : (a) à travers la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (car le système fiscal des États membres doit être conforme aux règles générales du droit de l'Union européenne, notamment les libertés de circulation) et (b) à travers les quelques

directives fiscales, qui ne créent pas à proprement parler d'impôts européens mais définissent des règles communes qui s'appliquent à la définition de certains types d'impôts (comme la taxe sur la valeur ajoutée et les accises) et à l'application d'autres (comme les règles relatives à l'application de certains aspects de l'impôt des sociétés dans des situations transfrontalières au sein de l'Union). Jusqu'à présent, l'Union européenne a eu très peu d'impact sur le caractère durable de la fiscalité au sein de des États membres mais cette situation pourrait changer dans les années à venir. Dans son programme politique, Ursula von der Leyen, la nouvelle présidente de la Commission européenne, a déclaré de manière explicite que son objectif était de s'assurer de la réalisation des ODD de l'ONU, notamment à travers un « Green Deal » pour l'Europe. En matière fiscale, elle a demandé à Paolo Gentiloni, le nouveau commissaire pour les Affaires économiques, de veiller à ce que les politiques économiques de l'Union encouragent la « croissance durable ». Cela implique de s'assurer de l'intégration des ODD dans le cycle des semestres européens (qui visent à assurer une bonne gouvernance économique) et de l'établissement d'un plan européen d'investissement durable. De plus, le nouveau commissaire devra garantir la mise en place de politiques fiscales « justes et effectives », ce qui inclut la révision de la directive sur la fiscalité de l'énergie, l'introduction d'une proposition de taxe carbone aux frontières de l'Union, la simplification du système fiscal, en ce compris la réalisation de la proposition pour une base taxable commune à l'impôt des sociétés et le développement de mesures pour lutter contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les régimes fiscaux dommageables partout dans le monde⁶⁵.



Niveau international

À l'heure actuelle, il n'existe pas d'impôt à proprement parler « international ». Dès lors, lorsque l'on parle de « fiscalité internationale », on ne fait généralement pas référence à un impôt harmonisé à l'échelle globale mais aux règles fiscales relatives à la répartition du pouvoir d'imposition entre États. Ces règles peuvent être divisées en deux grandes catégories : (a) les traités fiscaux conclus entre États, généralement de manière bilatérale, en vue d'éviter la double imposition (les « conventions préventives de la double imposition ») et (b) les commentaires et recommandations, principalement de l'OCDE mais également de l'ONU, destinées à faciliter l'application et l'interprétation des traités fiscaux.

Ces dernières années, de plus en plus de recommandations relatives à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition ont été adoptées. En 2013, l'OCDE et le G20 ont lancé un plan d'action afin de lutter contre l'érosion de la base d'im-

position (appelé, en anglais, le plan d'action contre le « BEPS » pour « Base Erosion and Profit Shifting »)⁶⁶. Ce plan d'action a débouché sur une série de recommandations qui ont servi de base à des réformes fiscales majeures dans de nombreux États. Le plan BEPS a également mené à la signature d'un traité multilatéral visant à faciliter la modification des conventions préventives de la double imposition en vue de lutter contre l'utilisation de ces traités à des fins de double non-imposition⁶⁷. Ce traité multilatéral est entré en vigueur en 2018.

Depuis 2016, un « cadre inclusif » a été institué afin de permettre d'élargir les négociations fiscales relatives à la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices à des pays ne faisant pas partie de l'OCDE⁶⁸. En 2018, les membres de ce cadre inclusif ont établi un plan de travail destiné à réfléchir à la taxation du secteur numérique⁶⁹. Deux grands « piliers » structurent les négo-

⁶⁶ Conseil Supérieur des Finances, Section Fiscalité et Parafiscalité, La Politique fiscale et l'environnement, Septembre 2009. / ⁶¹ Voy., notamment, l'avant-projet de plan fédéral de développement durable 2009-2012, section 2.2.2. *Un système fiscal en cohérence avec le développement durable*, disponible sur https://www.developpementdurable.be/sites/default/files/document/files/30g_2_4_avt_proj_pfdd_2009_2012_fr_1.pdf / ⁶² Bureau fédéral du Plan, *Quelle priorité pour un développement durable ? Rapport sur le développement durable 2019. État des lieux et évaluation*, Rapport fédéral 2019, Juin 2019, disponible sur https://www.plan.be/uploaded/documents/201906250851350.REP_TFDD2019_11924_F.pdf La question de la taxe carbone a aussi fait l'objet d'un débat national en 2018 : Belgian National Debate on Carbon Pricing, Final Report, June 2018, disponible via https://klimaat.be/doc/National_Carbon_Pricing_Debate_-_Executive_Summary.pdf. / ⁶³ *Ibid.*, pp. 68-88. / ⁶⁴ European Commission, Commission Staff working document, Country Report Belgium 2020, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Central Bank and the Eurogroup, 2020 European Semester: Assessment of progress on structural reforms, prevention and correction of macroeconomic imbalances, and results of in-depth reviews under Regulation (EU) No 1176/2011, COM(2020) 150 final, Brussels, 26 February 2020, SWD(2020) 500 final, pp. 6-7 et pp. 26-29. / ⁶⁵ Paolo Gentiloni, Commissioner-designate for Economy, Mission letter, 10 September 2019, https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/mission-letter-paolo-gentiloni_en.pdf / ⁶⁶ Voy. la page web suivant : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm> / ⁶⁷ OECD, Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS, voy. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm> / ⁶⁸ Voy. Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Rapport d'étape juillet 2019 – juillet 2020, disponible via : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/cadre-inclusif-sur-le-beps-rapport-d-etape-ocde-g20-juillet-2019-juillet-2020.pdf> / ⁶⁹ Voy. la page web de l'OCDE sur les défis fiscaux relatifs à la digitalisation : <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>



ciations. Sous le premier pilier, l'objectif est de réfléchir à une redéfinition de la répartition des droits d'imposition entre juridictions dans le contexte de la digitalisation de l'économie. Cet objectif est lié au constat que les règles qui caractérisent notre système fiscal sont inadaptées pour taxer certains secteurs et entreprises dont la présence dans certains États est principalement digitale. De nombreuses options ont été discutées et le cadre inclusif a mis en lumière ce qu'il considère pouvoir constituer une « approche unifiée » (« unified approach »)⁷⁰. Toutefois, pour l'instant, un compromis semble peu probable, ce qui peut expliquer que de nombreux États aient proposé et/ou adopté de manière unilatérale des « taxes sur les services digitaux ». De leur côté, les États-Unis ont annoncé qu'ils souhaitaient que les négociations du cadre inclusif sur le premier pilier s'arrêtent dans les mois à venir⁷¹. Sous le second pilier (appelé « GloBE », pour « Global Anti-Base Erosion »), l'idée est de développer un mécanisme fiscal visant à mettre un terme aux comportements qui permettent encore l'érosion de la base imposable⁷². De manière simplifiée, ce mécanisme pourrait comprendre deux règles complémentaires destinées à assurer un niveau de taxation minimum : (a) une règle permettant de taxer les revenus d'entités étrangères lorsqu'ils sont trop faiblement taxés à l'étranger (en anglais, « income inclusion rule ») et (b) une règle permettant de refuser de déduire fiscalement certains paiements qui ne seraient pas taxés de manière suffisante à l'étranger (en anglais, « undertaxed payment rule »)⁷³.

Au-delà de ces négociations, tant l'ONU que l'OCDE et d'autres organisations internationales ont initié un dialogue sur le rôle de la fiscalité en tant qu'instrument de durabilité (*supra*, introduction de la première partie). Certain·e·s auteur·e·s se sont également prononcé·e·s en faveur d'un alignement des règles de la fiscalité internationale avec les ODD⁷⁴. Ces propositions restent toutefois marginales⁷⁵.

C. Les limites à l'adoption d'une fiscalité durable

À tous les niveaux, des limites juridiques viennent restreindre la marge de manœuvre du législateur qui souhaite réformer le système fiscal.

Au niveau belge, différents principes encadrent l'adoption et la validité des normes fiscales. Certains de ces principes concernent l'adoption de la règle fiscale. Par exemple, le principe de la « légalité de l'impôt » requiert que les règles fiscales soient adoptées par le biais d'un acte législatif⁷⁶. D'autres principes visent à s'assurer que le contenu de la règle fiscale respecte certaines valeurs, jugées essentielles, comme par exemple, le principe d'égalité et de non-discrimination⁷⁷ et les droits fondamentaux⁷⁸. Aussi, le législateur fiscal belge se doit de respecter les normes supérieures au droit belge, en particulier les principes de droit européen et de droit international⁷⁹. L'obligation de respecter certaines valeurs et règles jugées essentielles participe à rendre le système fiscal cohérent avec les grands principes et normes qui constituent notre système juridique. En même temps, ces normes peuvent restreindre la marge de manœuvre du législateur fiscal belge lorsqu'il souhaite moduler son système fiscal afin de le rendre « durable ». Par exemple, la Cour de justice a considéré qu'une taxe sur l'électricité qui « frappe l'électricité d'origine nationale de taux différenciés selon le mode de production de celle-ci tandis qu'elle frappe l'électricité importée, quel que soit son mode de production d'un taux unique » était discriminatoire au sens du traité européen⁸⁰. Cela ne veut pas dire que les États membres ne peuvent pas adopter de mesures de fiscalité environnementale, cela signifie simplement que l'adoption de telles taxes doit se faire en accord avec les principes du droit européen, notamment les principes de non-discrimination et les grandes libertés fondamentales. De manière similaire, les États doivent respecter les accords internationaux auxquels ils se sont liés. Dans certaines circonstances, ces accords posent des limites claires à l'adoption de règles de fiscalité durable⁸¹.



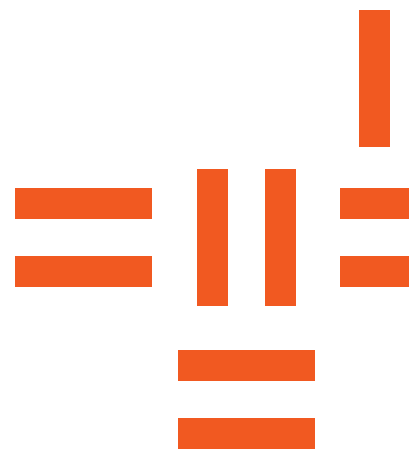
Au niveau de l'Union européenne, l'obstacle principal à l'adoption de règles fiscales harmonisées est institutionnel et politique: l'adoption des règles fiscales au niveau européen est sujette au respect de la règle de l'unanimité, ce qui implique que l'ensemble des États membres doivent se mettre d'accord sur la définition de règles fiscales communes⁸². La Commission a récemment recommandé que les États membres s'accordent sur l'adoption de certaines règles fiscales, notamment les règles concernant la fiscalité de l'énergie, sur base de conditions de vote moins strictes, à savoir la règle de la majorité qualifiée⁸³. À l'heure actuelle, il est difficile de savoir si les États membres vont accepter ce changement car la fiscalité est souvent perçue comme l'un des attributs essentiels de l'État. Outre ces limites institutionnelles, l'Union européenne doit respecter les accords internationaux auxquels elle est partie prenante, notamment le droit de l'Organisation mondiale du commerce (OMC).

À l'échelle internationale, l'obstacle majeur est également politique: l'adoption de mesures fiscales véritablement « internationales » est complexe car les États sont peu enclins à se mettre d'accord sur un système fiscal commun. Certains accords relativement récents en matière d'échange d'information montrent toutefois que le consensus n'est pas impossible⁸⁴. Bien entendu, il y a également lieu de s'assurer que les nouveaux accords conclus n'entrent pas en conflit avec d'autres accords existants, sauf à ce que toutes les parties à l'accord existant acceptent d'en modifier le régime.

⁷⁰ Voy. OECD, OECD invites public input on the Secretariat Proposal for a « Unified Approach » under Pillar One, disponible via: <http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>. Voy. aussi OECD, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, disponible via <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> / ⁷¹ Sam Fleming et al., *US upends global digital tax plans after pulling out of talks with Europe*, Financial Times, 17 June 2020, disponible via <https://www.ft.com/content/1ac26225-c5dc-48fa-84bd-b61e1f4a3d94> / ⁷² Voy. OECD, Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (« GloBE ») – Pillar Two, 8 November 2019 – 2 December 2019, disponible via <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf> / ⁷³ Sur l'analyse de ces proposition, voy. Michael P. Devereux, et al., *The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal*, January 2020, disponible via https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report.pdf / ⁷⁴ Voy. Allison Christians, *Aligning tax Rules with Sustainable Development: Why and How*, à paraître; Allison Christians & Tarcisio Diniz Magalhaes, *A New Global Tax Deal for the Digital Age* (2019) 67(4) Canadian Tax Journal/Revue fiscale canadienne, p. 1153-1178, disponible via SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3510271> / ⁷⁵ Voy. Mitchell A. Kane, *Tax and Human Rights. The Moral Valence of Entitlements to Tax, Sovereignty, and Collectives*, in: Philip Alston & Nikki Reisch (eds.), *Tax, Inequality, and Human Rights* (OUP 2019), pp. 99-114, p. 100. / ⁷⁶ Article 170 de la Constitution belge. / ⁷⁷ Articles 10, 11 et 172 de la Constitution belge. / ⁷⁸ Voy. Sylvie De Raedt & Anne Van de Vijver (eds.), *Fiscale Rechtspraakoverzichten. Grondrechten in fiscalibus* (2017 Larcier). / ⁷⁹ À propos des limites qui viennent rendre plus difficile l'adoption de règles de fiscalité durable, voy. Alice Pirlot, *Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation*, op. cit.. / ⁸⁰ CJUE, Outokumpu Oy, 2 avril 1998, C-213/96. Cette affaire a été jugée sur base de l'article 95 du Traité CE (qui correspond à l'article 110 du TFEU). / ⁸¹ Voy. notamment les effets de l'accord de Chicago sur la possibilité de taxer le secteur de l'aviation, comme illustré infra, partie 2, section 2. / ⁸² Voy. les traités européens (en particulier les articles 113 et 115 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne) / ⁸³ Commission européenne, Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen et au Conseil, Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union, Strasbourg, 15 janvier 2019, COM(2019) 8 final. / ⁸⁴ Voy. OECD, *L'échange automatique d'informations*, disponible via <https://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/echangeautomatique.htm>. Voy. en particulier l'accord multilatéral entre autorités compétentes et la déclaration par pays (OCDE, *BEPS Action 13. Déclaration pays par pays. Manuel pratique de mise en œuvre*, 2017, disponible via <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>).

partie 2

ANALYSE DE RECOM- MANDATIONS SPECIFIQUES ET ÉVALUATION CRITIQUE



La première partie de ce rapport a permis de définir la notion de fiscalité durable en soulignant les différents types d'instruments qui peuvent être utilisés en vue de rendre la fiscalité plus durable tant à l'échelle nationale et européenne qu'à l'échelle internationale. Cette partie a pour objectif de faire le point sur plusieurs propositions concrètes destinées à faire de l'outil fiscal un instrument de développement durable au niveau international.

La fiscalité durable peut être dotée d'une dimension « internationale » à travers quatre types de règles (existantes ou proposées au titre de réformes fiscales) :

– Les règles fiscales nationales et régionales (dans le cadre de cette étude, les règles européennes), lorsque ces règles sont utilisées pour générer des revenus supplémentaires qui seront utilisés dans une optique de redistribution mondiale⁸⁵. Par exemple, toute taxe nationale ou régionale qui serait allouée à un fonds mondial destiné à la lutte contre le changement climatique pourrait tomber dans cette catégorie. Bien entendu, il y a lieu de vérifier que les effets non-budgétaires de ce type de taxe ne soient pas négatifs sur les différentes dimensions du développement durable.

– Les règles fiscales nationales et régionales (dans le cadre de cette étude, les règles européennes), lorsque ces règles ont un impact direct sur le développement durable à l'échelle internationale. Ce serait le cas, par exemple, d'un impôt environnemental s'il permet de diminuer les émissions carbone à l'échelle nationale et européenne mais également à l'échelle mondiale. À nouveau, il y a lieu de vérifier que les autres effets non-budgétaires et budgétaires d'une telle taxe ne soient pas négatifs sur les différentes dimensions du développement durable.

– Les règles fiscales internationales « traditionnelles », à savoir les conventions préventives de la double imposition, lorsque celles-ci ont un impact positif sur le développement durable, à l'échelle nationale, régionale et internationale. Ce type d'impact est généralement indirect et conditionnel. Par exemple, si ces conventions reconnaissent un pouvoir d'imposition plus important aux pays en voie de développement, l'impact pourrait être positif à condition que les recettes additionnelles générées soient utilisées à des fins de développement durable. La convention préventive de double imposition ne garantit donc pas, de manière directe, cet effet positif.



– Les propositions de « taxes internationales » à condition que celles-ci soient alignées sur des objectifs liés au développement durable, soit en raison de leur objectif réglementaire, soit en raison de garanties concernant l'utilisation des recettes supplémentaires générées en vue de soutenir des projets relatifs au développement durable. Ainsi, on pourrait considérer qu'une taxe carbone mondiale répond à des objectifs « environnementaux » par sa fonction réglementaire, à savoir encourager la réduction des émissions de gaz à effet de serre. De plus, une telle taxe pourrait avoir un effet positif sur le développement durable en raison des recettes générées. À nouveau, il s'agirait d'un effet indirect et conditionnel car il présuppose que les recettes soient utilisées pour financer des actions durables.

Outre ces règles, le caractère durable de la fiscalité internationale peut également être influencé par des aspects institutionnels. Ainsi, un cadre institutionnel assurant la participation de tous les États et la représentation de leurs intérêts propres pourrait contribuer à la durabilité de la fiscalité à l'échelle internationale. Ce point est analysé dans la section 7 ci-dessous.

Dans cette partie, nous avons volontairement choisi de mettre en lumière des propositions souvent citées comme des pistes pour rendre le système fiscal « plus juste »⁸⁶. Ces mesures relèvent des différentes catégories mentionnées plus haut (voy. le tableau sur la page suivante). Chacune

de ces propositions est analysée à la lumière de ses avantages et inconvénients mais également à la lumière de ses chances d'être adoptées, vu les obstacles qui peuvent limiter la marge de manœuvre du législateur, tant sur le plan juridique que sur le plan de la faisabilité. Cette analyse n'a pas pour but d'être exhaustive. Chacune des mesures mentionnées dans cette section fait l'objet d'une large littérature dont il n'est pas possible de rendre compte ici. L'objectif est avant tout d'attirer l'attention sur l'importance de prendre en compte les différentes dimensions du développement durable pour évaluer les effets potentiellement contradictoires de certaines propositions politiques qualifiées de « fiscalité durable ».

Aussi, il est important de noter que la plupart des propositions de « taxes mondiales » ont souvent été proposées à l'échelle régionale et nationale. Par exemple, la taxe sur le CO₂ a été proposée comme taxe « mondiale » par certain-e-s auteur-e-s mais jamais adoptée. Par contre, elle a été introduite dans plusieurs États de manière unilatérale. La taxe sur les transactions financières a également été proposée par certain-e-s pour être adoptée à l'échelle mondiale⁸⁷. Aucune proposition de ce type n'a été discutée par des États dans les détails. Par contre, au sein de certains États et de l'Union européenne, des propositions concrètes ont été introduites en faveur de ce type de taxe⁸⁸. Il y a lieu de faire preuve de prudence face à ces différentes propositions : les effets et les objectifs de ces mesures (que ce soit une taxe sur

⁸⁵ Sur ce sujet, voy. Johanna Stark, *Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts*, *StuW* (1), 2019, pp. 71-84. ⁸⁶ Cette partie n'a pas pour but d'être exhaustive. D'autres propositions ont été mises en avant dans la littérature et ne sont pas analysées ici. De plus, il existe aussi des propositions moins discutées qui pourraient parfois s'avérer plus aptes à rendre la fiscalité plus juste. Nous en mentionnons quelques-unes dans les sous-section ci-dessous sans prétendre à l'exhaustivité. ⁸⁷ En ce sens, Gabriel Wollner, *Justice in Finance: The Normative Case for an International Financial Transaction Tax* (2014) 22(4) *The Journal of Political Philosophy*, pp. 458-485; Atanas Pekanov & Margit Schratzenstaller, *A Global Financial Transaction Tax. Theory, Practice and Potential Revenues* (2019) (582) WIFO Working Papers, disponible via: https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/main.jart?content-id=1454619331110&publikation_id=61805&detail-view=yes. ⁸⁸ Voy. European Commission, Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC, COM(2011) 594 final; European Commission, Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, COM(2013) 71 final.



le CO₂, une taxe sur les transactions financières ou tout autre type de taxe) peuvent être très différents en fonction de leur champ d'application. De plus, une taxe dont le champ d'application est véritablement « mondial » pourrait avoir un impact limité sur les rapports économiques entre États alors qu'une taxe dont le champ d'application est réduit à un territoire national ou une région donnée pourrait avoir un impact plus large. Aussi, une taxe véritablement mondiale donnerait, *a priori*, moins de place aux comporte-

ments d'évitement alors qu'une taxe dont le champ d'application est limité à un territoire donné peut plus facilement être évitée (par exemple, en déménageant, en modifiant la résidence fiscale de son entreprise, etc.). Dès lors, les observations qui sont faites ci-dessous pour des propositions de taxes mondiales ne peuvent être appliquées sans nuance à des propositions de taxes similaires lorsque ces propositions sont faites à l'échelle régionale ou nationale et non plus à l'échelle mondiale.

LA DIMENSION INTERNATIONALE DE LA FISCALITÉ DURABLE (illustrations)

Dimension nationale/régionale (versant « redistribution internationale »)	– Taxe carbone (y inclus taxe sur le secteur de l'aviation), à l'échelle nationale ou européenne (si les revenus sont utilisés pour financer des projets « durables » à l'échelle mondiale).
Dimension nationale/régionale (versant « impact sur le développement durable » à l'échelle globale)	– Taxe carbone (y inclus taxe sur le secteur de l'aviation), à l'échelle nationale ou européenne, à supposer que l'effet global sur l'environnement soit positif (diminution des émissions de gaz à effet de serre positif ; pas de phénomène de fuite de carbone)
Dimension internationale « traditionnelle » : négociations internationales et traités fiscaux	– Traités fiscaux plus « durables » – Participation inclusive des États
« Nouvelle » dimension internationale : propositions de taxes internationales	– Taxe mondiale sur le CO ₂ (versant réglementaire et budgétaire, à condition que les recettes soient allouées conformément à des objectifs durables) – Taxe mondiale sur le secteur de la finance (versant budgétaire, à condition que les revenus soient utilisés pour des projets durables) – Taxe mondiale sur les grands patrimoines (versant réglementaire, dans la mesure où cette taxe permet de limiter les inégalités et versant budgétaire, à condition que les recettes soient allouées conformément aux objectifs de développement durable) – Impôt des sociétés harmonisé (versant budgétaire, à condition que les recettes soient allouées conformément aux objectifs de développement durable)

1. UNE TAXE CARBONE À L'ÉCHELLE MONDIALE OU UNE TAXE CARBONE EUROPÉENNE ACCOMPAGNÉE D'AJUSTEMENTS CARBONE AUX FRONTIÈRES

Description de la proposition et de ses principaux effets

Taxer le carbone – ou, de manière plus inclusive, les émissions de gaz à effet de serre – en vue d'internaliser le coût environnemental lié à ces émissions est loin d'être une idée nouvelle. Au contraire, différents pays ont déjà adopté une fiscalité du carbone en alignant leurs taxes sur l'énergie sur des objectifs climatiques. Pour les pays, comme la Belgique, qui n'ont pas encore adopté de taxes carbone, la baisse des prix du pétrole durant la crise du Covid-19 a amené un intérêt renouvelé pour ces mesures fiscales⁸⁹. Concrètement, une taxe carbone implique que la fiscalité sera plus lourde sur les produits énergétiques dont le contenu en carbone est élevé (comme, par exemple, le charbon) et moins lourde sur les produits énergétiques dont le contenu en carbone est plus faible (comme, par exemple, le gaz). La justification pour ce type de mesures est à la fois environnementale et économique. L'hypothèse est la suivante : l'introduction d'une taxe carbone, qui est par essence une mesure économique, serait une mesure plus efficace pour modifier les comportements que de passer par l'adoption de réglementations non-économiques⁹⁰. Cette efficacité économique peut bien entendu être critiquée sur base de l'argument qu'il n'est pas toujours possible ni désirable de poser un prix sur l'environnement⁹¹. Une taxe ne peut pas complètement

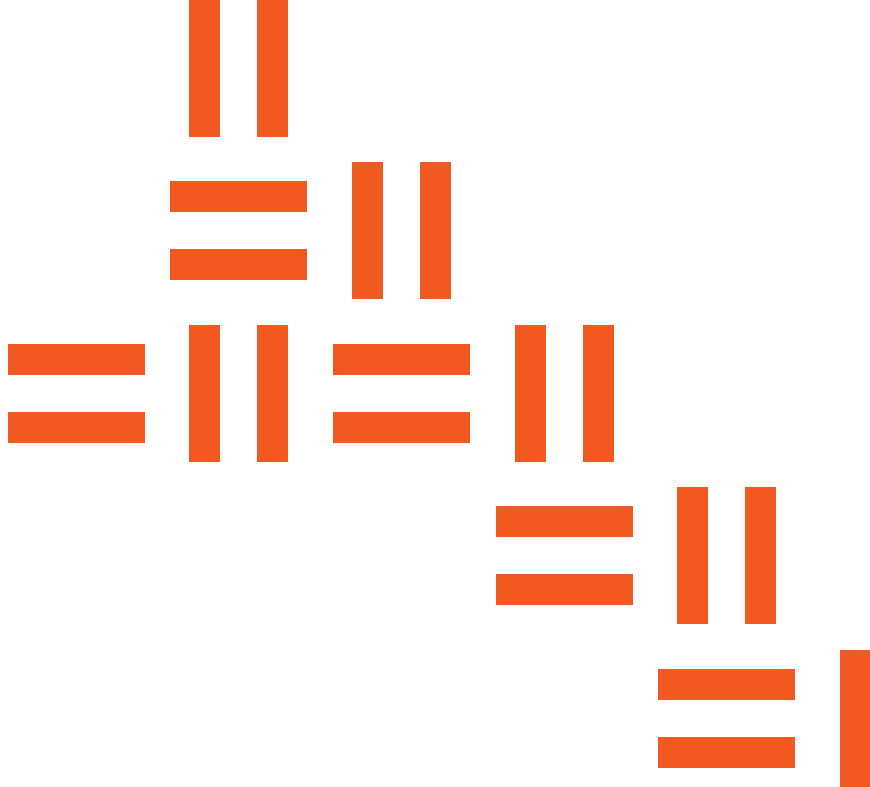
se substituer à la réglementation environnementale : il est donc important de ne pas voir la taxe carbone comme la panacée à la lutte contre le changement climatique.

Contextualisation et état actuel

De manière générale, les propositions de fiscalité du carbone concernent principalement les pays développés. Toutefois, quelques propositions ont été formulées en vue de créer une « taxe carbone mondiale », ce qui impliquerait que les États s'accordent sur un ensemble de règles communes visant à taxer les émissions de gaz à effet de serre⁹². À l'heure actuelle, aucune taxe internationale n'a encore été adoptée. L'action fiscale sur le plan climatique relève encore toujours des niveaux national et régional. Bien que l'action nationale et régionale offre une alternative à l'action mondiale, ces options ne sont pas complètement satisfaisantes puisqu'elles ne peuvent avoir qu'un effet limité sur le changement climatique qui est un problème mondial.

À l'échelle de l'Union européenne, la Commission a proposé à plusieurs reprises d'aligner la fiscalité de l'énergie sur les ambitions climatiques de l'Union mais, malheureusement, ces propositions ont été retirées faute d'accord⁹³. Dans le

⁸⁹ Voy. par exemple, l'interview d'Etienne de Callataÿ dans le soir, 21 avril 2020. Voy. aussi IMF report on greening the recovery, p. 3 ("Low oil prices and the need to rebuild fiscal positions make raising carbon taxes (or closely related instruments, such as fuel taxes) and eliminating fossil fuel subsidies especially opportune. For many countries, a \$75 per ton carbon tax would increase pump prices by less than the recent collapse in global oil prices").⁹⁰ Voy. en ce sens, l'ouvrage de Metcalf sur la fiscalité du carbone : Gilbert E. Metcalf, *Paying for Pollution. Why a Carbon Tax is Good for America* (OUP 2019).⁹¹ Sur ce sujet, voy. James Nickel & Daniel Magraw, *Philosophical Issues in International Environmental Law*, in: Samantha Besson & John Tasioulas (eds.), *The Philosophy of International Law* (OUP 2010), p. 453 et p. 463. ⁹² Inñaki Bilbao Estrada & Pasquale Pistone, *Global CO2 Taxes* (2013) 41(1) Intertax 2; David Bicchetti, Laurent Drouet, Philippe Thalmann & Marc Vielle, *The Feasibility of a World-Wide Tax on Anthropogenic Emissions of Greenhouse Gases: Levels and impacts of world-wide taxes on greenhouse gases* (2007) Office fédéral de l'environnement OFEV; Jacqueline Cottrell & Tatiana Falcao, *A Climate of Fairness. Environmental Taxation and Tax Justice in Developing Countries*, 2018, Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation, pp. 74-77; Tatiana Falcao, *A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty* (IBFD 2019); Michael Hoel, *Carbon taxes: an international tax or harmonized domestic taxes?* (1992) 36(2) European Economic Review 400; Philippe Thalmann, *Global environmental taxes*, in: Janet E. Milne & Mikael Skou Andersen (eds.), *Handbook of Research on Environmental Taxation* (EE 2012), 456- 476. ⁹³ Voy. European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, COM(2011) 169 final.



cadre du Green Deal, la Commission a rappelé la nécessité de revoir la directive sur la fiscalité de l'énergie⁹⁴. Jusqu'à présent, cette directive reste largement déconnectée des considérations climatiques⁹⁵. Pour cette raison, à l'heure actuelle, il n'y a pas d'obligation pour les États membres d'intégrer des considérations climatiques dans le système fiscal.

Au niveau national, certains États ont adopté des taxes carbone. Généralement, ces taxes s'appliquent sur les produits énergétiques tout en comprenant une série d'exemptions pour certains secteurs. Ces exemptions se justifient soit par l'obligation de respecter des règles de droit international soit par des considérations économiques et environnementales. Du point de vue du droit international, on peut penser aux exemptions spécifiques qui s'appliquent au secteur de l'aviation (*infra*, section 2). D'un point de vue économique et environnemental, on peut penser aux exemptions destinées à limiter le risque de « fuite de carbone ». En effet, l'adoption unilatérale d'une taxe carbone implique une hausse du prix de l'énergie, ce qui pourrait pousser les producteurs dont les méthodes de production sont intensives en carbone à délocaliser leur site de production vers des pays qui ne disposent pas de réglementation carbone. Bien qu'il n'y ait pas de consensus sur l'existence et l'ampleur de ce risque de « fuite de carbone », les États prévoient généralement des mesures spécifiques destinées à protéger ces secteurs industriels⁹⁶. En général, la solution privilégiée est de ne pas taxer les secteurs jugés à risque.

Il existe toutefois une alternative aux exemptions, à savoir les mesures carbone d'ajustement à la frontière⁹⁷. Ces mesures ont été mises en avant récemment par la Commission européenne⁹⁸. L'idée est de soumettre les produits importés à

une taxe (ou une charge économique, dans le cas d'un système de permis d'émissions) similaire à celle qui s'applique sur les biens produits à l'échelle européenne (« ajustement à l'importation »). Dans certains cas, on peut aussi envisager de ne pas soumettre les produits exportés à la taxe/charge carbone (« ajustement à l'exportation »). En d'autres mots, ce mécanisme fonctionne de la même manière que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou les accises qui sont des impôts qui s'appliquent sur tous les biens (pour la TVA) ou certains biens (pour les accises) consommés sur le territoire national. Les propositions en faveur d'une TVA « verte » suivent donc la même logique que les mesures d'ajustement aux frontières : l'idée est d'adapter le prix des biens consommés sur le territoire national à leur impact environnemental⁹⁹.

À l'heure actuelle, aucun pays n'a adopté de mesures carbone d'ajustement à la frontière. Différentes raisons l'expliquent. Premièrement, ces mesures sont complexes. En effet, elles requièrent en principe de connaître le contenu carbone des produits, ce qui est particulièrement compliqué pour les produits importés. Toutefois, obtenir ce type de données n'est pas impossible : on peut exiger des importateurs des déclarations relatives au contenu carbone des importations. De manière alternative, on peut aussi reposer sur des approximations du contenu en carbone des produits importés, par exemple en utilisant la valeur moyenne en carbone de ces produits. Bien entendu, ces valeurs approximatives réduisent le lien entre le montant de la taxe et l'impact environnemental du produit importé. Toutefois, à défaut d'autres méthodes, il peut s'agir d'une alternative à envisager afin de rendre les mesures d'ajustement applicables en pratique. Deuxièmement, les mesures carbone d'ajustement sont souvent critiquées en raison de leur



incompatibilité potentielle avec le droit de l'Organisation mondiale du commerce (OMC). Il est vrai que certaines propositions de taxes d'ajustement semblent *a priori* contraires au principe de non-discrimination. C'est le cas notamment des propositions qui visent à taxer uniquement les biens importés de certains États non-coopératifs¹⁰⁰. On peut toutefois relativiser ces critiques car il est possible d'anticiper ces risques juridiques et de définir des mesures carbone d'ajustement à la frontière qui présentent relati-

vement peu de risque de violer les dispositions de l'OMC¹⁰¹. Troisièmement, ce type de mesures pourraient être considérées contraires aux intérêts des pays en voie de développement car elles viendraient limiter leur potentiel avantage comparatif à produire des biens intensifs en carbone tout en générant des revenus pour les pays développés. À nouveau, il est possible de relativiser cet argument à l'aide d'une conception intelligente des mesures carbone d'ajustement aux frontières. Par exemple, on pourrait prévoir

⁹⁴ European Commission, Commission report : evaluation of the Energy Taxation Directive, disponible via:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/commission-report-evaluation-energy-taxation-directive%2%A0_en / ⁹⁵ Pirlot, *Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation*, op. cit. / ⁹⁶ Sur la question de la fuite de carbone et des différentes options à disposition des États, voy. United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Environmental tax issues*, 27 September 2019, E/C.18/2019/CRP.23, disponible via https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/10/19STM_CRP23-Environmental.pdf; World Bank Group, *Carbon Tax Guide. A Handbook for Policy Makers*, 2017, disponible via <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/26300/Carbon%20Tax%20Guide%20-%20Main%20Report%20web%20FINAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y>; IMF, *Fiscal Monitor: How to Mitigate Climate Change*, October 2019, disponible via <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/09/12/fiscal-monitor-october-2019>. / ⁹⁷ Ce paragraphe et les suivants sont basés sur : Alice Pirlot, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law* (EE 2017). / ⁹⁸ Voy. les références à un « mécanisme d'ajustement carbone aux frontières » dans le document suivant : Commission européenne, Communication de la Commission, Le pacte vert pour l'Europe, Bruxelles, le 11 décembre 2019, COM(2019) 640 final. Pour une brève analyse de cette proposition, voy. Alice Pirlot, *The European Green Deal and Carbon (Border) Taxes : Déjà vu or new beginning?*, Oxford University Saïd Business School Centre for Business Taxation Blog, disponible via: <http://business-taxation.sbsblogs.co.uk/2019/12/18/the-european-green-deal-and-carbon-border-taxes-deja-vu-or-new-beginning/> / ⁹⁹ Voy. Thomas J. Courchene, *Climate Change, Competitiveness and Environmental Federalism: The case for a carbon tax* (2008) Background document for an Address to the Canada 2020 Speakers' Series; Thomas J. Courchene & John R. Allan, *Climate Change: The Case for a Carbon Tariff/Tax* (March 2008) 29(3) Policy Options 59; Camillo De Camillis & Malgorzata Goralczyk, *Towards stronger measures for sustainable consumption and production policies: proposal of a new fiscal framework based on a life cycle approach* (2013) 18(1) International Journal of Life Cycle Assessment 263-377; Eloi Laurent & Jacques Le Cacheux, *An ever less carbonated Union? Towards a better European taxation against climate change* (2009) 74 Notre Europe, Studies & Reserach, 33-34 & 51-52; Eloi Laurent & Jacques Le Cacheux, *Taxe carbone: TCA contre CO₂* (2009) 311 Lettre de l'OFCE 1, 3 ; Eloi Laurent & Jacques Le Cacheux, *Réforme de la Fiscalité du Carbone dans l'Union européenne. Les options en présence* (2011) 16(1) Revue de l'OFCE 393, 405; Carol McAusland & Nouri Najjar, *The WTO Consistency of Carbon Footprint Taxes* (2013); Carol McAusland & Nouri Najjar, *Carbon Footprint Taxes* (2014) 61(1) Environmental and Resource Economics 37-70 ; Charles E. McLure, *Could VAT Techniques Be Used To Implement Border Carbon Adjustments?* (2012) 66 (8) IBFD Bulletin 436-446 ; Charles E. McLure, Charles E., *The Carbon-Added Tax: A CAT that won't Hunt* (2010) Policy Options 62-66; Charles E. McLure, *The Carbon-Added Tax: An Idea Whose Time Should Never Come* (2010) 3 Carbon & Climate Law Review 250-259; Benoît Timmermans & Wouter M. J. Achen, *From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment: principles and feasibility* (2018) 23 The International Journal of Life Cycle Assessment pp. 2217-2247. / ¹⁰⁰ Ces mesures sont *a priori* contraires au principe de la nation la plus favorisée (article I de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce). / ¹⁰¹ Beaucoup d'auteur-e-s considèrent également que des taxes environnementales d'ajustement à la frontière pourraient être justifiées sur base de l'article XX du GATT. Ces questions sont analysées en détails dans l'ouvrage suivant : Alice Pirlot, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law* (EE 2017).



que les recettes générées par ces mesures soient reversées entièrement à un fonds international destiné à soutenir la transition énergétique dans les pays du sud¹⁰².

Analyse multi-dimensionnelle

Bien que l'argument principal en faveur d'une fiscalité du carbone soit environnemental et économique, il est important d'en analyser les effets sur la dimension sociale du développement durable. En effet, les taxes carbone sont souvent sujettes à critique en raison de leur impact potentiellement régressif¹⁰³. L'idée est de taxer en fonction de la pollution générée, ce qui implique que des considérations liées à la capacité contributive des contribuables ne sont en principe pas prises en compte. Toutefois, des mécanismes existent pour remédier à ce potentiel désavantage, par exemple, en prévoyant des mesures de soutien spécifiques pour les ménages les plus pauvres¹⁰⁴. Comme mentionné plus haut, il n'est pas possible, à tout le moins en Belgique, de lier les recettes d'une taxe au financement d'un objectif spécifique. Toutefois, on peut prévoir que l'adoption d'une taxe carbone s'accompagne d'un paquet de mesures politiques destinées à aider les ménages les plus pauvres ou les plus touchés par la taxe. L'idée d'un « chèque » ou « subside » destiné à faciliter l'accès à l'énergie pourrait permettre de réduire le coût d'une taxe carbone sur les ménages les plus pauvres. Par contre, ce type de mesures peuvent être critiquées d'un point de vue environnemental car elles peuvent fortement réduire les effets de la taxe en n'encourageant pas à une diminution de l'utilisation d'énergie. D'autres types de

mesures de soutien, non liées à la consommation d'énergie, sont toutefois envisageables. Par exemple, on pourrait prévoir qu'un certain montant soit payé à tous les ménages et individus les plus pauvres afin de compenser le coût estimé de la taxe. Ce montant pourrait être dépensé librement, sans devoir nécessairement être alloué à des dépenses énergétiques, ce qui permettrait de pas compromettre de manière systématique l'objectif de la mesure fiscale.

Une taxe carbone pourrait également avoir un effet indirect sur le développement durable si les recettes générées sont utilisées pour soutenir des objectifs durables. Comme mentionné plus haut (section 2.A), il faut toutefois souligner que la fiscalité environnementale ne génère pas nécessairement des recettes sur le long terme. Étant donné que la transition vers une économie zéro carbone prendra un certain nombre d'années, on peut malgré tout considérer que l'adoption d'une taxe carbone permettrait de générer des recettes supplémentaires pendant un certain temps.

Les considérations ci-dessus illustrent qu'une taxe carbone est susceptible d'avoir des effets positifs en terme de durabilité, mais qu'il n'y a pas de réponse unique et simple quant aux différents effets d'une telle taxe sur chacune des dimensions du développement durable. Il y aura lieu de mettre en balance les effets potentiels de la taxe sur ces différentes dimensions. Le tableau sur la page suivante résume ces effets pour le cas d'une taxe carbone accompagnée d'ajustements aux frontières.



TAXE EUROPÉENNE, ACCOMPAGNÉE D'AJUSTEMENTS AUX FRONTIÈRES

	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique	Cadre institutionnel
Effets directs	En principe, réduction des émissions de gaz à effet de serre et réduction des risques de fuite de carbone	Nécessité d'accompagner la mesure d'un plan social pour éviter des effets régressifs sur les ménages à bas revenus et les populations les plus pauvres (par exemple, création d'un fonds spécifique)	Effets non neutres sur le plan économique considérés comme désirables en raison du caractère règlementaire de la taxe. Une taxe mondiale permettrait l'application d'un prix carbone uniforme. Dans le cas d'une taxe européenne, les ajustements aux frontières devraient en principe assurer que la taxe n'ait pas d'effets de distorsion sur les échanges commerciaux.	Besoin d'un cadre institutionnel robuste. Nécessité de s'assurer de la compatibilité de la taxe avec le droit international, notamment les obligations en droit de l'OMC.
Effets indirects	À condition que la taxe génère des revenus supplémentaires, ces revenus pourraient être reversés ou investis dans des projets liés au développement durable, y compris des projets en faveur des pays en voie de développement (par ex. par le biais d'un fonds spécifique).			

/ ¹⁰² Sur les taxes dont les revenus sont destinés à un objectif en particulier, voy. Kris Bachus, 'No taxation without hypothecation': towards an improved understanding of the acceptability of an environmental tax reform (2019) 21(4) Journal of Environmental Policy & Planning pp. 1-12. / ¹⁰³ Voy. par exemple le positionnement du Réseau wallon de lutte contre la pauvreté sur la taxation carbone. Voy. toutefois Katri Kosonen, *Regressivity of environmental taxation: myth or reality?* (2012) European Commission Taxation Papers, Working Paper N. 32. / ¹⁰⁴ C'est d'ailleurs une des recommandations du rapport *Greening of recovery* (FMI, supra), p. 3.



2. UNE TAXE CARBONE SUR LE SECTEUR DE L'AVIATION

Description de la proposition et de ses principaux effets

À l'heure actuelle, en comparaison avec d'autres types de transport, les secteurs de l'aviation et du transport maritime ne sont généralement pas soumis à la TVA ni aux accises sur l'énergie¹⁰⁵. Dès lors, les arguments principaux en faveur de taxes environnementales sur le secteur de l'aviation sont liés aux problèmes environnementaux que le secteur engendre¹⁰⁶.


Contextualisation et état actuel

Bien que certains États aient adopté des taxes sur les tickets d'avion¹⁰⁷, les effets environnementaux du secteur restent très peu internalisés. En théorie, le kérosène utilisé par le secteur pourrait simplement être soumis à une taxe carbone, ce qui permettrait d'en internaliser le coût. Toutefois, des obstacles institutionnels spécifiques viennent freiner la fiscalité du carbone pour le secteur de l'aviation. Différentes raisons peuvent l'expliquer.

Premièrement, des limites juridiques freinent l'adoption de certains impôts sur le secteur¹⁰⁸. En particulier, la Convention relative à l'aviation civile internationale (aussi nommée « Convention de Chicago ») empêche l'adoption de taxes sur le carburant se trouvant à bord d'un aéronef lors de son arrivée et de son départ¹⁰⁹. On retrouve également des dispositions similaires dans les accords bilatéraux sur les services aériens¹¹⁰. Bien que la Convention de Chicago ne comprenne pas de dispositions spécifiques relatives aux taxes environnementales, elle limite fortement la marge de manœuvre des États qui souhaitent internaliser le coût carbone de l'aviation.

D'abord, les taxes carbonées restent possibles lorsqu'elles s'appliquent directement sur le carburant chargé dans l'aéronef avant le décollage. En pratique, toutefois, le fait de ne pas pouvoir taxer le carburant déjà présent à bord au moment de l'atterrissage rend pratiquement impossible l'adoption de toute taxe carbone. En effet, l'adoption d'une taxe sur le carburant pourrait mener à des pratiques d'évitement puisque les compagnies aériennes pourraient simplement décider de remplir leurs réservoirs dans les États sans fiscalité carbone. Ces pratiques pourraient anéantir les effets positifs de la taxe sur le plan environnemental, voire mener à des effets pervers si elles entraînent des choix de routes aériennes moins directes. Un problème pratique similaire s'applique à la taxation carbone du secteur maritime¹¹¹.

Ensuite, les taxes carbonées peuvent être adoptées sur le carburant sans limitation quant au carburant qui se trouve à bord lorsque la Convention de Chicago ne s'applique pas. C'est le cas sur les vols domestiques et sur les vols entre États qui accepteraient de ne pas appliquer la Convention de Chicago pour les vols qui relient leur territoire. À nouveau, des raisons pratiques limitent toutefois l'intérêt d'adopter de telles taxes. Pour les petits États avec des vols domestiques très limités, cette option a peu d'impact. Aussi, on peut supposer que très peu d'États soient prêts à accepter la non-application de la Convention de Chicago en raison de l'impact économique (notamment sur le tourisme) qui pourrait résulter d'une augmentation des prix des vols vers leur territoire en comparaison avec les vols vers les États sans fiscalité du carbone.



Enfin, les États gardent en principe la possibilité d'adopter des taxes ou redevances sur les tickets d'avion à condition que ces mesures ne reviennent pas à taxer le carburant¹⁰⁵. Pour cette raison, dans les quelques États qui ont adopté de telles mesures, les charges sur les tickets d'avion ne sont pas directement proportionnelles au carburant utilisé par passager-ère.

Deuxièmement, les régimes favorables au secteur de l'aviation s'expliquent par des raisons historiques et politiques : l'absence de taxes sur l'aviation a initialement été justifiée

comme une manière indirecte d'aider ce secteur¹⁰⁶. Bien qu'il existe une certaine volonté politique pour modifier ce régime assez favorable, le consensus international sur la nécessité d'internaliser le coût environnemental du secteur de l'aviation reste fragile. La tentative de l'Union européenne d'intégrer le secteur de l'aviation dans son système d'échange de quotas émissions a échoué. Sous la pression de la communauté internationale, l'Union européenne a décidé de faire marche arrière et de limiter l'application du système d'échange de quotas d'émissions aux vols intra-européens dans l'espoir de l'adoption de mesures internationales¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Cette section met l'accent sur les mesures qui s'appliquent au secteur de l'aviation civile. Toutefois, lorsque cela est opportun, cette section fait également référence au secteur maritime. ¹⁰⁶ Voy. notamment Andrew Leicester & Cormac O'Dea, *Chapter 9 : Aviation Taxes*, in The IFS Green Budget, January 2008, disponible via <https://www.ifs.org.uk/budgets/gb2008/gb2008.pdf>. ¹⁰⁷ CE Delft, *Taxes in the field of aviation and their impact* (2019), report prepared for the European Commission, disponible sur <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0b1c6cdd-88d3-11e9-9369-01aa75ed71a1>. ¹⁰⁸ Voy. Alice Pirlot, *International Taxation and Environmental Protection*, à paraître dans un ouvrage édité par Yariv Brauner. ¹⁰⁹ Voy. l'article 24 de la Convention. Voy. également l'article 15. D'autres limites s'appliquent à l'adoption de telles taxes au sein de l'Union européenne, en particulier la directive sur la fiscalité de l'énergie et les aides d'Etats. Voy. aussi l'article 2(2) du Protocole de Kyoto qui a parfois été interprété comme interdisant l'action unilatérale des Etats pour internaliser les émissions carbone du secteur de l'aviation et du transport maritime. Cet argument a été évoqué dans l'affaire *Air Transport Association of America* (CJUE, *Air Transport Association of America, America Airlines Inc., Continental Airlines Inc., United Airlines Inc. C. Secretary of State for Energy and Climate Change*, 21 décembre 2011, C-366/10, en particulier les paragraphes 73 à 78). ¹¹⁰ Voy. par exemple, l'article 11 de l'accord de transport aérien entre l'UE et les États-Unis, OJ L 134, 25 Mai 2007. ¹¹¹ Voy. les réflexions sur le caractère mobile d'une taxe sur le carburant des navires à la page 18 du document suivant : IMF & World Bank, *Market-Based Instruments for International Aviation and Shipping as a Source of Climate Finance*, Background Paper for the Report to the G20 on *Mobilizing Sources of Climate Finance*, November 2011, disponible via <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110411a.pdf>. ¹¹² Certain-e-s auteur-e-s considèrent néanmoins que ces taxes restent controversées et potentiellement contraires à la convention de Chicago, notamment l'article 15 (Ulrich Stepler, *German Air Travel Tax (ATT) : No Lessons Learned from the Dutch Ticket Tax* (2011) 36(1) *Air and Space Law*, pp. 63-70). Sur le sujet de la légalité des taxes sur les tickets d'avion, voy. aussi Jasper Faber & Thomas Huigen, *A study on aviation ticket taxes* (2018) CE Delft, disponible via https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/2018_12_CE_Delft_7L14_A_study_on_aviation_ticket_taxes_DEF.pdf; Brian F. Havel & Niels van Antwerpen, *Dutch Ticket Tax and Article 15 of the Chicago Convention* (2009) 34(2) *Air and Space Law*, pp. 141-146; Brian F. Havel & Niels van Antwerpen, *Dutch Ticket Tax and Article 15 of the Chicago Convention (Continued)* (2009) 34(6) *Air and Space Law*, pp. 447-451; Robert Lawson, *UK Air Passenger Duty held to be Consistent with the Chicago Convention* (2008) XXXIII(1) *Air & Space Law*, pp. 3-9. Dans le contexte belge, voy. la décision du Conseil d'État, B.A.R. BELGIUM c. de Gemeente Zaventem, décision nr. 144.081, 3 Mai 2005. ¹¹³ Voy. Alice Pirlot, *International Taxation and Environmental Protection*, op. cit.. ¹¹⁴ Voy. la Décision n° 377/2013/UE du Parlement européen et du Conseil du 24 avril 2013 dérogeant temporairement la directive 2003/87/CE établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté, 25 avril 2013, L 113/1.



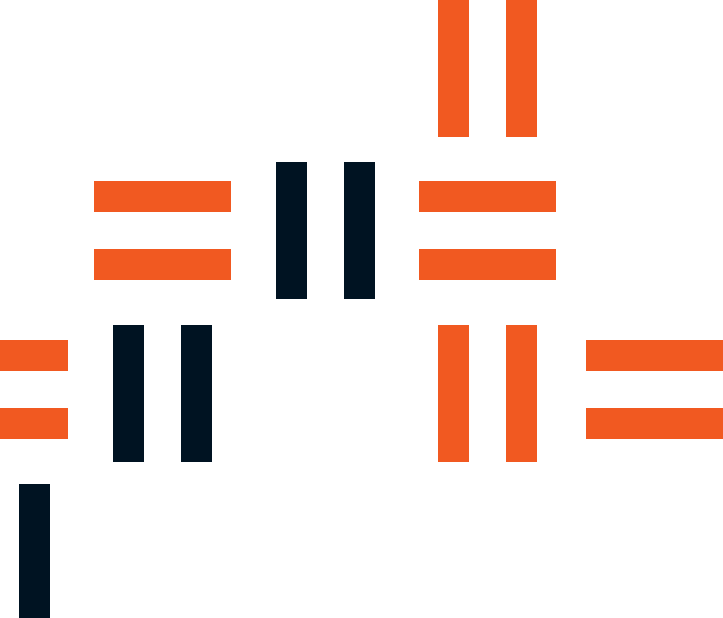
En principe, un mécanisme international destiné à internaliser les émissions du secteur de l'aviation devrait toutefois voir le jour dans les années à venir. Ce mécanisme (nommé 'CORSIA' pour *Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation*, en anglais) a été négocié au sein l'Organisation de l'aviation civile internationale. Il est trop tôt pour juger de l'efficacité du CORSIA dont la phase pilote ne s'appliquera qu'à partir de 2021¹¹⁵. Toutefois, s'il fonctionne, il pourrait être une alternative à l'adoption de mesures unilatérales pour atténuer les effets du secteur de l'aviation sur le climat. En comparaison avec les mesures unilatérales, une solution régionale ou internationale a un avantage significatif, à savoir la limitation de possibilités d'évitement. Cela explique les propositions récentes faites par plusieurs chercheur·euse·s en faveur de mesures carbone destinées à taxer les émissions globales du secteur maritime comme cela a déjà été initié pour le secteur de l'aviation¹¹⁶.

Analyse multi-dimensionnelle

Le contexte actuel de la crise sanitaire n'est pas nécessairement propice à l'adoption de taxes sur le secteur aérien, particulièrement touché par les mesures de confinement. Toutefois, la crise ne devrait pas servir d'excuse pour retarder les initiatives destinées à réduire l'impact climatique du secteur de l'aviation. De plus, l'adoption de mesures fiscales durables pourrait, à terme, se voir justifiée comme une contrepartie logique aux aides étatiques allouées au secteur suite à la crise¹¹⁷. Tant sur le plan environnemental que sur le plan économique, l'adoption de taxes environnementales est généralement considérée comme un outil efficace pour internaliser le coût de la pollution. Sur le plan social, une taxe environnementale sur le secteur de l'aviation pourrait être répercutée sur les consommateurs (par une augmenta-

tion du prix des tickets, par exemple), ce qui pourrait nuire à la démocratisation du transport aérien ainsi qu'au secteur du tourisme, y compris dans les pays en voie de développement. Cela n'implique pas, toutefois, qu'une taxe sur le secteur de l'aviation soit nécessairement régressive puisque les populations les plus pauvres n'ont pas les moyens de prendre l'avion et ne seraient dès lors pas sujettes à une telle taxe¹¹⁸. Aussi, certaines propositions ont été faites pour moduler la taxe en fonction du nombre de trajets réalisés par les voyageur·e·s, ce qui permettrait potentiellement de donner un effet « progressif » à ce type de taxe¹¹⁹. Pour réduire les effets potentiellement négatifs d'une taxe sur le secteur de l'aviation, des mécanismes pourraient être mis en place pour veiller à ce que les revenus générés soient utilisés en vue de réduire la pauvreté¹²⁰. Ainsi, dans certains pays, certaines taxes sur le secteur de l'aviation sont « solidaires », en ce sens que les revenus générés sont reversés à des fonds internationaux destinés à financer des projets dans les pays en voie de développement¹²¹.

Le tableau sur la page suivante résume les différents effets d'une taxe carbone sur le secteur de l'aviation à la lumière des différentes dimensions du développement durable. À nouveau, ces effets sont multiples et potentiellement contradictoires. Cela implique qu'une taxe sur le secteur de l'aviation pourrait faire partie d'un agenda destiné à rendre la fiscalité plus « durable » mais seulement sous certaines conditions afin de s'assurer que les effets potentiellement négatifs d'une telle taxe sur le plan social soient pris en compte.

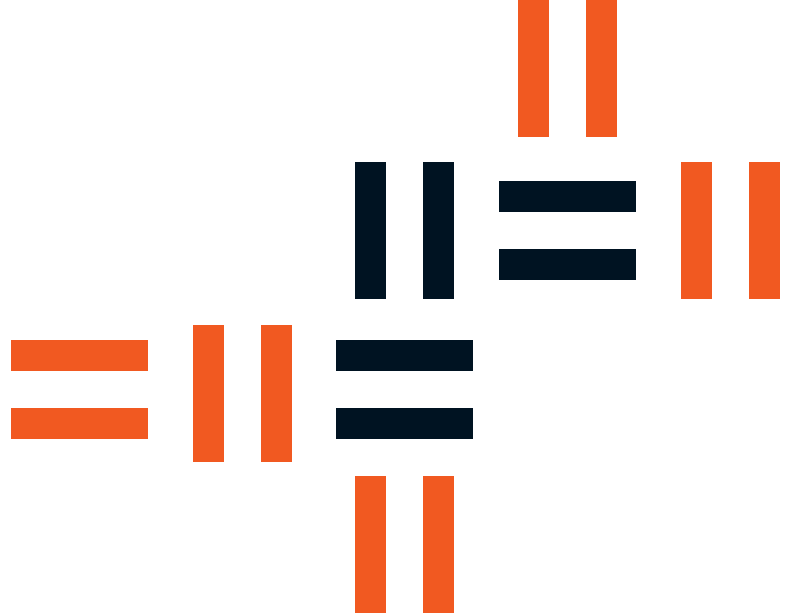


TAXE CARBONE SUR LE SECTEUR DE L'AVIATION

	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique	Cadre institutionnel
Effets directs	Réduction des émissions de gaz à effet de serre mais risque potentiel de fuite de carbone (effet pervers), si adoptée de manière unilatérale.	Éventuels effets régressifs mais possibilité de les limiter	Effets non neutres sur le plan économique en général considérés comme désirables en raison du caractère réglementaire de la taxe	Besoin d'un cadre institutionnel robuste. Nécessité de s'assurer de la compatibilité de la mesure avec le droit international
Effets indirects	À condition que la taxe génère des revenus supplémentaires, ces revenus pourraient être utilisés afin de contrebalancer ses effets potentiellement régressifs et/ou financer des projets liés au développement durable			

/ ¹¹⁵ Voy. la page web de l'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI) dédiée au CORSIA : <https://www.icao.int/environmental-protection/CORSIA/Pages/default.aspx>. Voy. également les détails quant à l'application du CORSIA dans la Résolution A40-19 adoptée lors de la 40^e session de l'assemblée de l'organisation de l'aviation civile internationale qui s'est tenue à Montréal du 24 septembre au 4 octobre 2019.

/ ¹¹⁶ IMF & World Bank, *Market-Based Instruments for International Aviation and Shipping as a Source of Climate Finance*, Background Paper for the Report to the G20 on *Mobilizing Sources of Climate Finance*, November 2011, disponible via <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110411a.pdf>; Michael Keen, Ian Parry & Jon Strand, *Planes, ships and taxes : charging for international aviation and maritime emissions* (2013) 28(76) *Economic Policy*, pp. 701-749. Dominioni, Heine et Martinez Romera analysent l'opportunité d'adopter des mécanismes régionaux à défaut de consensus international : Goran Dominioni, Dirk Heine and Beatri Martinez Romera, *Regional Carbon Pricing for International Maritime Transport . Challenges and Opportunities for Global Geographical Coverage* (2018) World Bank Group, Climate Change Global Theme & Macroeconomics, Trade and Investment Global Practice Group, Policy Research Working paper 8319, disponible via <http://documents.worldbank.org/curated/en/714251516824511861/pdf/WPS8319.pdf>. En comparaison avec le secteur de l'aviation, les négociations sur l'internalisation des émissions du secteur maritime restent très limitées (voy. International Maritime Organization, *Greenhouse Gas Emissions*, disponible via : <http://www.imo.org/en/OurWork/Environment/PollutionPrevention/AirPollution/Pages/GHG-Emissions.aspx>). / ¹¹⁷ Voy., à ce propos, la contribution externe de Mathieu Strale, et al., *L'avenir du transport aérien doit être dans les mains du secteur public, des travailleuses et travailleurs et de la population*, Le Vif, 9 juin 2020. / ¹¹⁸ Andrew Leicester & Cormac O'Dea, *Chapter 9...*, op. cit., p. 197. / ¹¹⁹ Pour éviter ce problème, des propositions ont été faites pour introduire une taxe sur les voyageur-e-s fréquent-e-s (voy. le site web "A free ride", disponible via <http://afreeride.org>). Dans ce sens, voy. aussi Lucas Chancel & Thomas Piketty, *Carbon and inequality: from Kyoto to Paris. Trends in the global inequality of carbon emissions (1998-2013) & prospects for an equitable adaptation fund*, 3 November 2015, disponible via <http://piketty.pse.ens.fr/files/ChancelPiketty2015.pdf>. / ¹²⁰ Voy. notamment la suggestion faite par Keen et ses co-auteurs relative à l'adoption de règles de compensation en faveur des pays en voie de développement : Michael Keen, Ian Parry & Jon Strand, *Market-Based Instruments for International Aviation and Shipping as a Source of Climate Finance*, The World Bank Development Research Group Environment and Energy Team & International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, Policy research Working Paper 5950, disponible via <http://documents.worldbank.org/curated/en/678661468155734989/pdf/WPS5950.pdf> / ¹²¹ Voy. la taxe française de solidarité sur les billets d'avion (Ministère de la transition écologique, Taxes aéronautiques, disponible via : <https://www.ecologique-solaire.gouv.fr/taxes-aeronautiques#e2>). Cette taxe est, citée dans le rapport suivant: United Nations, Report of the Inter-agency Task Force on Financing for Development, *Financing for Sustainable Development Report 2020*, disponible via https://developmentfinance.un.org/sites/developmentfinance.un.org/files/FSDR_2020.pdf (p. 95).



3. UNE TAXE MONDIALE SUR LE SECTEUR DE LA FINANCE

Description de la proposition et de ses principaux effets

L'adoption de taxes sur le secteur financier (que ce soit une taxe sur les transactions financières, une taxe sur les activités financières, une taxe sur les taux de change) a été justifiée par de nombreuses raisons réglementaires liées à la volonté de réguler les marchés et le trading à haute fréquence¹²². Ces taxes ont été discutées à différents niveaux, y compris au niveau national, européen et mondial¹²³. Dans le cadre de cette étude sur le développement durable à l'échelle internationale, nous nous concentrons toutefois sur la justification budgétaire qui sous-tend les propositions en faveur de l'adoption de ces taxes à l'échelle mondiale. Cette justification a été mise en avant par certains États ainsi que de nombreuses ONG à la lumière du rôle indirect que ces taxes pourraient jouer dans la réalisation des ODD. Il s'agit de l'hypothèse où les recettes générées par de telles taxes seraient utilisées dans une perspective de développement durable.

Contextualisation et état actuel

L'idée d'utiliser une taxe sur le secteur financier afin de financer le développement a été proposée à différentes occasions au cours des 20 dernières années, notamment en 2002, lors du Sommet de Monterrey sur le financement du développement¹²⁴. Plus récemment, des propositions similaires ont été mises en avant en réponse à la crise du coronavirus avec pour objectif de favoriser un contexte de «solidarité», notamment à l'échelle européenne¹²⁵. Toutefois, jusqu'à présent, aucune taxe de ce type n'a été adoptée à l'échelle mondiale. Comme mentionné plus haut (partie 1, section 3.C), l'obstacle principal est politique et institutionnel.

Sur le plan juridique, de nombreux débats ont eu lieu à l'échelle européenne s'agissant de la compatibilité d'une taxe sur les transactions financières avec le droit de l'Union¹²⁶. Cependant, comme l'a pointé le FMI, de tels obstacles ne peuvent servir d'excuses pour refuser d'analyser la pertinence de taxes sur le secteur financier¹²⁷. Il s'agit simplement de veiller à créer un cadre institutionnel robuste pour y faire face.

Analyse multi-dimensionnelle

L'impact de taxes sur le secteur financier pourrait être positif sur les dimensions environnementales et sociales du développement durable si les revenus générés sont effectivement utilisés pour soutenir des projets en accord avec les objectifs que ces dimensions sous-tendent. Il faut toutefois noter les incertitudes concernant les montants qui pourraient être générés par de telles taxes ainsi que les désaccords quant à leur incidence fiscale¹²⁸. Le fait que le secteur bancaire et financier soit responsable du paiement d'une taxe qualifiée de «taxe sur les transactions financières», de «taxe sur les activités financières» ou de «micro-taxe sur les paiements électroniques» ne garantit pas que ce secteur soit le seul à subir le poids économique de la taxe¹²⁹. Enfin, du point de vue économique, les effets de telles taxes sur les marchés financiers ont été promues par certain·e·s en raison de leur effet positif sur la réglementation de ces marchés mais critiquées par d'autres en raison de leur caractère potentiellement distortif¹³⁰.

En résumé, les effets potentiels de taxes mondiales sur le secteur financier sur la durabilité du système fiscal peuvent s'analyser comme suit :

TAXE MONDIALE SUR LE SECTEUR DE LA FINANCE

	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique	Cadre institutionnel
Effets directs	Non analysés : à priori pas d'effets directs spécifiques	Incidence fiscale de la taxe incertaine	Si la taxe est justifiée par un objectif de réglementation des marchés financiers, son effet non-neutre sur le plan économique pourrait être considéré comme désirable. Toutefois, il faut noter que l'effet économique des taxes sur le secteur financier fait l'objet de débat.	Besoin d'un cadre institutionnel robuste.
Effets indirects	À condition que la taxe génère des revenus supplémentaires, ces revenus pourraient être reversés ou investis dans des projets liés au développement durable, y compris des projets en faveur des pays en voie de développement (par ex. par le biais d'un fonds spécifique)			

¹²² À ce propos, voy. les auteur-e-s cité-e-s plus haut, Wollner, Pekanov et Schratzenstaller. Voy. également, Dorothea Schäfer, *Financial Transaction Tax Contributes to More Sustainability in Financial Markets* (2012) (2) *Intereconomics* pp. 76-83; Stephan Schulmeister, *A General Financial Transactions Tax : Strong Pros, Weak Cons*, (2012) (2) *Intereconomics* pp. 84-89; John Vella, *The Financial Transaction Tax Debate: Some Questionable Claims*, (2012) (2) *Intereconomics* pp. 90-95, at p. 91. ¹²³ À l'échelle de l'Union, voy. European Commission, Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC, 28 September 2011, COM(2011) 594 final; European Commission, Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, 14 February 2013, COM(2013) 71 final. ¹²⁴ Voy. Atanas Pekanov & Margit Schratzenstaller, *A Global Financial Transaction Tax. Theory, Practice and Potential Revenues* (2019) 582 WIF Working Paper. Voy. aussi la référence à la taxe sur les transactions financières dans le rapport suivant: United Nations, Report of the Inter-agency Task Force on Financing for Development, Financing for Sustainable Development Report 2020, p. 95. ¹²⁵ Voy. D. Gros, *A corona financial solidarity levy*, VOX, CEPR Policy Portal, (22 April 2020), disponible via <https://voxeu.org/article/corona-financial-solidarity-levy> (accessed 1 May 2020); G. Insalaco & E. Schaanning, *European Corona Solidarity Bonds*, (2 April 2020), disponible via https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3567382 (accessed 1 May 2020). ¹²⁶ Voy. notamment Joachim Englisch, John Vella, Anzhella Cédelle, *The Financial Transaction Tax Proposal Under the Enhanced Cooperation Procedure : Legal and Practical Considerations* (2013) 2 *British Tax Review* 223-259. ¹²⁷ Ce point a été mis en avant par le FMI dans le rapport *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector* (voy. p. 19 : "The FTT should not be dismissed on grounds of administrative practicability"). ¹²⁸ Voy. James Mirrlees et al., *Taxing goods and services*, in *Tax by Design* (OUP 2011), pp. 152-153; John Vella, "The Financial Transaction Tax Debate : Some Questionable Claims", *op. cit.* (on p. 91: "Determining the incidence of an FTT levied on different types of institutions and financial transactions is difficult. (...) We simply do not know how it will be shared among employees, owners and customers of financial institutions. The claim that private households and SMEs not actively investing in financial markets would hardly be affected by the Proposal is far too strong"). Par contre, Dorothea Schäfer (*Distributional Effects of Taxing Financial Transactions and the Low Interest Rate Environment* (2016) 1609 DIW Research Paper.) considère que la taxe sera nécessairement redistributive mais que les montants générés par la taxe dépendront de l'ampleur des transactions financières. ¹²⁹ Chacune des taxes citées peut avoir des effets différents et certain-e-s auteur-e-s et institutions ont mis en avant les avantages et inconvénients de chacune de ces mesures, généralement, en partant de l'hypothèse qu'elles seraient adoptées à l'échelle nationale ou régionale et non pas mondiale. Par exemple, le fonds monétaire international (FMI) a mis en avant les avantages d'une taxe sur les profits du secteur financier par rapport à une taxe sur les transactions financières. Voy. IMF, *A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector*, Financial Report for the G-20, June 2010, Prepared by the Staff of the International Monetary Fund, pp. 19-20 & p. 21 et suivantes. Voy. aussi Vella, *op. cit.*, p. 95. Dans son étude d'impact de 2011, la Commission européenne mettait aussi en avant les avantages potentiels d'une taxe sur les activités financières par rapport à une taxe sur les transactions financières (voy. European Commission, Commission Staff Working Paper, Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC, 28 September 2011, SEC(2011) 1102 final, pp. 37-38). Pour une analyse de la proposition européenne, voy. John Vella, Clemens Fuest & Tim Schmidt-Eisenlohr, *The EU Commission's Proposal for a Financial Transaction Tax* (2011) 6 *British Tax Review*, pp. 607-621. ¹³⁰ *Ibid.* Voy. aussi les auteur-e-s cité-e-s plus haut : Wollner, Pekanov et Schratzenstaller.

4. UNE TAXE MONDIALE SUR LES GRANDS PATRIMOINES

Description de la proposition et de ses principaux effets

La proposition de taxer les grands patrimoines à l'échelle mondiale a été justifiée par des objectifs règlementaires (en particulier, réduire le fossé entre les populations les plus riches et les populations les plus pauvres) ainsi que des objectifs budgétaires¹³¹. Jusqu'à présent, cette idée reste au stade de « proposition » mais la pandémie l'a remise au goût du jour en raison de la nécessité de générer des ressources additionnelles¹³². Comme pour la taxe mondiale sur les transactions financières, ce type de taxes pourraient avoir un impact positif sur la dimension environnementale et sociale du développement durable, à condition qu'elles permettent effectivement d'augmenter les recettes fiscales et que les revenus générés soient utilisés à de telles fins.

Contextualisation et état actuel

À l'heure actuelle, seules des taxes au niveau national sur les grands patrimoines ont été adoptées. De plus, des propositions régionales ont été mises en avant de manière récente par certain-e-s économistes¹³³. Leur caractère national rend ces taxes moins robustes aux techniques d'évitement car les individus sujets à la taxe peuvent être tentés de faire usage de mécanismes de planification pour éviter la taxe, voire quitter le pays où la taxe s'applique. Ceci implique qu'il est difficile de calculer avec précision les revenus qui seraient générés par une taxe sur le patrimoine adoptée à l'échelle nationale ou régionale¹³⁴.

Ce type d'obstacle ne se poserait pas de la même manière si un impôt mondial était adopté. Toutefois, d'autres obstacles juridiques et pratiques pourraient freiner l'adoption d'une taxe sur les grands patrimoines. Sur le plan juridique, une taxe sur le patrimoine s'applique, en principe, sur base d'un seuil. Définir ce seuil implique que les individus dont la fortune est juste en dessous du seuil ne seront pas sujets à la taxe alors que ceux dont la fortune est juste au-dessus du seuil le seront, ce qui pourrait être considéré comme contraire au principe de non-discrimination¹³⁵. Sur le plan pratique, définir la « fortune » des individus est une tâche qui peut se révéler particulièrement compliquée : cela

implique de définir la valeur de l'ensemble des biens dont la personne est propriétaire, de déterminer dans quelle mesure un patrimoine est lié à une personne donnée. Sur base de ces constats, certain-e-s auteur-e-s ont appelé à améliorer le système fiscal existant plutôt que d'adopter une nouvelle taxe sur le patrimoine potentiellement inconstitutionnelle et difficile à appliquer en pratique¹³⁶. En effet, des alternatives existent pour lutter contre les inégalités et la pauvreté, tant sur le plan fiscal que non fiscal et il est important que l'opportunité d'une taxe sur le patrimoine soit analysée à la lumière de toutes ces mesures et de leurs avantages et inconvénients¹³⁷. Sur le plan fiscal, de nombreuses taxes existantes peuvent renforcer ou réduire les inégalités et la pauvreté, notamment l'impôt sur les revenus (quand il est progressif), la fiscalité du patrimoine immobilier ainsi que l'impôt sur les donations, les successions et les plus-values¹³⁸. Sur le plan non-fiscal, on peut penser aux politiques migratoires (par exemple, quand elles favorisent la venue des individus très fortunés) ou les règles relatives au financement des partis politiques (par exemple quand elles permettent à des individus fortunés d'influencer le débat politique)¹³⁹.

Analyse multi-dimensionnelle

Outre les effets potentiels liés aux recettes générées par une taxe mondiale sur les grands patrimoines, un tel impôt pourrait, en tant que tel, avoir un effet positif sur la dimension sociale du développement durable dans la mesure où l'on considère que cette dimension comprend un objectif de réduction des inégalités entre les personnes « riches » et les personnes « pauvres »¹⁴⁰. Une taxe sur les grands patrimoines à l'échelle mondiale pourrait même permettre de s'attaquer aux inégalités Nord/Sud. D'un point de vue économique, si on considère que la taxe poursuit un objectif règlementaire (à savoir l'objectif de réduire les inégalités), l'effet non-neutre de la taxe sera jugé désirable.

En résumé, les effets d'une taxe sur les grands patrimoines sur les différentes dimensions du développement durable peuvent être présentés comme suit :



TAXE MONDIALE SUR LES GRANDS PATRIMOINES

	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique	Cadre institutionnel
Effets directs	Non analysés dans la littérature : a priori, pas d'effets directs spécifiques.	A priori positifs	A priori positifs si on considère que la taxe poursuit un objectif réglementaire.	Besoin d'un cadre institutionnel robuste. Difficulté de définition/ mise en œuvre et risque de violer certains principes constitutionnels, ce qui implique qu'il est important de considérer les autres options fiscales et non-fiscales dont bénéficie le législateur.
Effets indirects	À condition que la taxe génère des revenus supplémentaires, ces revenus pourraient être reversés ou investis dans des projets liés au développement durable, y compris des projets en faveur des pays en voie de développement (par ex. par le biais d'un fonds spécifique).			

¹³¹ Peu de taxes mondiales sur le patrimoine ont été proposées, à quelques exceptions près, notamment la proposition de Piketty dans son ouvrage *Capital & idéologie*. Contra Alan J. Auerbach and Kevin Hassett, *Capital Taxation in the Twenty-First Century* (2015) *American Economic Review: Papers & Proceedings* 2015, 105(5), pp. 38-42. / ¹³² Voy. E. Saez & G. Zucman, *Progressive Wealth Taxation*, BPEA Conference Draft, Brookings Papers on Economic Activity, (2019) disponible via https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2019/09/Saez-Zucman_conference-draft.pdf (accessed 1 May 2020); C. Landais, E. Saez and G. Zucman, *A progressive European wealth tax to fund the European COVID response*, VOX, CEPR Policy Portal (3 April 2020), disponible via <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> (accessed 1 May 2020); Daniel Markovits, *A Wealth Tax Is the Logical Way to Support Coronavirus Relief*, 21 April 2020, *The New York Times*; Aroop Chatterjee, Amory Gethin & Léo Czajka, *Coronavirus: why South Africa needs a wealth tax now*, 28 April 2020, available at https://theconversation.com/coronavirus-why-south-africa-needs-a-wealth-tax-now-137283?utm_source=twitter&utm_medium=bylinetwitterbutton. Voy. aussi IMF, Special Series on Fiscal Policies to Respond to COVID-19, Tax Issues: An Overview, p. 2: *Consider increasing higher rates of income tax/higher end property/wealth taxes, perhaps through a 'solidarity surcharge'*. / ¹³³ C. Landais, E. Saez and G. Zucman, *A progressive European ...*, *op. cit.*; Alexander Krener & Margit Schratzenstaller, *A European Net Wealth Tax* (2018) WIFO Working Paper 516. / ¹³⁴ Voy. le débat entre économistes concernant la quantification de la proposition américaine de taxe sur le patrimoine par la sénatrice Warren : Emmanuel Saez & Gabriel Zucman, *Response to Summers and Sarin, 'A wealth tax presents a revenue estimation puzzle'*, *Washington Post*, 4 April 2019, disponible via <https://gabriel-zucman.eu/files/saez-zucman-responseto-summers-sarin.pdf>. / ¹³⁵ L'exemple de la taxe belge sur les comptes-titre illustre qu'il n'est pas aisé de concevoir une taxe sur certains aspects du patrimoine conforme au principe de non-discrimination. Pour un exemple récent de taxe annulée sur cette base, voy. l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 17 octobre 2019 (n° 138/2019) sur la taxe sur les comptes-titres. / ¹³⁶ Voy. par exemple, Alan D. Viard, *Wealth Taxation: An Overview of the Issues*, in: Kearney and Ganz (eds), *Maintaining the Strength of American Capitalism*, Aspen Institute Economic Strategy Group, 21 November 2019, disponible via <https://economicstrategygroup.org/wp-content/uploads/2019/12/Maintaining-the-Strength-of-American-Capitalism-Wealth-Taxation-An-Overview-of-the-Issues.pdf> Voy. aussi les conclusions du rapport OECD sur la question: OECD, *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, disponible sur <https://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>, pp. 98-99: "Overall, the report suggests that from both an efficiency and equity perspective, there are limited arguments for having a net wealth tax on top of broad-based personal capital income taxes and well-designed inheritance and gift taxes. However, there are stronger arguments for having a net wealth tax in the absence of broad-based capital income taxes and taxes on wealth transfers". / ¹³⁷ Voy. IMF Fiscal Monitor: Tackling Inequality, October 2017, disponible via <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>. / ¹³⁸ Sur ces taxes, voy. Robin Boadway, Emma Chamberlain, Carl Emmerson, *Taxation of wealth and wealth transfers*, in *Dimensions of Tax Design* (OUP 2010), disponible via <https://www.ifs.org.uk/publications/7184>; James Mirrlees et al., *Taxes on wealth transfers, Tax by Design* (OUP 2011) par disponible via <https://www.ifs.org.uk/publications/5353> Voy. aussi Lily Batchelder & David Kamin, *Policy Options for Taxing the Rich*, in: Kearney and Ganz (eds), *Maintaining the Strength of American Capitalism*, Aspen Institute Economic Strategy Group, 21 November 2019, disponible via <https://economicstrategygroup.org/wp-content/uploads/2019/12/Maintaining-the-Strength-of-American-Capitalism-Policy-Options-for-Taxing-the-Rich.pdf> Voy. également Céline Antonin & Vincent Touzé, *Fiscalité du capital. Principes, propriétés et enjeux de taxation optimale* (2015) 3(139) *Revue de l'OFCE*, pp. 225-266. / ¹³⁹ Sur cette question, voy. Luc Leboeuf & Alice Pirlot, *Taxation as a Means of Migration Control: The Case of Hungary* (2019) 47(3) *Intertax*, pp. 291-297. / ¹⁴⁰ À ce propos, voy. le dixième ODD dont l'objectif est de réduire les inégalités. Notez toutefois que, pour certain-e-s, les inégalités de revenus ne sont pas, en soi, problématiques, à partir du moment où personne ne vit en dessous du seuil de pauvreté. Voy. Harry G. Frankfurt, *On Inequality* (PUP 2016).



5. UNE RÉFORME PROFONDE DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Description de la proposition et de ses principaux effets

De nombreuses propositions ont été formulées en vue de réformer l'impôt des sociétés. L'objectif principal de ces propositions de réforme est de rendre la fiscalité des sociétés moins sujette à l'évasion fiscale et au phénomène d'érosion de la base d'imposition afin de générer des recettes supplémentaires. Dans la mesure où ces recettes additionnelles seraient utilisées à des fins de développement durable, ces réformes pourraient avoir un impact indirect positif en terme de durabilité.

Contextualisation et état actuel


À l'heure actuelle, la fiscalité des sociétés est souvent critiquée en raison de son caractère « injuste » par référence au taux effectif d'impôt payé par certaines sociétés multinationales, en particulier celles faisant partie du secteur digital, en comparaison avec le taux effectif payé par les petites entreprises et les individus¹⁴¹. Face à ce constat, on pointe du doigt l'incapacité des règles actuelles à s'appliquer dans le contexte de la digitalisation de l'économie. De plus, le caractère multinational de certaines sociétés leur permet de structurer leurs activités afin d'éviter le paiement de l'impôt en « érodant leur base imposable ». Ce phénomène est facilité par la compétition fiscale qui existe entre États et poussent de nombreux États à adopter des règles particulièrement favorables à certaines sociétés¹⁴². Aussi, la structure même de l'impôt des sociétés le rend fragile aux mécanismes d'évitement. Cela est notamment dû au fait que la localisation des entreprises (leur « résidence ») est un facteur clé pour déterminer le pays où l'impôt des sociétés doit être payé. Or, ce facteur est, dans une certaine mesure, artificiel¹⁴³. C'est d'autant plus vrai lorsque l'impôt des sociétés s'applique à des sociétés qui reposent largement sur l'économie digitale¹⁴⁴.

Comme mentionné *supra* (section 1, point 3.B), il existe aujourd'hui un certain consensus sur le caractère problématique des mécanismes qui visent à l'érosion de la base d'imposition¹⁴⁵. Cela explique l'initiative lancée en 2013 par

l'OCDE et le G20 pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition (le projet « BEPS »)¹⁴⁶. Cette initiative a donné lieu à des recommandations organisées autour de 15 grandes thématiques (appelées « actions » par l'OCDE et le G20) qui ont mené à des réformes dans de nombreux États¹⁴⁷. Le processus se poursuit aujourd'hui de manière élargie. Le « cadre inclusif » regroupe plus de 135 juridictions avec pour objectif d'apporter des solutions au problème de l'érosion de la base imposable¹⁴⁸. Comme mentionné plus haut, deux propositions principales ont été mises en avant : une refonte de la répartition des droits d'imposition entre juridictions (pilier 1) et l'introduction d'un mécanisme permettant de garantir l'imposition des sociétés à un taux minimum (pilier 2)¹⁴⁹.

Ce dialogue international en matière de fiscalité est précieux. Toutefois, comme pour l'adoption de taxes internationales, les États font face à des difficultés d'ordre politique et institutionnel. Trouver un terrain d'entente est difficile, comme l'illustre la demande récente des États-Unis de geler les négociations sur l'économie digitale (« Pilier 1 »)¹⁵⁰.

Au-delà des discussions au sein de l'OCDE et du cadre inclusif, d'autres propositions de réformes ont été mises sur la table, à l'échelle nationale et régionale. Parmi ces propositions, on peut citer celles qui visent à taxer les profits des sociétés multinationales de manière consolidée¹⁵¹. Ces propositions de « taxation unitaire », soutenues par de nombreuses ONG¹⁵² et discutées par de nombreuses économistes, y compris au sein du FMI¹⁵³, impliqueraient que les profits des sociétés multinationales soient calculés au niveau régional ou mondial et ensuite distribués entre États sur base d'une grille de critères fixes, comme par exemple la location des ventes, des biens immobiliers dont dispose la société ou encore le lieu où se trouvent les employés. Des propositions en ce sens ont déjà été discutées à l'échelle de l'Union européenne mais n'ont pas encore adoptées¹⁵⁴. Un autre exemple d'alternative à la fiscalité des sociétés telle que



nous la connaissons actuellement est celui des taxes « à la destination » (« *destination-based cash flow tax* »)¹⁴¹. L'idée de ces taxes est de reconnaître un pouvoir fiscal à l'État « de destination », à savoir l'État où les biens et services sont consommés. Ce critère de « consommation » est considéré peu manipulable par les partisans de ce type de taxe, ce qui la rendrait plus robuste aux techniques d'évitement¹⁴². Dans une certaine mesure, la proposition de la Commission européenne de taxer les sociétés ayant une présence numérique significative suit une logique similaire étant donné qu'elle reconnaît un pouvoir d'imposition aux États membres sur base de différents critères dont certains sont liés à la présence d' « utilisateurs » sur le territoire¹⁴³. De la

même manière, les discussions au sein du cadre inclusif sur le premier pilier vont aussi dans le sens d'une allocation plus importante des profits des multinationales dans le pays de destination/consommation.

Sur le plan juridique, la plupart des propositions qui cherchent à radicalement réformer l'impôt des sociétés font face à des obstacles étant donné leur potentielle incompatibilité avec les traités fiscaux bilatéraux ainsi que les règles de l'OMC¹⁴⁴. Ces obstacles juridiques ne devraient pas, toutefois, faire barrage à l'adoption de telles taxes si elles sont jugées opportunes.

/ ¹⁴¹ Pour un court aperçu de cette problématique, voy. UN, Inter-agency Task Force on Financing for Development, Financing for Sustainable Development 2020, p. 45. / ¹⁴² Sur les problèmes liés à l'application de l'impôt des sociétés dans une économie globalisée, voy. James Mirrlees, *Corporate Taxation in an International Context, Tax by Design* (OUP 2011), disponible via <https://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch18.pdf> / ¹⁴³ Voy. Michael P. Devereux & John Vella, *Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?* (2014) 35(4) Fiscal Studies pp. 449-475.

/ ¹⁴⁴ Voy. les débats à l'échelle de l'OCDE sur l'économie digitale (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>). / ¹⁴⁵ Cette problématique a été analysée par Avi-Yonah dans un contexte de pauvreté et d'inégalités de revenus mondiales, voy. Reuven S. Avi-Yonah, *Taxation and Business: The Human Rights Dimension of Corporate Tax Practices* (2020) Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Paper No. 678, disponible via https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3576538. / ¹⁴⁶ OECD, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD, 19 février 2013, disponible via <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/lutter-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264192904-fr.htm>; OECD, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, 19 juillet 2013, disponible via <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm> / ¹⁴⁷ Voy. les différents rapports produits en 2015 et dans les années qui ont suivi : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm>

/ ¹⁴⁸ Voy. OECD, BEPS, Inclusive Framework, International collaboration to end tax avoidance, disponible via : <https://www.oecd.org/tax/beps/> / ¹⁴⁹ La deuxième proposition a été analysée par le Centre for Business Taxation : Michael P. Devereux et al., *The OECD Global Anti-Base Erosion* (« GloBE ») proposal, *op. cit.* / ¹⁵⁰ Sam Fleming et al., "US upends global digital tax plans after pulling out of talks with Europe", Financial Times, 17 June 2020.

/ ¹⁵¹ Voy. notamment Reuven S. Avi-Yonah & Kimberly A. Clausing, *A Proposal to Adopt Formulary Apportionment for Corporate Income Taxation: The Hamilton Project* (2009) U. of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper No. 07-20009, disponible via https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=995202.

/ ¹⁵² Le Tax Justice Network considère que cette proposition est la meilleure pour réformer l'impôt des sociétés. Voy. aussi, the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT), *A Roadmap to Improve Rules for Taxing Multinationals. A Fairer Future for Global taxation* (2018), disponible via : <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5a78e6909140b73efc08eab6/1517872798080/ICRICT+Unitary+Taxation+Eng+Feb2018.pdf> / ¹⁵³ Voy. Ruud De Mooij, Li Liu & Dinar Prohardini, *An Assessment of Global Formula Apportionment* (2019) IMF Working Paper WP/19/213. / ¹⁵⁴ Voy. le site web suivant : Commission européenne, Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr#heading_1 / ¹⁵⁵ Alan Auerbach, Michael P. Devereux, Michael Keen & John Vella, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, Oxford Legal Studies Research Paper No. 14/2017, disponible via https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2908158 / ¹⁵⁶ *Ibid.* Voy. aussi Alan J. Auerbach, Michael P. Devereux & Helen Simpson, *Taxing Corporate Income*, in *Dimensions of Tax Design* (OUP 2010), pp. 837-904. / ¹⁵⁷ European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final. / ¹⁵⁸ Voy. notamment Richard Collier & Michael P. Devereux, *The Destination-Based Cash Flow Tax and Double Tax Treaties*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 17/06; Wolfgang Schön, *Destination-Based Income Taxation and WTO Law: A Note* (2016) Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2016-3; Alice Pirlot, *Don't Blame it on WTO Law: An Analysis of the Alleged WTO Law Incompatibility of Destination-Based Taxes* (2019), Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 19/6.

Analyse multi-dimensionnelle

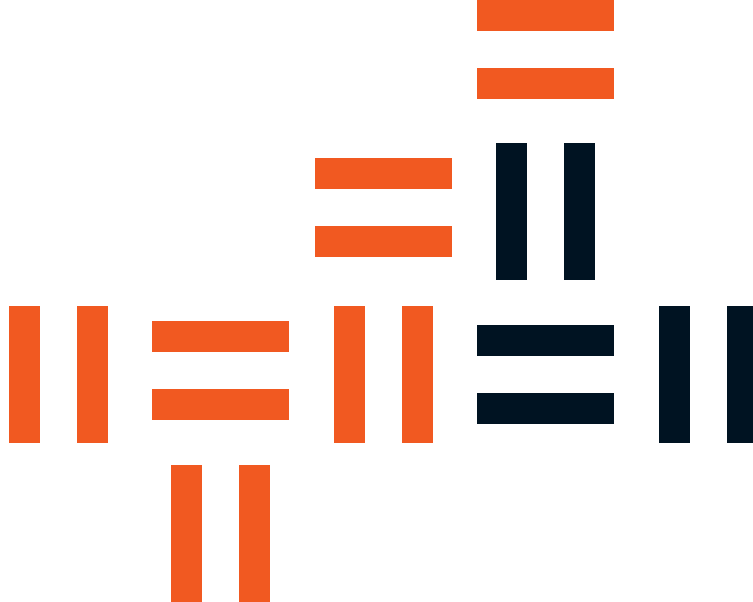
Une réforme de la fiscalité des sociétés pourrait non seulement permettre de générer des revenus supplémentaires, mais pourrait aussi avoir un impact direct sur d'autres dimensions du développement durable. D'un point de vue économique, dans la mesure où elles limitent les possibilités d'évitement pour les entreprises multinationales, les propositions de réforme pourraient rendre la fiscalité des sociétés plus efficace. D'un point de vue social, les partisans d'une « destination-based cash flow tax » considèrent que son effet serait positif car progressif, ou à tout le moins plus progressif que la TVA et que l'impôt des sociétés actuel¹⁵⁹. Cette question de l'incidence fiscale est toutefois controversée. La question de l'impact des différentes propositions de réforme sur les pays en voie de développement fait également débat. Certain·e·s, notamment certaines ONG, considèrent que les taxes « à destination » auraient un impact néfaste

pour la plupart des pays en voie de développement en raison de leur niveau de consommation plus limité par rapport aux pays développés¹⁶⁰. Toutefois, certain·e·s économistes suggèrent que tant une taxe sur les profits consolidés qu'une taxe « à la destination » seraient favorables aux pays en voie de développement, en particulier si elles sont combinées avec une taxation efficace des ressources naturelles dont certains de ces pays disposent¹⁶¹.

L'analyse multidimensionnelle des propositions de réformes de l'impôt des sociétés indique qu'elles sont susceptibles d'avoir un impact sur le développement durable mais qu'il n'y a pas de réponse univoque quant à leur caractère durable. Les effets de ces réformes peuvent être résumés comme suit :

PROPOSITIONS DE RÉFORMES DE LA FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS

	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique	Cadre institutionnel
Effets directs	Non analysés dans la littérature : <i>a priori</i> , pas d'effets directs spécifiques.	Les effets d'une réforme de la fiscalité des sociétés dépendra du type de réforme ainsi que de l'incidence de l'impôt des sociétés.	En principe, positif sur base de l'hypothèse que ces réformes rendraient la fiscalité des sociétés plus efficace. Chaque proposition devrait toutefois être analysée de manière spécifique.	Cadre robuste nécessaire même si, en principe, les propositions de réforme radicale seraient, de par leur nature, plus robustes que l'impôt des sociétés actuel.
Effets indirects	À condition que la taxe génère des revenus supplémentaires, ces revenus pourraient être reversés ou investis dans des projets liés au développement durable, y compris des projets en faveur des pays en voie de développement (par ex. par le biais d'un fonds spécifique).			



6. UNE PARTICIPATION RENFORCÉE DES PAYS EN VOIE DE DÉVELOPPEMENT DANS LES NÉGOCIATIONS FISCALES

Description de la proposition et de ses principaux effets

La question de la fiscalité « juste » est également liée au rôle des différents États dans le cadre des négociations bilatérales et internationales relatives au système fiscal. Pour cette raison, la question de la participation des pays en voie de développement aux négociations internationales est cruciale. Cette question n'est d'ailleurs pas purement fiscale ; il s'agit d'un élément clé qui caractérise le droit international de manière générale. L'objectif principal est d'agir sur le pilier institutionnel du développement durable.

Contextualisation et état actuel

À l'heure actuelle, on peut déplorer le rôle très limité qu'ont joué les pays en voie de développement sur la scène internationale fiscale. L'organisation principale qui détermine l'agenda fiscal international est l'OCDE et le rôle de l'ONU reste assez marginal. Bien que l'OCDE ait ouvert ses discussions relatives à l'érosion de la base imposable à un grand nombre d'États non membres de l'OCDE dans le contexte du « cadre inclusif », on peut s'interroger sur le rôle réel des pays en voie de développement dans les négociations fiscales à l'échelle internationale.

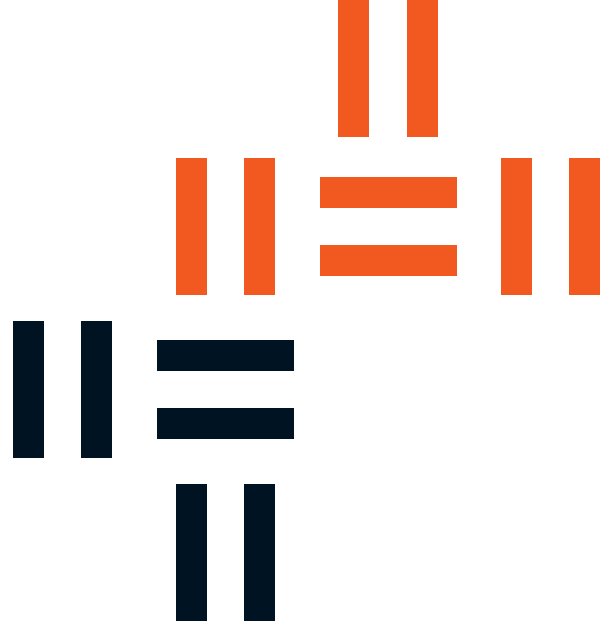
En droit fiscal, le débat peut être divisé entre deux approches : celles et ceux qui préfèrent l'approche internationale, considérant que cette approche est bénéfique aux pays en voie de développement et celles et ceux qui défendent une approche unilatérale et nationale, considérant qu'elle est plus favorable aux pays en voie de développement.

S'agissant de l'approche internationale, on peut citer la coopération qui a été mise en place par l'OCDE en vue de négocier et mettre en œuvre les mesures relatives au projet BEPS¹⁶². L'aspect positif de ce mécanisme est qu'il met autour de la table plus de 135 juridictions, ce qui ouvre le débat fiscal, jusqu'à présent dominé par les membres de l'OCDE et du G20, à un plus grand nombre d'acteurs. La présence d'un plus grand nombre de pays autour de la table de négociation ne garantit toutefois pas la participation de ces acteurs. Bien que le processus soit appelé « cadre inclusif », il ne semble pas que l'OCDE soit parvenue à créer un cadre de participation inclusive¹⁶³. Comme l'ont souligné certain·e·s auteur·e·s, les pays sont loin d'être égaux : le niveau d'expertise fiscale et d'expérience en matière de

¹⁵⁹ Alan Auerbach, Michael P. Devereux, Michael Keen & John Vella, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, op. cit. / ¹⁶⁰ Voy., par exemple, les critiques du Tax Justice Network, disponible via <https://www.taxjustice.net/2019/03/19/ten-reasons-why-the-destination-based-cash-flow-tax-is-a-terrible-idea/>

¹⁶¹ Shafik Hebous, Alexander D Klemm & Saila Stausholm, *Revenue Implications of Destination-Based Cash-Flow Taxation*, 15 January 2019, IMF Working Paper No. 19/7, disponible via <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/01/15/Revenue-Implications-of-Destination-Based-Cash-Flow-Taxation-4650>; Ruud De Mooij, Li Liu & Dinar Prohardini, *An Assessment of Global Formula Apportionment (2019)* IMF Working Paper WP/19/213.

¹⁶² Voy. OECD, À propos de BEPS et du Cadre inclusif, disponible via <https://www.oecd.org/fr/ctp/a-propos-de-beps.htm> / ¹⁶³ Voy. Allison Christians, *OECD Secretariat's Unified Approach: How to get things on a truly Equal Footing*, 5 November 2019, Blog on the International Centre for Tax and Development website, disponible via <https://www.ictd.ac/blog/oecd-secretariat-unified-approach-equal-footing/>



négociation fiscale dont bénéficient ces États diffère de manière significative¹⁶⁴. Le simple fait que l'OCDE chapeaute les discussions qui ont lieu au sein du cadre inclusif peut aussi poser question : l'OCDE est une organisation regroupant des pays développés, pas des pays en voie de développement¹⁶⁵. Pour cette raison, on peut regretter que le débat sur les questions fiscales internationales ait lieu à Paris, siège de l'OCDE, et pas à Genève ou à New York, où siège l'ONU¹⁶⁶.

Étant donné les critiques à l'encontre de l'approche internationale, certain·e·s auteur·e·s prônent une approche unilatérale, laissant aux États le choix de décider de leur régime fiscal et de négocier, au cas par cas, d'éventuels traités fiscaux¹⁶⁷. Cette approche a toutefois également ses limites. Même en l'absence de coopération fiscale internationale, l'idée selon laquelle chaque État est en mesure d'exercer sa souveraineté fiscale de manière libre et autonome semble bien loin de la réalité en raison de la compétitivité fiscale qui se joue entre États (*supra*, point 6). De la même manière, l'idée selon laquelle des États sont en mesure, de manière parfaitement libre, de négocier des traités fiscaux ne semble pas correspondre à la réalité pratique¹⁶⁸. De nombreux·ses auteur·e·s considèrent que les pays développés et en voie de développement ne jouent pas sur un pied d'égalité lors de la négociation de traités fiscaux¹⁶⁹. Différentes raisons peuvent l'expliquer : le traité modèle sur base duquel de nombreux traités sont négociés est celui de l'OCDE ; les États ne disposent pas du même niveau d'expertise fiscale ; les pays en voie de développement et les pays développés sont confrontés à des difficultés différentes, notamment en ce qui concerne l'application pratique du droit fiscal sur leur territoire, etc¹⁷⁰.

Face aux limites tant de l'approche internationale que de l'approche unilatérale, on peut mettre en avant quelques éléments à même de favoriser des négociations plus équilibrées¹⁷¹. En particulier, le développement d'une expertise fiscale destinée à rendre plus robuste le système fiscal des pays en voie de développement pourrait jouer un rôle important. Ce rôle est d'autant plus précieux qu'il n'est pas toujours facile de déterminer si une mesure est bonne ou non pour un pays en particulier. Par exemple, les dispositions visant à créer un « crédit d'impôt fictif » (« *tax sparing* », en anglais) sont considérées par certain·e·s comme favorables aux pays en voie de développement et par d'autres comme inutiles, voire néfastes¹⁷². Récemment, quelques initiatives positives ont été lancées, y compris par l'OCDE, l'ONU, la Banque mondiale et le FMI. Malgré les critiques qui ont souvent été formulées à l'encontre de ces organisations, certaines initiatives semblent aller dans la bonne direction. On peut notamment mentionner la boîte à outils créée par la Plateforme de collaboration fiscale relative à l'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger¹⁷³. De plus, comme mentionné dans la section 1, des recommandations fiscales ont été énoncées dans le cadre des ODD afin de favoriser l'usage de la fiscalité comme ressources pour les pays en voie de développement. Il est difficile de prédire l'impact qu'auront ces recommandations si elles sont suivies. Il est donc important qu'elles soient évaluées sur le long terme afin de déterminer si leur impact est bien favorable.

Analyse multi-dimensionnelle

L'impact d'une participation renforcée des pays en voie de développement dans les négociations fiscales à l'échelle internationale est principalement lié au cadre institutionnel du développement durable. Toutefois, étant donné que le cadre institutionnel influe sur toutes les autres dimensions du développement durable, on pourrait considérer que ce type de réformes pourrait avoir un effet positif sur les dimensions sociales, environnementales et économiques.

PARTICIPATION RENFORCÉE DES PAYS EN VOIE DE DÉVELOPPEMENT

	Effets sur le plan environnemental	Effets sur le plan social	Effets sur le plan économique	Cadre institutionnel
Effets directs	On considère qu'un cadre institutionnel renforcé a un impact positif sur toutes les dimensions substantielles du développement durable.			Impact sur le cadre institutionnel. Désaccord quant à la nécessité d'internationaliser les négociations ou d'agir à l'échelle nationale.
Effets indirects	À condition que le cadre institutionnel renforcé permette de générer des revenus supplémentaires, ces revenus pourraient être investis dans des projets liés au développement durable, y compris des projets en faveur des pays en voie de développement (par ex. par le biais d'un fonds spécifique).			

¹⁶⁴ Sol Picciotto, *Developing countries' contributions to international tax reform*, 28 November 2019, Blog on the International Centre for Tax and Development website, disponible via <https://www.ictd.ac/blog/developing-countries-contributions-international-tax-reform-oecd/>; Irma Johanna Mosquera Valderrama, *About the BEPS Inclusive Framework and the role of the OECD*, 19 November 2019, disponible via <https://globtaxgov weblog.leidenu-niv.nl/2019/11/19/about-the-beps-inclusive-framework-and-the-role-of-the-oecd/> Sur les négociations au sein du cadre inclusif, voy. aussi Martin Hearson, *Corporate Tax Negotiations at the OECD: What's at Stake for Developing Countries in 2020*, February 2020, Summary Brief 20, ICTD, disponible via: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15100/ICTD_SummaryBrief_20_Online.pdf?sequence=3&isAllowed=y

¹⁶⁵ Voy. Rasmus Corlin Christensen & Martin Hearson, *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis* (2019) 26(5) *Review of International Political Economy* pp. 1068-1088. Sur l'historique du processus, voy. Sunita Jogarajan, *Double Taxation and the League of Nations* (CUP 2018). ¹⁶⁶ Irma Johanna Mosquera Valderrama, *About the BEPS Inclusive Framework and the role of the OECD*, op. cit. Dans ce sens, voy. aussi Alvin Mosoima et al., *Time for developing countries to go beyond the OECD-led tax reform!*, 12 February 2020, Global Alliance for Tax Justice, disponible sur <https://www.globaltaxjustice.org/en/latest/time-developing-countries-go-beyond-oecd-led-tax-reform/>; Tove Ryding, *Eurodad response to today's Statement by the Inclusive Framework on BEPS*, 31 January 2020, Eurodad, disponible sur <https://eurodad.org/Eurodad-BEPS-statement>

¹⁶⁷ Tsilly Dagan s'est prononcée en faveur de cette approche. Voy. Tsilly Dagan, *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation* (CUP 2017). ¹⁶⁸ Tsilly Dagan, *The tragic choices of tax policy in a globalized economy* in: Yariv Brauner & Miranda Stewart (eds.), *Tax, Law and Development* (EE 2013), pp. 57-76. ¹⁶⁹ Michael P. Devereux & Simon Loretz, *What do we know about corporate tax competition*, 2012, disponible via <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4386/1/WP1229.pdf> ¹⁷⁰ Sur le rôle des experts fiscaux dans les négociations, voy. Martin Hearson, *Transnational expertise and the expansion of the international tax regime: imposing 'acceptable' standards* (2018) 25(5) *Review of International Political Economy*, pp. 647-671. Sur les différents intérêts des pays développés et en voie de développements, voy. Niels Bammens & Anouk Van der Mast, *Treaty shopping in ontwikkelingslanden : BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag* (2018) 543 *Tijdschrift voor Fiscaal recht* pp. 549-560. Voy. aussi Niels Bammens, *Dubbelbelastingsverdragen en fiscaal relevante investeringsverdragen met ontwikkelingslanden* (Larcier 2016). ¹⁷¹ À ce propos, voy. les recommandations dans le document suivant : Nations Unies, Conseil économique et social, Forum du Conseil économique et social sur le suivi du financement du développement, 20-23 avril 2020, Financement du développement durable, en particulier para. 38. ¹⁷² Ces dispositions visaient à ne pas neutraliser les régimes fiscaux favorables accordés par certains pays en voie de développement pour attirer des investissements étrangers en imposant une taxe dans le pays de l'investisseur. En effet, le « crédit d'impôt fictif » permettait de supposer qu'un impôt avait été payé dans le pays en voie de développement même quand cela n'était pas le cas afin de diminuer le montant de l'impôt dans le pays développé. A ce sujet, voy. Na Li, *The Tax Sparing Mechanism and Foreign Direct Investment* (IBFD 2018); William B. Barker, *An International Tax System for Emerging Economies, Tax Sparring, and Development: It is all about source!*, (2007) 29(2) *U. Pa. J. Int'l L.*, pp. 349-389, disponible via: <https://www.law.upenn.edu/journals/jil/articles/volume29/issue2/Barker29U.Pa.J.Int%27IL.349%282007%29.pdf>; Kim Brooks, *Tax Sparing: A needed incentive for foreign investment in low income countries or an unnecessary revenue sacrifice*, (2009) 34(2) *Queen's Law Journal*; Luis Eduardo Schoueri, *Chapter 5: Tax Sparing: a reconsideration of the reconsideration*, in Yariv Brauner & Miranda Stewart (eds.), *Tax, Law and Development* (EE 2013), pp. 106-124. ¹⁷³ Voy. Plateforme de collaboration fiscale, *L'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger – une boîte à outils*, disponible via : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/taxation-of-offshore-indirect-transfers.htm>




partie 3

CONCLUSION

Les questions de la « fiscalité juste » et de la « fiscalité durable » sont indéniablement entrées dans l'agenda politique. Rendre la fiscalité « plus juste » est devenu un argument récurrent du discours politique. La crise du COVID-19 n'a fait que renforcer cette vision. En juillet, la Commission a publié un plan d'action pour « une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance »¹⁷⁴. Ce plan d'action insiste sur le rôle crucial que peut jouer la fiscalité en terme de transition durable¹⁷⁵. On peut se réjouir de cet intérêt politique marqué pour la fiscalité durable, tant à l'échelle nationale, européenne qu'à l'échelle internationale.

Malgré tout, se munir de prudence et d'esprit critique face à l'intérêt politique pour la fiscalité durable reste de mise. Comme l'a illustré ce rapport, il n'est pas toujours simple de proposer des mesures fiscales qui répondent parfaitement aux critères de la durabilité. Pour être qualifiée de durable, une mesure fiscale doit être analysée à la lumière des différentes dimensions du développement durable qui reflètent des considérations environnementales, sociales, économiques et institutionnelles.

Une mesure fiscale peut être durable par son impact direct sur ces différentes dimensions. C'est notamment le cas lorsque la fiscalité se dote d'un objectif réglementaire. Dans certains cas, une mesure fiscale peut avoir un impact positif sur une dimension du développement durable et un impact négatif sur les autres dimensions. L'exemple de la taxe carbone internationale, analysée dans la deuxième partie de ce rapport, a permis d'expliquer ces effets divers et parfois pervers. Alors qu'on reconnaît généralement un effet environnemental positif à la fiscalité du carbone, ces taxes sont souvent perçues comme régressives d'un point de vue social. Des solutions existent, notamment par le biais d'une utilisation judicieuse des revenus générés par la taxe afin d'en compenser les effets éventuellement négatifs. Dans ce cas, on remarque qu'une mesure fiscale peut également avoir un impact indirect positif sur le développement durable lorsque les recettes générées sont utilisées afin de soutenir des projets durables, que ce soit à l'échelle nationale, européenne et même internationale. Bien entendu, cet effet indirect est toujours conditionné à ce que l'introduction d'une nouvelle mesure fiscale permette véritablement de générer des revenus additionnels par rapport au niveau de revenus qui auraient été générés sans cette nouvelle mesure.

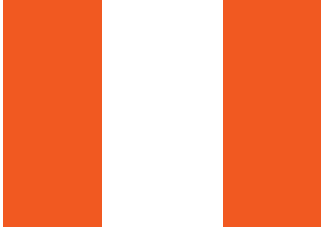


Les effets multiples que peut avoir la fiscalité expliquent l'importance de mener une analyse du système fiscal dans son ensemble. Au-delà des mesures spécifiques qui ont été analysées dans la deuxième partie de ce rapport, de nombreux aspects du système fiscal mériteraient d'être évalués à la lumière des différentes dimensions du développement durable. En effet, analyser le système fiscal de manière critique afin de mettre le doigt sur toutes les incohérences qui le caractérisent pourrait être une première étape essentielle à l'établissement d'un véritable système fiscal durable. Un exemple concret d'incohérence concerne la taxation des produits énergétiques et de l'électricité au sein de l'Union européenne¹⁷⁶. Comme l'ont pointé de nombreux·euses auteur·e-s, les dispositions de la directive sur la fiscalité de l'énergie ne sont pas alignées sur la politique climatique de l'Union européenne. De la même manière, il y a lieu de s'interroger sur les avantages fiscaux qui favorisent

des comportements irréconciliables avec les ODD, comme c'est le cas, notamment, de la fiscalité des voitures de société qui semble difficilement réconciliable avec les objectifs liés au développement de villes durables et à la lutte contre le changement climatique.

Enfin, dans un contexte de crise, caractérisé par un renforcement des inégalités sociales, il semble d'autant plus crucial de veiller à ce que les recettes fiscales soient utilisées dans une perspective de sortie de crise véritablement durable. Ce rôle de veille souligne l'importance de la société civile et des acteurs non-institutionnels, notamment les ONG, dans le débat fiscal et budgétaire¹⁷⁷. En effet, ce rôle de veille est essentiel pour s'assurer que la fiscalité durable ne soit pas juste un nouveau slogan politique mais bien une ligne de conduite destinée à réformer le système fiscal en accord avec les principes du développement durable et les ODD de l'ONU.

¹⁷⁴ Commission européenne, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, Un Plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance, Bruxelles, 15 juillet 2020, COM(2020) 312 final. / ¹⁷⁵ *Ibid.* p. 1. / ¹⁷⁶ Une analyse de cette question a été réalisée dans l'article suivant : Alice Pirlot, *Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation*, *op. cit.* À ce propos, voy. European Commission, Commission Staff Working Document, Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Brussels, 11 September 2019, SWD(2019) 329 final. / ¹⁷⁷ Sur le rôle de ces acteurs dans le débat fiscal, voy. Richard Eccleston & Ainsley Elbra, *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share?* (EE 2018).



Alice Pirlot est docteure en droit de l'Université catholique de Louvain et membre du Centre pour la fiscalité de l'entreprise (Centre for Business Taxation) de l'Université d'Oxford. Elle a étudié le droit dans diverses universités (Namur, Louvain, Anvers, Utrecht) ainsi que les politiques européennes au collège d'Europe (master en études européennes interdisciplinaires). Elle s'est spécialisée en droit fiscal et en droit de l'environnement et a défendu sa thèse de doctorat en 2016 sur le sujet des taxes d'ajustement aux frontières dans une perspective environnementale.

CNCD-11.11.11

boulevard Léopold II 184D
1080 Bruxelles
02 250 12 30
publications@cncd.be
www.cncd.be/Publications



Ce rapport a été publié avec le soutien de l'Union européenne. Les opinions qui y sont développées ne reflètent cependant pas l'opinion officielle de l'UE. Les informations qui y sont publiées le sont sous la responsabilité de leur auteur.

