

Master 2 Juriste d'affaires – Université Paris I Panthéon-la Sorbonne
Mémoire sous la direction de Grégoire Loustalet

**La concurrence fiscale entre Etats membres de l'Union
européenne atténuée par la lutte contre l'évasion fiscale,
l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices.**

Etude de droit comparé entre le droit fiscal néerlandais et français

Anna Gerlach
2018-2019

Remerciements

Je tiens à remercier l'équipe pédagogique du Cavej du Master 2 et tout particulièrement Me Grégoire Loustalet, docteur en droit, qui m'a inspiré et accompagné tout au long de l'élaboration de ce mémoire.

Je veux également remercier Rinze van Minnen et Feike Jagersma, avocats et fiscalistes néerlandais qui m'ont donné de précieux renseignements sur le système juridique et fiscal néerlandais.

Un dernier mot pour Menno Snel, secrétaire d'Etat des finances néerlandais, qui dans sa conférence débat du 10 janvier 2019 « la fiscalité au cœur des débats européens » à la maison de l'Europe à Paris, m'a donné l'inspiration pour le sujet du mémoire.

Sommaire

Introduction

Questions juridiques soulevées

1. Une problématique dualiste

- A. La problématique de la concurrence fiscale
- B. La problématique de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices

2. Une double solution apportée

- A. La solution apportée par la coopération internationale
- B. La solution apportée par l'Union européenne

3. Une double solution pour une problématique dualiste

Partie I. Les différents systèmes fiscaux dus aux différences culturelles

A. La lutte contre les abus

Chapitre 1. La lutte contre les abus en général

- §1. Un système fiscal plus perméable aux abus aux Pays-Bas
- §2. Un système fiscal très protégé en France

Chapitre 2. La lutte contre l'abus de droit par fraude à la loi

- §1. La doctrine néerlandaise « *fraus legis* » toujours jurisprudentielle
- §2. La doctrine française « fraude à la loi » ancrée dans la loi

B. Les relations avec l'administration fiscale

Chapitre 1. Une tradition de relations de confiance aux Pays-Bas

- §1. Un climat d'investissement serein et une sécurité juridique
- §2. Une réforme pour éviter l'abus des garanties données

Chapitre 2. Une tradition de relations fondées sur un rapport de force déséquilibré en France

- §1. Une relation traditionnellement difficile

§2. Une relation de confiance annoncée

Partie II. Les contingences économiques

A. Le système fiscal, fruit de l'histoire et de l'économie

Chapitre 1. Un système néerlandais ouvert pour une orientation internationale

§1. Une naissance du commerce international très précoce

§2. Une économie aujourd'hui vigoureuse mais dépendante du commerce international

Chapitre 2. Un système français plus protecteur pour une orientation plus nationale

§1. Une naissance du commerce international plus tardive

§2. Une économie aujourd'hui ralentie par une croissance faible

B. Le système fiscal, reflet des objectifs du gouvernement

Chapitre 1. Une absence de protectionnisme aux Pays-Bas

§1. Une volonté de favoriser les entreprises qui opèrent à l'international

§2. Une volonté d'encourager les investissements

Chapitre 2. Un protectionnisme assumé en France

§1. Une volonté de filtrage des investissements directs étrangers

§2. Une volonté de protection par un changement de loi fiscale très fréquent

Partie III. L'harmonisation des systèmes par la coopération internationale

A. Le rôle de l'Union européenne et la concurrence fiscale dommageable

Chapitre 1. La lutte contre l'évasion fiscale, l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices par la directive ATAD 1.

§ 1. Les sociétés étrangères contrôlées

§2. Règles générales de limitation de la déduction des intérêts

Chapitre 2. La lutte contre l'évasion fiscale basée sur les dispositifs hybrides par la directive ATAD 2.

§1. La lutte contre les dispositifs hybrides aux Pays-Bas

§2. Les dispositifs anti-hybrides français

B. La coopération internationale à travers le rapport BEPS de l'OCDE

Chapitre 1. La fin des pratiques fiscales dommageables par les régimes de recherche et développement

§1. Le respect de l'approche nexus par la France

§2. Une réforme déjà opérationnelle aux Pays-Bas

Chapitre 2. La fin de la fuite des capitaux par le prélèvement à la source sur les dividendes, intérêts et redevances

§1. Les Pays-Bas ne veulent être plus une « juridiction-relais ».

§2. Un système déjà opérationnel en France

Conclusion

Principales abréviations

GCI	code général des impôts
LPF	livre de procédures fiscales
OCDE	organisation de coopération et de développement économique
BEPS	érosion de base fiscale et transfert de bénéfices
PI	Propriété intellectuelle
CII	Crédit d'impôt innovation
CIR	Crédit d'impôt recherche
PV	plus value
PVLT	plus value long terme
Vpb	vennootschapsbelasting (impôt sur les sociétés néerlandais)
Wet Vpb 1969	loi néerlandaise d'impôt sur les sociétés
IS	impôt sur les sociétés
IR	impôt sur le revenu

EBITDA	résultat fiscal avant impôt, intérêts, dépréciations et amortissements
GAFA	google, apple, facebook, amazon
ETNC	Etats, et territoires non coopératifs
ATAD	<i>anti-tax avoidance directive</i>
SEC	Sociétés étrangères contrôlées
IM	Instrument Multilatéral (rapport BEPS)
PIB	Produit Intérieur Brut
ACIS	Assiette Commune d'Impôts sur les Sociétés
ACCIS	Assiette Commune et Consolidée d'Impôts sur les Sociétés
NOEIS	Network for Open Economies and Inclusive Societies

Introduction

La fiscalité est un domaine dans lequel les Etats membres de l'Union européenne sont souverains. Le système fiscal est indissociablement lié au système économique et culturel d'un pays, les différents pays ont évolué d'une façon qui leur est propre et cette évolution se reflète dans le système fiscal.

Cette différence est importante car elle représente l'identité d'un pays, toutefois, il y a beaucoup de défis à relever au niveau mondial avec le changement profond de l'économie vers une économie numérique et le changement climatique. Elle crée aussi une situation de concurrence fiscale qui peut être créatrice de valeurs, mais ne doit pas être délétère.

Un défi déjà relevé par la coopération internationale, notamment par l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE) et par l'Union européenne, est la lutte contre l'évasion fiscale, l'érosion de la base fiscale, le transfert de bénéficiaires, et d'autres actions dont une obligation de transparence (projet BEPS). Tous les pays qui font partie du Cadre inclusif de l'OCDE (113 membres) se sont engagés à mettre en œuvre les recommandations du projet BEPS et en assurent le suivi. La directive européenne « *anti tax avoidance directive* » ATAD 1 a à ce jour été transposée, la directive ATAD 2 sera transposée avant le 1^{er} janvier 2020.

Cette coopération internationale mènera petit à petit vers une forme d'harmonisation des systèmes par le respect des normes à minima et vers une coopération fiscale grâce à la transparence et au partage d'informations concernant les entreprises multinationales.

Au sein de l'Union européenne, les pays membres ont par des circonstances très différentes, évolué d'une façon qui leur est propre. La conception d'une Europe fédérale a été abandonnée et chaque pays souhaite garder sa particularité au sein de l'Union européenne. Une base commune a été établie en ce qui concerne le marché et la monnaie uniques. Une base juridique commune est également acquise par les multiples directives et règlements européens transposés dans chaque pays. La fiscalité est restée jusqu'alors en grande partie une compétence nationale et fait ainsi l'objet de beaucoup de débats.

Pour rendre le débat plus concret, je propose une brève incursion dans l'histoire.

Les événements historiques ont forgé le système économique néerlandais très tôt par une liberté et un culte du commerce dès le 17^{ème} siècle. Ces événements seront développés dans la deuxième partie du mémoire.

Au 17^{ème} siècle il existait déjà aux Pays-Bas une politique sociale qui assurait à la jeune république une paix sociale inconnue ailleurs en Europe. « Il y avait également une vaste classe moyenne, de l'artisan au négociant enrichi, qui était le ressort le plus sûr de la cohésion nationale. Le peuple lui-même bénéficiait des salaires les plus élevés d'Europe. A la prospérité s'ajoutait le partage de valeurs communes, fortement ancrées par l'influence du calvinisme et de l'humanisme, ainsi le ciment d'un incontestable nationalisme¹ ». « Cette prospérité, qui atteignit son apogée dans le troisième quart du XVIIe siècle, fit des Provinces-Unies le centre d'une « économie-monde », la première à mériter véritablement ce nom. Il faudra attendre la fin du XVIIIe siècle, pour retrouver, au profit de l'Angleterre, une hégémonie comparable »².

La paix sociale, et la paix tout court était profitable au commerce. On l'aura deviné, la république des Provinces Unies souhaitait éviter la guerre par tous les moyens. C'est pour cela que la tentative d'invasion des troupes de guerre de Louis XIV fut fortement repoussée quitte à rompre les précieuses digues.

En France, le 17^{ème} siècle fut marqué par le règne de Louis XIV, roi absolu avec un rayonnement incontestable quasi religieux et une force militaire redoutable. La guerre apportait la gloire mais coûtait très cher au trésor royal. Le peuple vivait dans une grande pauvreté et la noblesse et le clergé échappaient à tout impôt. L'administration a été fortement développée à cette époque. Toutefois la collecte de l'impôt coûtait cher, était inégalitaire et pas très efficace³. Le maréchal de France Vauban, publia sans autorisation en 1707, le *Projet d'une dîme royale* qui fut immédiatement interdit par le régime absolutiste de Louis XIV. La dîme qu'il proposa de prélever consistait en un impôt proportionnel au revenu assis sur l'ensemble des revenus⁴. Malheureusement cet homme éclairé ne fut pas écouté. Le temps des inégalités n'était pas révolu et Louis XIV souhaitait plutôt emprunter de l'argent aux Pays-Bas pour leur faire ensuite la guerre, situation qui n'était évidemment pas tolérable.

¹VOOGD de, Christophe, *Histoire des Pays-Bas*, Fayard 2003, 390 p. p.113

²VOOGD de, Christophe, *Histoire des Pays-Bas*, Fayard 2003, 390 p. p.107

³TAPIE, Victor-Lucien, *Louis XIV*, Encyclopedie Universalis

⁴Microsoft ® Encarta ® 2007. © 1993-2006 Microsoft Corporation

Un certain froid s'instaura dans les relations diplomatiques et la différence de culture est toujours restée sensible. La création de la Belgique, Etat tampon, par l'accord de Londres en 1831 ne fut pas étrangère à ces difficultés. L'accord de Londres stipulait en même temps l'indépendance et la neutralité permanente de la Belgique⁵.

La France est toujours un pays centralisé avec un chef d'Etat fortement représenté. Le service public est bien développé et les citoyens attendent beaucoup de l'Etat. La révolte et la manifestation font partie du paysage culturel français et le citoyen n'a en général pas ce sens de la responsabilité personnelle que l'on trouve chez les peuples protestants. En France il n'y pas de réelle culture de consensus. De très belles théories sont élaborées mais les réformes sont difficiles à mettre en œuvre. On retrouve finalement la trame de l'histoire qui a commencée avec Louis XIV.

La liberté de commerce était tardive car l'économie était fermée et dirigée par l'Etat jusqu'à la révolution française.

Aujourd'hui, la France est un pays doté d'une fiscalité lourde. Avec un taux de prélèvements obligatoires de 45,3 % du PIB en 2016⁶, la France se situe au deuxième rang mondial en termes de pression fiscale. En contrepartie, la protection sociale et les services publics sont parmi les plus développés du monde⁷. La politique fiscale française est centrée autour de la répression des abus et de l'évasion fiscale aux fins de protéger les intérêts nationaux. Les relations entre le contribuable et l'administration fiscale ne sont traditionnellement pas basées sur une relation de confiance.

Le Secrétaire d'Etat, ministre des finances néerlandais, Menno Snel, a indiqué lors d'une conférence débat à la Maison de l'Europe à Paris le 10 janvier 2019, que le régime fiscal d'un pays est un contrat social avec les citoyens, un pacte qui propose pour une fiscalité plus forte un service public plus développé (comme la France et les Pays-Bas) et un service public moins fourni pour une fiscalité plus faible. C'est le choix d'un modèle social et un grand enjeu démocratique⁸.

⁵Encyclopédie Universalis, *Etat tampon*, disponible sur <https://www.universalis.fr/etat-tampon>

⁶Source : OCDE, 2017

⁷Vie publique, au cœur du débat publique, disponible sur : <https://www.vie-publique.fr/france-donnees-cles/fiscalite/systeme-fiscal-francais-trop-impots.html>

⁸SNEL, Menno, secrétaire d'état des finances néerlandais, *Conférence débat à la Maison de l'Europe*, Paris, le 10 janvier 2019

Les Pays-Bas étaient pendant les années après la première guerre mondiale jusque dans les années 1960 fortement marqués par une sorte de cloisonnement de la société, qui reposait sur plusieurs piliers soutenant ensemble le dôme de la nation et correspondant aux grands courants de la pensée néerlandaise : protestantisme, catholicisme et humanisme. Les principes consacrés de ce « cloisonnement » étaient la passivité des masses, le respect des autorités, le monopole du jeu politique par les élites et l'ignorance entretenue des autres groupes sociaux⁹.

Ce cloisonnement a été rompu, mais le caractère du néerlandais reste en règle générale marqué par ces principes, ainsi que par le pragmatisme et la recherche de consensus. Ces dernières caractéristiques se retrouvent dans ce qui est appelé « *poldermodel* » (modèle polder), qui est une façon de résoudre les problèmes par la discussion, le consensus, le respect mutuel et la tolérance. Cette méthode est utilisée par exemple entre syndicats, employeurs et gouvernement et prend forme dans le Conseil Socio-économique. L'usage du mot *polder* vient de la nécessité de construire des digues, d'assécher les terres et de lutter contre la mer dans un pays qui est pour deux tiers en dessous du niveau de la mer. Pour y arriver, chacun doit avoir sa part dans la résolution des problèmes et participer à l'effort¹⁰.

Le système fiscal a aussi une dimension incitative, aussi bien à l'échelle nationale (citoyens, entreprises nationales) qu'à l'échelle internationale (attirer des capitaux et des sociétés étrangères, créer un climat attractif pour le commerce international).

En parlant de l'harmonisation des systèmes fiscaux en Europe, le ministre indique également, que le système fiscal est fortement lié au système économique et qu'on ne peut pas transposer un système fiscal unique sur des économies qui ont évoluées très différemment au sein de l'Europe. Il pense qu'imposer un taux minimum pour l'impôt sur les sociétés (IS) serait une bonne idée, mais harmoniser les taux d'IS et créer une base d'imposition unique ne serait pas une bonne solution. L'union monétaire peut fonctionner sans union fiscale totale. On peut créer de la valeur avec la concurrence fiscale, mais il ne faut pas qu'elle soit délétère. Des solutions sont possibles.

Avant de parler de cette problématique, d'abord un petit aperçu du système juridique néerlandais.

⁹VOOGD de, Christophe, *Histoire des Pays-Bas*, Fayard 2003, 390 p

¹⁰Betekenis-definitie, disponible sur: <http://www.betekenis-definitie.nl/poldermodel>

Le système juridique néerlandais est assez similaire au système juridique français. C'est un système de droit continental qui repose sur le droit Romain. Le Code civil napoléonien a été introduit aux Pays-Bas lors de la brève conquête de ce pays. Il y a eu des réformes ensuite, et la modernisation a sans doute été plus rapide. Toutefois, les grands principes sont les mêmes : le principe de légalité, la séparation des pouvoirs, une constitution avec des droits garantis, un contrôle par le juge, certaines doctrines non écrites jurisprudentielles, la *summa divisio* entre droit public et droit privé, *lex specialis derogat legi generali*, *lex posterior derogat legi anteriori* et le principe de contracter de bonne foi¹¹.

Dans le droit fiscal, les similitudes entre les systèmes fiscaux néerlandais et français sont le principe de légalité, le souhait de faire porter les charges les plus lourdes par les épaules les plus fortes, la progressivité de l'impôt sur le revenu, l'équilibre global, le souhait de niveler le niveau des richesses par les impôts. L'entreprise sociétale paye l'impôt sur les sociétés et distribue des richesses. Le bénéficiaire paie l'impôt sur le revenu sur les distributions.

Le système social néerlandais est très protecteur et comparable au système social français en ce qui concerne les allocations sociales. La sécurité sociale a été privatisée avec un contrôle de l'Etat et une allocation pour les personnes ne pouvant pas la payer. Les charges sociales sont toutefois, et c'est une différence importante avec le système français, prélevées uniquement sur l'impôt sur le revenu et dans « *Box 1* » (salaires et résidence principale). C'est pour cela que l'impôt sur le revenu néerlandais pèse plus lourd sur les ménages, y compris les ménages modestes. Les deux premières tranches de l'impôt sur le revenu (IR) sont constituées principalement de charges sociales. Elles s'élèvent à 36,65 et 38,10 % (revenu jusqu'à 68508€) pour les personnes n'ayant pas atteint l'âge de la retraite. La troisième tranche s'élève à 51,75%^{12 13}.

Il existe trois Box pour l'impôt sur le revenu. Box 1 : traitements, salaires et résidence principale, Box 2 : revenus imposables provenant de participations substantielles dans des sociétés à titre privé (dividendes, plus-values et autres revenus) diminués de

¹¹VAN MINNEN, Rinze, Avocat et fiscaliste néerlandais, *entretien téléphonique*

¹²VAN MINNEN, Rinze, fiscaliste et avocat néerlandais, *entretien téléphonique*

¹³De Nederlandse belastingdienst, *Overzicht tarieven en belastingschijven*, disponible sur: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/home>

certaines charges : taux de 25 %, Box 3 : revenus d'épargne et d'investissement (dont immobilier). L'IR est payé de façon individuelle, et l'impôt est prélevé à la source.

Le taux d'IS (*vennootschapsbelasting*) est de 25% et le taux réduit de 19% (revenu jusqu'à 200.000€) depuis le 1 janvier 2019. Les taux vont baisser à 20,5 % et 15% d'ici à 2021¹⁴. Les recettes de l'IS sont de 3,3% du PIB, alors qu'en France elles ne sont que de 2% (2016). La part de l'IS en France dans les recettes fiscales totales est basse également (inférieure à 5 %) alors que la moyenne de l'OCDE tourne autour de 9%¹⁵.

Le régime « sociétés mères » existe également aux Pays-Bas sous une forme légèrement plus avantageuse. C'est le régime de participation-exemption (*deelnemingsvrijstelling*), qui permet d'exonérer totalement d'IS les dividendes qu'une société mère reçoit de ses filiales, ainsi que les plus-values de cession des titres de participation. La holding doit détenir au moins 5% du capital de la filiale et la filiale doit être soumise dans son état de résidence à un IS réaliste et ses placements financiers doivent représenter moins de 50% du total de ses actifs¹⁶.

La « boîte d'innovation » permet d'encourager la recherche et le développement (R&D)¹⁷.

Un récent projet de loi présenté par le parti du Ministre Président voulait abolir l'impôt sur les dividendes, en partie pour encourager la cotation en bourse des sociétés. Mais le projet de loi n'est pas passé au parlement, l'opposition n'y étant pas favorable. Dans le même projet de loi, il était question d'instaurer un prélèvement à la source sur le versement de dividendes, intérêts et royalties de sociétés installées aux Pays-Bas à des sociétés liées dans des juridictions à faible fiscalité et en cas de risque d'abus. Le ministre des finances a confirmé lors de la Conférence débat que ce prélèvement à la source fera l'objet d'un projet de loi au cours de l'année 2019¹⁸. Ceci pour que les Pays-Bas, qui étaient encore en 2013 perçus comme un Etat sans impôt par la France (*Zéro*

¹⁴Belastingdienst Nederland, *vennootschapsbelasting*, disponible sur : <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/home>

¹⁵OCDE Stats –bases de données statistiques IS-OCDE, disponible sur : <https://stats.oecd.org>

¹⁶BOUWMAN, prof.dr. J.N. et BOER, dr. M.J., *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag éditions SDU, 2017, 1252 p., 15ième édition, p. 530

¹⁷BOUWMAN, prof.dr. J.N. et BOER, dr. M.J., *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag éditions SDU, 2017, 1252 p., 15ième édition, p. 402

¹⁸SNEL, Menno, secrétaire d'état des finances néerlandais, *Conférence débat à la Maison de l'Europe*, Paris, le 10 janvier 2019

haven)¹⁹, fassent un pas vers une fiscalité moins attractive pour les multinationales, dans un but de ne pas faciliter la fuite des capitaux vers les juridictions à faible fiscalité et pour se conformer aux engagements internationaux convenus avec l'OCDE et l'Union européenne.

Le taux de TVA est de 21%, le taux réduit de 9% depuis le 1 janvier 2019. Le taux réduit a augmenté de 3%, car le ministre souhaite diminuer l'impôt direct, pour augmenter l'impôt indirect, l'impôt de la consommation, de l'énergie. Il estime que la fiscalité a un rôle à jouer dans le changement climatique ; le pollueur et celui qui utilise les ressources de la planète doivent payer. Une taxe aérienne européenne (kérosène, carbone) serait un bel exemple de coopération européenne dans le domaine fiscal tout en contribuant à l'environnement. Le gouvernement néerlandais estime que chacun devra contribuer au prix du changement climatique en fonction de son utilisation des ressources. Les entreprises devront payer plus si elles polluent et consomment les ressources. Il faudra moins taxer les bénéficiaires et les revenus et plus l'atteinte à l'environnement. Cela incite les entreprises à développer une économie circulaire, afin de réutiliser les déchets et ne pas utiliser de nouvelles ressources. Les citoyens auront un revenu net plus élevé et respireront mieux. Les entreprises ont le choix de payer moins en développant de nouvelles idées. En plus de la « boîte d'innovation » (CIR néerlandais)^{20 21} !

En ce qui concerne l'économie numérique, les systèmes fiscaux élaborés il y a cent ans n'y sont pas adaptés et des mesures doivent évidemment être prises. La définition de l'établissement stable n'est plus adaptée et ne permet pas d'imposer les GAFAs, la création de richesses tangibles n'est plus la seule, la création de valeurs se fait aujourd'hui sur les marchés et il n'est pas évident de savoir quel pays doit imposer et comment. Trouver des solutions pays par pays risque de créer encore des divergences et ce ne sont que des solutions à court terme. Des taux nationaux différents iront à l'encontre de l'intérêt des marchés et donc des citoyens européens. La seule chose qui pourrait vraiment sauver l'humanité serait une coopération internationale contre

¹⁹ASSEMBLEE NATIONALE, Commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, *Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*, 10 juillet 2013 (<http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp>)

²⁰De Nederlandse belastingdienst, *Overzicht tarieven en belastingschijven*, disponible sur: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/home>

²¹SNEL, Menno, secrétaire d'état des finances néerlandais, *Conférence débat à la Maison de l'Europe*, Paris, le 10 janvier 2019

l'évasion fiscale et pour combattre le changement climatique. Il faut fonder un système fiscal moderne. Chaque pays doit garder son système fiscal, mais il vaut mieux les coordonner par des conventions fiscales internationales²².

Ce mémoire a pour objectif de souligner que les différences entre les systèmes fiscaux sont fortement liées aux différences culturelles et économiques. De ce fait, il n'est pas possible de transposer un système fiscal unique dans tous les pays de l'Union européenne. Ces différences de systèmes peuvent toutefois soulever des problématiques importantes que je détaille ci-dessous.

Questions juridiques soulevées.

1. Une problématique dualiste

A. La problématique de la concurrence fiscale

La problématique soulevée dans ce mémoire est la concurrence fiscale entre Etats membres de l'Union européenne, qui peut être perçue comme déloyale et créer un climat de méfiance, voire de jalousie au sein de l'Union. En plus cette concurrence ne pouvait pas réellement être combattue, sauf éventuellement par la Commission européenne par le biais du contrôle des Aides d'Etat²³.

Certains petits pays de l'Union, dont notamment les Pays-Bas, sont par un climat fiscal favorable aux entreprises internationales, perçus comme une « juridiction-relais » facilitant les fuites de capitaux vers des Etats et territoires non coopératifs et comme une juridiction importante aux yeux des entreprises multinationales, qui abusent des conventions fiscales bilatérales et de montages hybrides, ce qui a soulevé des risques de réputation en lien avec des pratiques de planification fiscale agressive.

B. La problématique de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices

Toutefois, cette problématique entraîne une autre, qui est bien plus importante. En effet, ce n'est pas seulement un problème de concurrence fiscale, mais également et surtout un problème d'érosion de la base fiscale, ainsi que d'évasion fiscale par le transfert de bénéfices.

²² Voir note 20

²³ AMARO, Raphael, *Cours de droit de la concurrence 2018-2019* Université Paris I Panthéon-la Sorbonne

2. Une double solution apportée

Pour résoudre ce problème, certains pays prônent l'harmonisation fiscale totale au niveau de l'Europe (propositions de directive de la commission européenne ACIS et ACCIS 2016). Pour les petits pays comme les Pays-Bas, ce n'est pas une bonne solution. La solution se trouverait à mon sens plutôt dans une harmonisation à minima, solution déjà partiellement appliquée, par le respect des pays de l'OCDE des recommandations du rapport BEPS et par la transposition des directives européennes, dont les dernières sont les directives ATAD.

A. La solution apportée par la coopération internationale

En effet, la solution aux problèmes de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices, est apportée par la coopération internationale au sein de l'OCDE qui a, à la demande du G20, élaboré un rapport avec différentes mesures contre ces phénomènes (rapport BEPS).

B. La solution apportée par l'Union européenne

L'Union européenne a, pour soutenir et améliorer la mise en œuvre des recommandations du rapport BEPS au sein de l'Union européenne, par le biais de plusieurs directives, posé des normes à minima à respecter en ce qui concerne la limitation de déduction des intérêts d'emprunt, des règles pour éviter le transfert de bénéfices vers des sociétés étrangères contrôlées et à l'aide de structures et de montages hybrides.

3. Une double solution pour une problématique dualiste

Vous verrez, en lisant le développement de la mise en œuvre de ces mesures dans la partie III du mémoire, que la solution au problème de l'évasion fiscale est finalement également la solution au problème de la concurrence dommageable. En effet, la mise en œuvre des recommandations de l'OCDE et la transposition des directives de l'Union européenne, harmonisent en quelque sorte les systèmes fiscaux, qui doivent respecter des normes à minima. Normes à minima qui garantissent une flexibilité et permettent aux Etats de garder une certaine mainmise. Une harmonisation à minima semble suffisante et plus respectueuse des Etats membres qu'une harmonisation européenne par assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés (ACCIS).

Comme évoqué ci-dessus, les systèmes fiscaux des différents pays de l'Union européenne reflètent l'objectif des gouvernements en matière fiscale, la mentalité des pays et l'évolution du système économique qui est indissociablement lié au système fiscal. Dans une première partie, nous verrons que les différences des systèmes fiscaux s'expliquent en partie par des différences culturelles. Dans la deuxième partie, apparaît que cette différence est également due au système économique qui a évolué différemment et aux nécessités de maintenir une économie vigoureuse. Dans la troisième et dernière partie, nous verrons la difficulté de la concurrence fiscale occasionnée par l'Union européenne et l'ouverture des marchés. C'est finalement également par l'Union européenne et la coopération internationale que les solutions arrivent.

I. Les différents systèmes fiscaux dus aux différences culturelles

Il apparaît dans les deux sous-parties que les différences entre les deux systèmes fiscaux sont fortement liées aux différences culturelles. Cela se traduit notamment à travers la façon dont les deux pays voient et appréhendent des défis importants comme l'abus de droit et les relations entre le contribuable et l'administration fiscale.

Dans le grand A, je traite la façon dont chaque pays envisage la lutte contre les abus, d'abord la lutte contre les abus en général et ensuite la lutte contre l'abus de droit par fraude à la loi. Dans le grand B seront traitées les relations avec l'administration fiscale. La lutte contre les abus d'abord.

A. La lutte contre les abus

Chapitre 1. La lutte contre les abus en général

La prise de position d'un pays face aux problèmes que peuvent générer l'abus de droit, montre sa façon de gérer les problèmes en général, c'est-à-dire qu'il s'agit d'un aspect fortement lié à sa culture.

§1. Un système fiscal plus perméable aux abus aux Pays-Bas

Les Pays-Bas ont une histoire marquée par une résolution de problèmes dans un contexte parfois hostile et souvent difficile. La tolérance, le consensus, la confiance, une certaine prise de risque, une innovation à la pointe et une rapidité d'action étaient et sont toujours nécessaires pour y arriver.

Le système fiscal tient compte des entreprises qui opèrent dans un contexte international qui risque de ce fait d'être plus perméable aux structures axées sur l'érosion de la base fiscale. Cette politique favorise les entreprises néerlandaises qui créent des filiales dans le monde entier et les investissements d'où qu'ils viennent. Cela ne veut pas dire que le gouvernement néerlandais favorise les abus. Il existe bien un contrôle et une vérification permanente pour agir contre les abus si nécessaire. La prise de risque susnommée est nécessaire pour maintenir une économie forte. Dans ce même environnement international, se pose tout de même le problème de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices qui peut nuire aux pays tiers. Le gouvernement a mis au point, pour remédier à cela, un nouveau programme pour s'attaquer à la fraude fiscale, avec pour objectif secondaire de défaire les Pays-Bas de leur image de pays facilitant l'évasion fiscale au profit des multinationales. Certaines de ces mesures sont convenues au niveau international, par l'OCDE et l'Union européenne²⁴. Ces mesures sont traitées dans la troisième partie.

Une transparence et une publication seront également mises au point en ce qui concerne les pratiques de planification fiscale agressive et les rescrits.

En règle générale, le gouvernement néerlandais part du principe de confiance et la présomption de bonne foi du citoyen prévaut. Il estime qu'il faut toujours chercher un bon équilibre entre la confiance, le service public et la lutte contre la fraude. La fraude comporte un risque de préjudice financier pour l'Etat, mais mine également l'intégrité du système économique, la confiance dans le système financier et le sentiment de justice du citoyen. La fraude ne pourra jamais être complètement enrayée, mais le gouvernement s'efforcera de réduire les risques.

²⁴SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances néerlandais, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwikking-en-ontduiking>

Le 20 décembre 2013, une lettre du ministre de la justice a été envoyée au parlement, avec un programme de lutte contre la fraude au niveau de toutes les administrations.

Premièrement, il y a eu un audit pour vérifier les lois et règlements afin de mettre à jour les risques de fraude et de contournement de ces dispositions. Là où c'était nécessaire, des adaptations ont eu lieu et de nouvelles lois ont été créées. Depuis 2011, il y a une vérification systématique au moment de la discussion parlementaire. Ensuite, les administrations se sont efforcées à mettre au point un échange d'informations et une transparence pour permettre une vérification constante. Il y a plusieurs outils aux Pays-Bas pour faciliter cette vérification ; un registre de la population au niveau des mairies pour vérifier la domiciliation, un futur registre central des actionnaires pour vérifier qui se cache derrière les personnes morales, une vérification au niveau des banques. En ce qui concerne les comptes bancaires, une coopération entre les banques et la police est prévue et également une possibilité de coupler le numéro de compte bancaire avec le numéro national du citoyen.

Le contrôle s'effectue également à travers

- Un bureau de surveillance financière (« *BFT, bureau financieel toezicht* »), qui contrôle les avocats, notaires et conseillers fiscaux
- Un groupe de travail qui comporte des représentants de l'administration des impôts, des mairies, de l'inspection du travail, du ministère public, de la police, de l'organisme qui gère les allocations chômage et maladie (« *LSI, landelijke stuurgroep interventieteams* »), et qui traque la fraude fiscale, de cotisations, la fraude concernant les allocations sociales et le travail illégal. Des interventions physiques sont possibles pour effectuer des contrôles sur pièces et sur place²⁵.

D'autre part au niveau du Benelux il existe depuis 2001 un groupe de travail luttant contre la fraude fiscale transfrontalière, notamment la fraude carrousel au niveau de la TVA. En effet, le Benelux avait décidé lors du Conseil du 5 juin 2001 de constituer un groupe de travail luttant contre la fraude fiscale transfrontalière (notamment au Benelux). Le groupe avait relevé que les fraudeurs profitent des différences entre les systèmes fiscaux et du manque de coopération et d'échange d'informations entre les

²⁵OPSTELTEN, I, Ministre de la justice, lettre au parlement du 20 décembre 2013, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2013/12/21/rijksbrede-aanpak-van-fraude/lp-v-j-0000004763.pdf>

différents pays, ce qui fait que la concurrence dommageable augmentait. La fraude de plus grande envergure est en général internationale, alors que le cadre de lutte contre la fraude est défini au niveau national. Sans coopération entre les différents pays, la fraude peut générer une perte importante de revenus pour les différents gouvernements. Depuis une réunion de travail est planifiée deux fois par an. Des sous-groupes travaillent sur des thèmes spécifiques²⁶.

Le système néerlandais est comme dit ci-dessus plus simple et basé sur la confiance. Il y a toutefois un contrôle permanent. S'il s'avère qu'il est question de fraude, la doctrine jurisprudentielle « *fraus legis* » permet de l'appréhender.

§2. Un système fiscal très protégé en France

La France est un grand pays marqué par une histoire ayant connu plusieurs rois et chefs d'Etat avec un rayonnement et un prestige international. C'est également un pays marqué par les traditions et figé dans une administration, un système juridique et fiscal complexes. L'autorité a en règle générale un pouvoir et une légitimité régalienne et la révolte et les manifestations font partie du paysage social. La culture est plus une culture de répression qu'une culture de confiance.

Le système fiscal français connaît différents dispositifs visant expressément la répression de l'évasion fiscale internationale. Ces dispositifs existaient avant la mise en œuvre des mesures du rapport BEPS de l'OCDE et la transposition des directives de l'Union européenne. Ci-dessous quelques dispositifs décrits plus en détail :

L'article 57 du CGI a pour objet d'empêcher le transfert de bénéfices vers une société à l'étranger, alors que ces bénéfices seraient normalement imposables en France. L'administration pourra rapporter aux résultats de l'entreprise les bénéfices irrégulièrement transférés et il existe une présomption de transfert indirect en cas de dépendance de droit ou de fait entre l'entreprise française et des entreprises étrangères. Ce dispositif est un dispositif d'application de prix de pleine concurrence.

²⁶Secretariat général du Benelux – la lutte contre la fraude fiscale de grande envergure- le plan d'action du Benelux, document de 2012, disponible sur www.benelux.int/files/strijd-tegen-grootschalige-fiscale-fraude

L'article 209 B du Code général des Impôts (CGI) dissuade les entreprises françaises de délocaliser leurs bénéfices dans des entités étrangères contrôlées bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Il s'agit de la notion de sociétés étrangères contrôlées, visée par la directive ATAD. La France n'aura pas besoin de transposer cette directive, possédant déjà une disposition dans ce sens. Le régime fiscal est privilégié si l'impôt est inférieur à 50% de l'impôt qui devrait être acquitté en France. Si tel est le cas, les résultats bénéficiaires de cette entité sont imposables à l'IS en France.

L'article 238 bis 0 I du CGI permet d'imposer à l'IS en France les produits des actifs transférés hors de France en vue de leur gestion. Elle prend en compte le fait que l'entreprise ne s'est pas véritablement dessaisie des actifs ainsi transférés. L'article 238 A permet à l'administration fiscale de ne pas admettre en déduction certaines charges payées ou dues par des personnes physiques ou morales établies en France lorsque le bénéficiaire est soumis à un régime fiscal privilégié²⁷.

Il existe également un dispositif de retenu à la source (art 119 bis CGI) pour les dividendes et revenus assimilés et un dispositif de retenu à la source pour les produits de BNC (art 182 B CGI)²⁸.

Le constat est que la France est très protectrice des intérêts nationaux et déjà partiellement en règle avec les recommandations de l'OCDE et la transposition des directives ATAD. Le système fiscal n'est pas perméable aux abus. Toutefois, la rentabilité de l'impôt sur les sociétés est très faible en France (2% du PIB en 2016), alors qu'aux Pays-Bas, le système est beaucoup moins protecteur mais l'impôt rentre mieux avec une rentabilité de 3,3% pour 2016 selon l'OCDE²⁹. La France attire moins d'entreprises opérant à l'international avec cette politique protectrice. Pourtant les niches fiscales, qui profitent aux entreprises installées en France sont bonnes pour une belle érosion de la base fiscale française. Une de ces niches fiscales, le régime de recherche et développement, était perméable aux abus, mais la réforme en vigueur au 1^{er} janvier 2019 y a remédié.

La procédure d'abus de droit comporte plusieurs graduations. Il faut distinguer les comportements selon qu'ils relèvent de l'erreur, de la fraude, de l'évasion ou de l'abus

²⁷Mémento pratique Fiscal 2019, édition Francis Lefebvre 2019, 1752 p, p. 1334 à 1336

²⁸Mémento pratique Fiscal 2019, édition Francis Lefebvre 2019, 1752 p, p. 130 et 451

²⁹OCDE Stats –bases de données statistiques IS-OCDE, disponible sur : <https://stats.oecd.org>

de droit. Lorsque le contribuable viole délibérément la loi il est question de fraude fiscale. Les rappels d'impôt sont alors majorés d'un intérêt de retard, d'une amende de 40% en cas de manquement délibéré et de 80% en cas de manœuvres frauduleuses. La fraude fiscale est par ailleurs un délit pénal. « L'évasion fiscale est le fait d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt en utilisant des montages licites et se confond avec l'habileté fiscale. La frontière est grise. On utilise aujourd'hui les termes d'optimisation, de défiscalisation, de tax-planning. Le contribuable tombe sous le coup de l'abus de droit en cas d'excès d'habileté fiscale, quand il se rend coupable de simulation ou de fraude à la loi. Le montage est alors inopposable au fisc qui taxera la réalité que le contribuable avait tenté d'occulter. La fraude à la loi est aujourd'hui visée par l'article L64 LPF »³⁰.

Chapitre 2. La lutte contre l'abus de droit par fraude à la loi

La lutte contre la fraude à la loi existe depuis fort longtemps. Les cours suprêmes ont appliqué ce principe au droit fiscal pour la France fin du 19^{ème} siècle (Cass civ 20 aout 1867, CE 15 février 1923) et pour les Pays-Bas début du 20^{ème} siècle (HR 26 mai 1926). Une loi a été promulguée dans les deux pays vers 1925³¹.

§1. La doctrine néerlandaise « *Fraus Legis* » toujours jurisprudentielle

Aux Pays-Bas le « *Hoge Raad* », cour de cassation, a initié la doctrine *fraus legis* pour le droit fiscal dans l'arrêt HR 26 mai 1926, *Driedagenarrest*. Dans cette affaire le testateur avait tenté d'éluder les droits de succession en accordant une pension à une personne qui devait s'arrêter trois jours avant son décès.

La Cour définit la fraude à la loi dans cet arrêt de la façon suivante :

- L'intéressé a cherché le bénéfice d'une application littérale de la loi incompatible avec l'esprit et l'objectif de la loi

³⁰COZIAN, Maurice, DEBOISSY, Florence, CHADEFAX, Martial, *Précis de fiscalité des entreprises 2017*, 40^{ème} édition Lexis Nexis, 986 p, p. 900

³¹ MOREAU, Axel, l'expansion de la théorie de l'abus de droit n'aura-t-elle de cesse ? disponible sur : <https://www.village-justice.com/articles/expansion-theorie-abus-droit-aura-elle-cesse,30896.html> , KADIRBAKS, Patrick, mémoire 2012 : *misbruik van recht in de omzetbelasting* (abus de droit en TVA)

- L'intéressé a pour seul objectif d'éluider ou d'atténuer la charge fiscale qu'il aurait supportée s'il n'avait pas passé ces actes
- La situation « fictive » est presque identique à la situation dans laquelle l'intéressé aurait supporté l'impôt.

Le 25 avril 1925 une loi sur « *richtige heffing* » (prélèvement juste) a été promulguée pour éviter les montages frauduleux en matière d'impôts directs. La procédure était relativement compliquée.

Deux arrêts du 21 novembre 1984 et du 20 mars 1985³² ont rendu la procédure de la loi de 1925 superflue, et depuis, seule la doctrine *Fraus legis* a été invoquée. Dans l'arrêt de 1984, il s'agissait d'une affaire de vente à perte d'obligations dont la moins-value a ensuite été déduite de la base imposable. La Cour a conclu qu'il y avait un montage dont le motif principal était d'éluider l'impôt. Depuis cet arrêt, l'inspecteur des impôts n'avait plus besoin de prouver que le contribuable avait pour seul objectif d'éluider l'impôt. Le contribuable pouvait en revanche prouver que d'autres motifs étaient en jeu.

Deux arrêts récents ont augmenté le champ d'application de la doctrine *fraus legis* :

Un arrêt HR du 23 mai 2014 dans lequel le *Hoge Raad* a décidé que *fraus legis* peut être appliqué même si la loi prévoit une disposition anti-abus de droit et qu'un contribuable a trouvé une faille³³.

Dans l'affaire qui a été jugé par le HR le 21 avril 2017 (affaire Crédit Suisse), une société mère Suisse avait acheté des sociétés « coquillard » aux Pays-Bas qui avaient comme actif principal des comptes courants d'associés et des actifs liquides. Des charges financières provenant d'intérêts d'emprunt pour acheter d'autres filiales avaient été déduites de bénéfices de ces sociétés d'années antérieures à l'achat, mais dont l'impôt n'avait pas encore été payé. L'inspecteur des impôts avait refusé d'admettre ces déductions et avait redressé le contribuable. Le HR a décidé que le contribuable peut déduire des charges financières des bénéfices qu'il a réalisé lui-même, mais pas des bénéfices qu'il a achetés. Les charges financières du groupe ne pouvaient pas être

³²Wolters Kluwer Nederland BV, HR 20-03-1985, [ECLI:NL:HR:1985:AW8319](https://www.navigators.nl/document/inod9369cab231bfa14f0f388fbbf270efb/ecli-nl-hr-1985-aw8319-v-n-1985976-21-inkomstenbelasting-gestelde-kredietovereenkomst-ic-geen-geldlening-met-rente-aankoop-obligaties-met-geleend-geld-in-het-zicht), disponibles sur <https://www.navigators.nl/document/inod9369cab231bfa14f0f388fbbf270efb/ecli-nl-hr-1985-aw8319-v-n-1985976-21-inkomstenbelasting-gestelde-kredietovereenkomst-ic-geen-geldlening-met-rente-aankoop-obligaties-met-geleend-geld-in-het-zicht>

³³ KADIRBAKS, Patrick, mémoire 2012 : *misbruik van recht in de omzetbelasting* (abus de droit en TVA), disponible sur : <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=122159>

déduites d'un bénéfice qui avait été réalisé avant l'appartenance au groupe de la filiale. Comme le passif avait été repris (dont l'impôt à payer), la société mère devait payer les impôts dus sans pouvoir déduire les charges financières aux Pays-Bas. La banque Suisse avait mis en avant l'arrêt Bosal (CJUE 2003)³⁴ qui interdit aux Etats membres de refuser la déduction de charges financières si les frais n'ont pas servi directement à réaliser ces bénéfices³⁵.

Le HR invoque la fraude à la loi, car le montage avait quasi exclusivement pour but d'éluder l'impôt. Le risque économique était très faible et pas suffisant pour justifier le montage. L'objectif est donc principalement d'éluder l'impôt et pas exclusivement.

§2. La doctrine française de la fraude à la loi ancrée dans la loi

En France, le principe jurisprudentiel existe depuis la fin du 19^{ème} siècle ; le principe « la fraude corrompt tout » devenait applicable au droit fiscal: les montages frauduleux n'étaient plus opposables à l'administration fiscale. Au début, il était question d'abus de droit par fictivité³⁶. Ensuite la doctrine s'est étendue à l'abus de droit par fraude à la loi, par plusieurs arrêts du Conseil d'Etat, notamment l'arrêt du 7 septembre 2009, SA Axa et Ste Henri Goldfarb. En 2008, la doctrine a été ancrée dans la loi par l'entrée en vigueur de l'article L64 du livre des procédures fiscales (LF rectificative 2008).

Les conditions de l'article L64 LPF sont :

- Une condition objective : le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs
- Une condition subjective : une absence de tout motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles³⁷.

« Selon l'article L. 64 du LPF, afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus

³⁴InfoCuria-Jurisprudence de la Cour de Justice affaire C-168/01, disponible sur : <https://curia.europa.eu>

³⁵ Uitspraken, rechtspraak, disponible sur :

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2017:638>

³⁶MOREAU, Axel, l'expansion de la théorie de l'abus de droit n'aura-t-elle de cesse ? disponible sur : <https://www.village-justice.com/articles/expansion-theorie-abus-droit-aura-elle-cesse,30896.html>

³⁷ LOUSTALET, Grégoire, *Cours de droit fiscal des affaires 2018-2019*

de droit, qui n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de cet article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité³⁸ ».

Les actes susceptibles d'être écartés par l'administration fiscale, sont donc des actes qui n'ont été inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales. En vertu du nouvel article L64A du Livre de Procédures Fiscales, issu de la LF 2019, les actes passés ou réalisés après le 1^{er} janvier 2020 seront susceptibles d'être écartés sur le terrain de la fraude à la loi, au motif de leur but principalement fiscal³⁹.

Je constate que la jurisprudence néerlandaise avait déjà intégré la possibilité d'appliquer « *fraus legis* » en cas d'objectif principalement fiscal. Comme le droit jurisprudentiel est plus souple, un changement de loi n'est pas nécessaire. Un empilement de dispositions quasi-similaires et dont il faut définir l'articulation ne semble pas toujours opportun.

En effet, la procédure d'abus de droit peut s'appliquer à tous les impôts. Pourtant, le nouvel article 205A du CGI, clause anti-abus de portée générale, permet dès à présent à l'administration d'écarter les montages réalisés en fraude à la loi dans un but principalement fiscal en matière d'impôts sur les sociétés.

D'autre part, « la procédure visée aux articles L64 et L64A LPF n'est pas applicable lorsque le contribuable a consulté l'administration fiscale par écrit sur la validité de cet acte (rescrit abus de droit) avant la conclusion d'un ou plusieurs actes et que l'administration n'a pas répondu dans les six mois (article L64B LPF) »⁴⁰. Les pénalités visées à l'article L64 LPF sont spécifiées à l'article 1729 CGI.

³⁸BOFIP, *abus de droit*, disponible sur : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/934-PGP>

³⁹Mémento pratique Fiscal 2019 éditions Francis Lefebvre, p. 1361 et s.

⁴⁰Mémento pratique Fiscal 2019 éditions Francis Lefebvre, p. 1361 et s.

L'application de la majoration de 80 % nécessite une démonstration (par tous moyens) et une motivation étayées dans la proposition de rectification de l'administration. A défaut de cette démonstration, seule la majoration de 40 % est applicable⁴¹.

Je constate que la France et les Pays-Bas appliquent de façon similaire la doctrine de *fraus legis*, pour les Pays-Bas la doctrine reste jurisprudentielle et pour la France elle a été ancrée dans la loi. Les Pays-Bas sont un pays de droit continental mais l'influence des pays anglo-saxons est plus forte en raison du commerce international, ce qui peut rendre le droit plus jurisprudentiel.

B. Les relations avec l'administration fiscale et le rescrit fiscal

Chapitre 1. Une tradition de relations de confiance aux Pays-Bas

Les relations du contribuable avec l'administration fiscale sont également un bon baromètre de la culture d'un pays. La confiance est un élément toujours pris en compte par le gouvernement néerlandais. Faire confiance montre que l'on croit en la responsabilité innée du contribuable et en sa capacité d'agir selon les règles. Se sentant pris au sérieux et responsable, le contribuable aura moins tendance à frauder et acceptera mieux la charge de l'impôt et de participer ainsi à la charge publique. Le système néerlandais ne favorise ainsi pas seulement l'acceptation de l'impôt, mais également la sécurité juridique.

§1. Un climat d'investissement serein et une sécurité juridique

Les sociétés peuvent obtenir un rescrit fiscal de l'administration fiscale qui favorise la sécurité juridique et fiscale, et encourage les investissements. Le fait que l'administration fiscale soit en mesure de garantir à l'avance les conséquences fiscales des investissements renforce l'attractivité des Pays-Bas. Cette question est sensible au niveau de l'opinion publique, qui croit que les multinationales échappent ainsi

⁴¹Bulletin officiel des Finances publiques Impôt, la procédure de l'abus de droit, disponible sur : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2592-PGP.html#2592-PGP_Dissimulation_juridique_ou__24

partiellement à l'impôt. Le gouvernement réfléchit à une forme de publicité par exemple aussi au niveau de l'UE. Lors des négociations pour le Brexit, des sociétés anglo-néerlandaises comme Shell ont dû réfléchir à un changement éventuel de siège social. Shell a demandé un *tax-ruling* pour déterminer à l'avance les conséquences de ces actes prévus. L'opinion publique a cru que Shell allait ainsi échapper partiellement à l'impôt. L'administration fiscale néerlandaise (*belastingdienst*) mentionne d'ailleurs expressément sur le site que les tax-rulings sont toujours faits dans le respect de la loi et ne donnent pas de promesses sur des tarifs ou des exemptions qui ne sont pas contenus dans la loi ou la réglementation⁴².

La concertation préalable et la fourniture de garanties à l'avance à l'aide de *tax-rulings* constituent également des éléments clés du contrôle exercé par l'administration fiscale néerlandaise. L'échange d'informations sur les rescrits fiscaux présente en outre l'avantage de favoriser la transparence à l'égard des autorités fiscales étrangères, étant entendu que de telles garanties préalables ne peuvent être données que dans le respect de la loi, de la politique définie et de la jurisprudence. Le gouvernement veut donc continuer à éclairer les contribuables sur leur situation et à trancher les éventuelles discussions entre ces derniers et l'administration des impôts à un stade précoce.

Il existe aux Pays-Bas des pré-consultations, des accords préalables, des garanties données à l'avance et des rescrits fiscaux. Les APP sont des accords préalables en matière de prix de transfert et des garanties données à l'avance concernant les prix de transfert internationaux (y compris pour les prestataires de services). Les rescrits fiscaux sont des garanties données à l'avance concernant la qualification fiscale et les conséquences des transactions dans les structures internationales⁴³.

La « *Vooroverleg* » (pré-consultation) est une discussion entre l'inspecteur et le contribuable ou son représentant. Cette discussion mène à une position de l'inspecteur sur la façon dont le droit sera appliqué dans le cas spécifique discuté. Le contribuable obtiendra ainsi une sécurité juridique à l'avance sur les conséquences de ces actes envisagés.

⁴²Belastingdienst, *contact, uw rechten en plichten, vooroverleg en rulings*, Disponible sur : https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcies/privé/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

⁴³SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

Si la requête concerne l'application d'une disposition de la loi, elle doit contenir une analyse claire du droit applicable qui étaye la position, la vision ou la conclusion. L'inspecteur ne peut prendre position que si la requête est claire en ce qui concerne les faits, les règles de droit et la conclusion. L'administration fiscale ne donne toutefois pas de garantie s'il est question de vérifier la frontière grise entre planification fiscale et abus de droit. Ni si l'inspecteur suspecte le blanchiment d'argent, des pots de vin, des délits fiscaux ou le financement du terrorisme.

Les « *Ruling* » sont applicables aux entreprises opérant à l'international. Il s'agit de donner à l'avance une certitude sur l'impôt à payer, notamment sous la forme des Advance Pricing Agreements (APA) et Advance Tax Rulings (ATR).

L'APA donne une garantie préalable concernant la définition d'un prix de transfert (défini selon les recommandations de prix de transfert de l'OCDE). L'ATR donne une garantie préalable sur les conséquences fiscales d'une transaction prévue ou plusieurs transactions dans un contexte international. Il s'agit de l'application ou non d'une disposition de la loi ou réglementation néerlandaise dans un contexte spécifique dans une entreprise. Par exemple l'exonération des dividendes et plus-values dans un groupe de sociétés. Il peut y avoir des discussions entre le contribuable et l'administration fiscale concernant l'impact de la loi sur les faits et circonstances exposés.

L'inspecteur respecte toujours la loi et ne donne pas de promesses sur des tarifs ou des exemptions qui ne sont pas contenus dans la loi ou la réglementation⁴⁴.

§2. Une réforme pour éviter l'abus des garanties données

Le gouvernement prendra des mesures additionnelles pour améliorer la qualité et la robustesse de la pratique néerlandaise des rescrits fiscaux. La révision de cette pratique, qui concernera aussi bien le fond que la procédure, se basera sur les recommandations d'un groupe consultatif d'experts indépendants. Le gouvernement veut examiner l'opportunité de continuer à donner des garanties préalables en matière fiscale dans toutes les situations. La première étape dans ce cadre est le durcissement

⁴⁴Belastingdienst, *contact, uw rechten en plichten, vooroverleg en rulings*, Disponible sur : https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_funcities/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

des exigences actuelles concernant la présence minimale aux Pays-Bas (conditions de substance) pour obtenir des garanties à l'avance de la part du fisc. Ces exigences seront alignées sur celles instaurées par la loi relative à l'obligation de retenue à la source pour les holdings coopératives et à l'élargissement de l'exemption de retenue, à savoir une masse salariale de 100 000 € et des bureaux à disposition pendant au moins 24 mois⁴⁵.

Cela semble une évolution opportune, permettant à l'administration fiscale néerlandaise de ne pas se lier à l'avance et de pouvoir contrôler ou redresser une entreprise qui avait finalement pour but d'abuser de ces garanties données à l'avance.

Les conditions de substance imposées à une société sont également une façon de contrer les sociétés « boîte aux lettres » qui souhaitent profiter du climat d'investissement serein et du système fiscal favorable sans contribuer véritablement à l'économie.

Il existe également un « *horizontaal toezicht* » (contrôle horizontal) qui est un contrat entre le fiscaliste qui conseille l'entreprise et l'administration des impôts. Le fiscaliste promet de conseiller selon les règles légales sans aller dans la « zone grise ». L'administration fiscale promet de ne pas contrôler le contribuable. Le ministère des finances y est favorable, car c'est une façon de diminuer les contrôles coûteux. Il y a actuellement un débat sur cette forme de contrôle, les contrôleurs des impôts n'y étant pas favorables⁴⁶.

Chapitre 2. Une tradition de relations fondées sur un rapport de force déséquilibré en France

En France l'administration a traditionnellement une légitimité régaliennne. La culture est basée sur un système répressif plutôt que sur la confiance. Toutefois, dans le cadre de la modernisation de l'administration, beaucoup d'améliorations ont été faites notamment en ce qui concerne le service en ligne et l'identification électronique au niveau de toutes les administrations.

⁴⁵SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

⁴⁶JAGERSMA, Feike, fiscaliste néerlandais, conversation téléphonique

§1. Une relation traditionnellement difficile

Des pouvoirs étendus de contrôle et de rectification sont reconnus à l'administration fiscale. En contrepartie, le contribuable bénéficie de certains droits et garanties, comme le droit de consulter l'administration sur sa situation fiscale par une procédure de rescrit, ou la garantie contre les changements de la doctrine administrative. D'autres garanties sont attachées à des opérations de contrôle approfondies, comme la vérification de comptabilité, l'examen de comptabilité, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Actuellement le rescrit fiscal existe sous deux formes :

- Art. L80 A LPF : question sur l'interprétation d'un texte fiscal.
- Art. L80 B LPF : prise de position formelle de l'administration sur la situation du contribuable au regard d'un texte fiscal.

L'administration fiscale a trois mois pour répondre⁴⁷.

Aujourd'hui en France, le contribuable a affaire à l'administration à deux occasions ; quand il remplit ces obligations fiscales et quand il est contrôlé. L'administration a le pouvoir absolu de contrôler le contribuable à tout moment et sur n'importe quel impôt. La menace du contrôle pèse sur le contribuable, crée une insécurité juridique et coûte cher aussi bien aux entreprises qu'à l'administration fiscale. Depuis que le verrou de Bercy n'existe plus, ce climat d'insécurité s'est encore aggravé, puisque l'autorité judiciaire peut également se saisir du dossier et certains dossiers sont automatiquement transmis⁴⁸.

La Cour des comptes présente un état des lieux de la politique d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, menée depuis 12 ans et notamment marquée par la fusion, en 2008, de la direction générale des impôts (DGI) et de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) au sein de la nouvelle direction générale des finances publiques (DGFIP). L'évaluation porte sur les problématiques de la place des usagers dans un contexte de modernisation du service public et de complexification de la règle fiscale, sur l'offre de services de

⁴⁷Mémento pratique Fiscal 2019 éditions Francis Lefebvre, p. 1362 et s

⁴⁸LIEB, Jean-Pierre, video Xerfi Canal, Bercy ; du contrôle fiscal au partenariat fiscal, disponible sur <https://www.youtube.com/watch?v=YwhRuEDVMvk>

l'administration fiscale, sur l'exercice de leurs droits par les contribuables et sur la pertinence des instruments de conduite de cette politique par l'administration.

« L'administration fiscale doit trouver un bon équilibre entre contrôle et qualité de service », selon la Cour des Comptes⁴⁹.

Je constate que le mot « contrôle » est mis en premier et que le mot « confiance » est absent de la phrase. La qualité de service a été améliorée depuis les réformes et il serait sans doute utile de « décomplexifier » la règle fiscale, dans un objectif de clarification et de sécurité juridique. L'ouverture des marchés implique également que des entreprises d'autres Etats membres de l'Union européenne peuvent avoir affaire à l'administration fiscale française. Une certaine harmonisation au niveau des relations avec les administrations fiscales peut également améliorer le climat d'investissement français et européen.

Aux Pays-Bas, le gouvernement souhaite trouver un équilibre entre « la confiance, la qualité du service public et la lutte contre les abus (les contrôles) ». On constate l'ordre des mots et la mise en avant du mot confiance. Faire confiance est finalement prendre un risque, en comptant sur la propre responsabilité du contribuable. Mais la relation de confiance apporte également un échange entre plus de transparence de la part des entreprises contre moins de contrôles par l'administration. La question peut être posée si un système fiscal qui repose en partie sur la confiance peut être transposé dans n'importe quel pays. La relation de confiance est également le fruit de l'histoire.

« Les stratégies modernes essaient donc de parvenir simultanément à un service satisfaisant pour la gestion des contribuables honnêtes et à un contrôle plus sévère des contribuables indéliçats. L'objectif de l'amélioration des relations entre le contribuable et le service des impôts est de « promouvoir le civisme fiscal et renforcer la lutte contre la fraude »⁵⁰. Promouvoir le civisme fiscal est un bon objectif, qui peut être atteint par une relation de confiance. Renforcer la lutte contre la fraude implique encore plus de contrôles alors que le système fiscal français est déjà très répressif.

⁴⁹Cour des comptes, rapport de 2012 sur les relations entre l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, Rapport public thématique, disponible sur :<https://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/124000097-les-relations-de-l-administration-fiscale-avec-les-particuliers-et-les-entreprises>

⁵⁰ Voir note 49

« L'administration fiscale est amenée à gérer de nombreuses et diverses contraintes et obligations : en particulier, les décisions des autorités politiques, des implantations territoriales héritées d'une longue histoire administrative et les préoccupations d'aménagement du territoire ⁵¹ ». Ici se retrouve l'héritage du passé de la longue histoire administrative, qui est finalement un frein au développement. Mais le gouvernement français veut moderniser la France et un grand changement de culture est à venir.

§2. Une relation de confiance annoncée

Selon un article publié dans les échos exécutives le 11 avril 2019 par Jean-Pierre Lieb, le ministre de l'Action et des Comptes publics, Gérard Darmanin, a annoncé le 14 mars dernier la poursuite d'une nouvelle forme de relation entre l'administration fiscale et les entreprises intitulée « partenariat fiscal » qui reprend en grande partie la relation de confiance lancée sous forme d'expérimentation en 2014.

« Ce partenariat a pour ambition de refonder en profondeur la nature et la fréquence de la relation entre les entreprises et l'administration fiscale en posant les bases d'un dialogue régulier et permanent, l'entreprise offrant une transparence immédiate sur sa stratégie, ses choix opérationnels et leurs incidences fiscales ; l'administration promettant, en contrepartie, un interlocuteur unique à même d'assurer une sécurité juridique par la validation au fil de l'eau des positions fiscales de l'entreprise, au travers de rescrit. L'objectif commun étant de purger, avant tout contrôle, tout sujet potentiel de divergences d'appréciation. Cette initiative transpose en France, en l'adaptant, un concept dont les principes ont été posés par l'administration néerlandaise - dont on connaît l'esprit innovant - il y a plus de dix ans et depuis adopté par de très nombreuses administrations fiscales dans le monde » ⁵².

Cette réforme est très bien venue, car elle améliorera la sécurité juridique pour les entreprises et la relation de confiance sera sans doute plus efficace pour les deux partenaires.

⁵¹ Voir note 49

⁵² LIEB, Jean-Pierre, associé, EY Société d'Avocats, *Le partenariat fiscal, une révolution culturelle en marche ?* Les échos exécutives, article du 11 avril 2019

L'article dit que la relation fondée sur un rapport de force déséquilibré au profit de l'administration fiscale, avec un rapport de contrôle fondé sur la suspicion et le doute, sera remplacé par un rapport contractuel et de confiance. Les obligations et devoirs des parties prenantes à ce partenariat ne seront à priori par inscrits dans le LPF. Le contrat reposera logiquement sur la volonté des parties. L'idée est que les deux parties y trouvent bénéfice et qu'une approche coopérative est plus efficace pour une administration qu'un rapport asymétrique. La sécurité juridique sera améliorée, surtout si l'administration fiscale réussit à répondre dans un délai de trois mois maximum. Cela impliquera que l'administration devra parfois trancher sans avoir l'assurance d'une expertise en détail des questions.

« L'administration devra renoncer au dogme d'une vérification générale et cette évolution demandera réactivité, pragmatisme et courage dans la prise de décision de la part des fonctionnaires en charge de la gestion de ce partenariat. C'est aussi l'occasion pour l'administration fiscale de démontrer sa capacité d'adaptation et de modernisation dans un contexte où la fracture du verrou de Bercy a conduit les entreprises à réaliser la réalité du risque pénal fiscal et la nécessité plus que jamais de sécuriser leurs options fiscales le plus en amont possible d'un contrôle »⁵³.

L'administration perdra son pouvoir absolu de contrôler à tout moment. Elle ne pourra plus contrôler ce qui a fait l'objet de la discussion. D'autre part, le contrôle est toujours à posteriori. En engageant un dialogue régulier avec le contribuable, qui porte sur l'impôt de l'année en cours, moins de contrôles seront nécessaires. L'administration connaîtra mieux les intentions des entreprises. Ce partenariat devrait donc être gagnant pour tous⁵⁴.

Le rescrit fiscal permet aux Pays-Bas une concertation préalable entre les entreprises et le fisc et des garanties donné par ce dernier. Les « *tax rulings* » constituent des éléments clés du contrôle exercé par l'administration fiscale néerlandaise et est un fondement important de la qualité du climat d'investissement néerlandais.

⁵³LIEB, Jean-Pierre, associé, EY Société d'Avocats, *Le partenariat fiscal, une révolution culturelle en marche ?* Les échos exécutives, article du 11 avril 2019

⁵⁴LIEB, Jean-Pierre, videoXerfi Canal, Bercy ; du contrôle fiscal au partenariat fiscal, disponible sur <https://www.youtube.com/watch?v=YwhRuEDVMvk>

En France les relations entre les entreprises et le fisc reposent aujourd’hui sur un rapport de force déséquilibré au profit de l’administration fiscale doté d’un pouvoir et d’une légitimité régaliennne. Toutefois, le partenariat et le rapport contractuel qui seront mis en place créeront un climat de sécurité juridique et fiscale et un rapport de force plus égal. L’administration des impôts devra donner des réponses dans des délais courts et oser s’avancer sur des garanties, sur lesquelles elle ne pourra pas revenir lors d’un éventuel contrôle ultérieur. C’est un changement de culture très important. Cela me paraît une excellente initiative qui devrait porter ces fruits pour un climat d’investissement plus serein en France. J’ai comparé les situations dans le tableau ci-dessous.

	France	Pays-Bas
Accords préalables	Un partenariat contractuel sera mis en place	Accord sur les prix de transfert (APP)
Garanties données	Un partenariat contractuel sera mis en place	Garantie sur les prix de transfert internationaux
Rescrit fiscal	Art. L80 A LPF : l’interprétation d’un texte fiscal, art. L80 B LPF : prise de position formelle de l’administration sur la situation du contribuable au regard d’un texte fiscal	Garanties sur les conséquences fiscales des investissements et la qualification fiscale d’une opération /structure

Nous avons vu que les différences entre les systèmes fiscaux néerlandais et français sont liés aux différences culturelles entre les deux pays. Dans la deuxième partie, il apparaîtra que les contingences économiques influencent également fortement ces systèmes.

II. Les contingences économiques

A. Le système fiscal, fruit de l'histoire et de l'économie

Dans cette partie, la situation économique au 17^{ème} siècle est esquissée pour chacun des deux pays, et nous verrons que cette situation perdure jusqu'à nos jours. Le système fiscal étroitement lié au système économique, reflète également l'histoire.

Chapitre 1. Un système néerlandais ouvert pour une orientation internationale

§1. Une naissance du commerce international très précoce

Les Pays-Bas sont une économie ouverte libérale depuis le Moyen Age. La naissance de la ville d'Amsterdam fut relativement tardive en raison de la situation marécageuse de cette région du Nord et la ville s'est tenue loin de la ligue hanséatique. Cette liberté lui a permis d'évoluer plus rapidement et de connaître le destin qui a été le sien au 17^{ème} siècle. Elle s'est forgée toute seule malgré l'adversité des comtes et archevêques à partir du 13^{ème} siècle. Les paysans, pêcheurs et bateliers se sont transformés en marchands et des recherches archéologiques ont prouvé que le commerce international était déjà très actif à l'époque⁵⁵. Petit à petit, Amsterdam étendait son influence.

Au tout début du 17^{ème} siècle, la Compagnie des Indes Orientales (VOC), société par actions, détenait le monopole commercial néerlandais et une banque de change fut créée à Amsterdam en 1609. C'était la première banque centrale au monde avec une monnaie fiduciaire, avec comme services le change, l'escompte, des taux d'intérêt bas, un florin fort, un secret bancaire et une facilité de crédit. Peu après la bourse d'Amsterdam fut créée⁵⁶.

⁵⁵MAK, Geert. *Een kleine geschiedenis van Amsterdam* (Une petite histoire d'Amsterdam), Amsterdam, 2001, 367 p., p. 94-98

⁵⁶BEZBAKH, Pierre, maître de conférence à l'université Paris-Dauphine, Le monde économique, le 14 janvier 2013, disponible sur : https://www.lemonde.fr/economie/article/2013/01/14/1609-la-premiere-banque-europeenne-est-nee_1816655_3234.html

Les Pays-Bas ont attiré par une tolérance religieuse alors exceptionnelle en Occident beaucoup d'étrangers cultivés et parfois fortunés dont des Français et « Belges » huguenots, des juifs Portugais, Espagnols et d'Europe de l'Est qui se sont installés à Amsterdam en apportant leur savoir-faire. Les Néerlandais s'étaient convertis au protestantisme ce qui facilitait le commerce et le commerce d'argent⁵⁷.

La véritable religion à Amsterdam à cette époque était le commerce. Les prêtres calvinistes participaient à la vie économique et certains d'entre eux avaient des actions dans la compagnie des Indes orientales. Le mariage hors église, célébré à la mairie était pleinement reconnu. Il existe encore aujourd'hui d'anciennes églises catholiques qui devaient se cacher dans les greniers pour célébrer la messe, ouverts à la visite, avec des noms comme : « *Onsen Lieven Heer op Solder* » (Notre Seigneur au grenier). Les catholiques n'étaient pas vraiment persécutés et certains citoyens d'Amsterdam célèbres étaient ouvertement catholiques, notamment le poète Van Vondel, l'architecte Hendrick de Keyser, qui a construit par-dessus le marché une des plus importantes églises protestantes⁵⁸. C'est un gage de tolérance.

Après la deuxième guerre mondiale, les Pays-Bas se sont à nouveau singularisés par une insertion rapide dans le capitalisme mondial et une grande internationalisation.

« En 1948, les exportations représentaient déjà 20% du revenu national et l'ensemble des transactions financières avec l'étranger plus de 55%. Cette ouverture, héritée du passé, plaçait le pays en excellente position pour profiter de la libéralisation progressive des échanges et des paiements, dans le cadre du nouvel ordre économique d'après-guerre, promu par le GATT, le FMI et la construction européenne. Elle tenait à la puissance du secteur des transports, à la modernité de l'agriculture et à l'existence de puissantes multinationales (Philips, Unilever, Shell, AKU devenu AKZO, DSM). Les investissements néerlandais à l'étranger étaient de très loin les plus importantes de l'OCDE, en proportion de la fortune nationale. Le fondement de cette internationalisation résidait en dernier ressort dans une culture marquée par la tradition du commerce universel et la grande faculté d'adaptation des entrepreneurs néerlandais. La force des multinationales fut de savoir parfaitement s'intégrer au milieu local, en

⁵⁷MAK, Geert. *Een kleine geschiedenis van Amsterdam*, Amsterdam, 2001, 367 p., p. 97-98

⁵⁸MAK, Geert. *Een kleine geschiedenis van Amsterdam*, Amsterdam, 2001, 367 p., p. 151

déléguant au maximum les responsabilités aux nationaux ; en 1970, seul 10% des directeurs des filiales à l'étranger étaient des ressortissants néerlandais ».

Le système économique demeurait libéral malgré un rôle important de l'Etat. La législation sur la faillite était très favorable au risque entrepreneurial et la loi sur les ententes et les atteintes à la concurrence (1958) fut une des moins contraignantes d'Europe. Les prérogatives du patronat restaient intactes et le principe de la participation des travailleurs restait timide, à la demande des syndicats eux-mêmes. Après la reconstruction, l'Etat se contenta d'une action indicative et incitative et la libération ne s'accompagna pas d'un mouvement de nationalisation substantiel⁵⁹.

On peut constater que le gouvernement néerlandais a encadré l'économie, sans toutefois l'administrer. L'économie est avant tout une économie de marché où la liberté de commerce est le principe. La tradition du commerce international et la faculté d'adaptation des entrepreneurs néerlandais faisaient le reste.

§2. Une économie aujourd'hui vigoureuse mais dépendante du commerce international

Dans l'étude économique des Pays-Bas 2018 faite par l'OCDE est indiqué qu'« actuellement les Pays-Bas sont dotés d'une économie forte, le PIB étant supérieur d'environ 8 % à son point haut d'avant la crise et le taux de chômage qui était en constante décline s'est établi à 4%. Le taux de croissance est monté au-delà de 3 % en 2017. Ce redressement économique vigoureux a reposé sur les dépenses des entreprises et des ménages et sur la demande extérieure, émanant principalement d'autres pays européens. La croissance devrait demeurer solide et s'établir à 2.5-3 % en 2018 et 2019. Le solde budgétaire est excédentaire et la dette publique s'est repliée à moins de 60 % du PIB. Les politiques menées au niveau national ont contribué à l'expansion rapide de l'économie, la recherche d'un consensus autour du cadre de l'action publique aux Pays-Bas facilitant le déploiement de réformes structurelles. Les Pays-Bas ont entrepris un certain nombre de réformes structurelles pour assainir leurs finances publiques,

⁵⁹VOOGD de, Christophe, *Histoire des Pays-Bas*, Fayard 2003, 390 p. p.284

renforcer leur secteur bancaire, promouvoir la concurrence et remédier à des problèmes de longue date sur les marchés du travail et du logement »⁶⁰.

Le revenu moyen par habitant adulte s'élevait en 2017 à 43 576 €, un des plus élevés d'Europe. En France ce revenu est de 35 129€⁶¹. Le pouvoir d'achat du citoyen néerlandais moyen est sans doute plus élevé parce que les Pays-Bas ont une économie plus ouverte et parce qu'il y a un consensus autour de l'action publique.

Certains fiscalistes néerlandais pensent que limiter l'ouverture légendaire de l'économie néerlandaise peut nuire à l'attractivité de son système fiscal. En effet, les Pays-Bas attirent par un climat neutre, une bonne infrastructure économique et un système fiscal attractif beaucoup de « *joint ventures* », centres dans le cadre d'un groupe international où les décisions sont prises, ce qui attire également les personnes fortunées que sont les dirigeants. Les Pays-Bas ont toujours vécu du commerce international et c'est en quelque sorte leur signature⁶².

C'est une des raisons pour lesquelles les Pays-Bas ne voteront pas pour l'assiette commune consolidée de l'impôt sur le revenu (ACCIS), car ils souhaitent comme d'autres Etats membres de l'Union européenne, garder leur souveraineté en la matière. Cette souveraineté est vitale car le commerce international est la signature des Pays-Bas. Rien que les exportations sont bons pour 32 % du PIB néerlandais⁶³.

L'attractivité du climat d'investissement, de la structure économique et du système fiscal font des Pays-Bas un pays avec une identité bien particulière, attirant pour les entreprises opérant à l'international. Toute l'histoire des Pays-Bas tend vers cette identité durement acquise. La perdre serait se fondre totalement dans l'Union européenne, ce qui n'est pas envisageable.

⁶⁰OCDE, *étude économique des Pays-Bas* disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/eco/etudes/etude-economique-pays-bas.htm>.

⁶¹World IncomeDatabase –observatoire des inégalités

⁶²VAN MINNEN, Rinze, et JAGERSMA Feike, avocats et fiscalistes néerlandais, entretien téléphonique

⁶³ CBS, export, disponible sur : <https://www.cbs.nl/nl-nl/faq/specifiek/hoeveel-verdient-nederland-aan-de-export>

Chapitre 2. Un système français plus protecteur pour une orientation plus nationale

§1. Une naissance du commerce international plus tardive

Le 17^{ème} siècle en France fut le règne de Louis XIV, roi absolu dont le rayonnement persiste encore de nos jours. La magnificence, la promotion de la culture et des beaux arts, la gloire des bâtiments et de la guerre ont fortement contribué à ce rayonnement. Il fallait un intendant des finances très ingénieux pour trouver les moyens nécessaires pour remplir le trésor royal. L'économie était rurale et fermée et il n'y avait pas de liberté de commerce. Colbert, responsable des Finances, promu à cet effet le mercantilisme. Pour accroître la réserve royale en métaux précieux, il devait augmenter les exportations et réduire les importations. Il favorisa pour ce faire la création de manufactures d'État, notamment les tapisseries de Beauvais et des Gobelins et des manufactures privées comme les glaces de Saint-Gobain, les draps à Abbeville et Sedan, les soieries de Lyon. Ces nouvelles industries étaient dotées de privilèges à l'exportation et protégées de la concurrence étrangère grâce à des droits de douane prohibitifs. La politique économique était dirigiste et protectionniste. Si la politique menée par Colbert permit à l'économie française de sortir du cadre étroit du corporatisme, la réglementation rigide des manufactures, qui étaient des monopoles, freina finalement l'évolution de l'industrie, tandis que l'importance de l'agriculture, au sein d'un royaume demeuré rural, était négligée. Quant à la politique économique extérieure, elle déboucha dans bien des cas sur des guerres, qui grevèrent davantage les finances publiques⁶⁴.

Le Conseil des finances créé par Colbert, arrêta le brevet de la taille et établit le budget. Les charges générales de la monarchie étaient de plus en plus élevées, surtout par les frais de guerre et de bâtiments et le royaume ne cessa de s'endetter. La méthode de Colbert eut pour résultat que la monarchie devint de plus en plus administrative et fiscale. Il y eut plus d'ordre et d'unité dans le royaume au détriment de la liberté⁶⁵.

Le système fiscal de la monarchie française n'était pas le fruit d'un plan d'ensemble, il était fait de pièces et d'éléments divers, constitués au cours des âges au gré des événements. Les défauts de ce système, notamment sa lourdeur et son injustice, ont fait

⁶⁴Colbert, Jean-Baptiste, Microsoft ® Encarta ® 2007. © 1993-2006 Microsoft Corporation.

⁶⁵TAPIE, Victor-Lucien, *Louis XIV*, EncyclopedieUniversalis

de son abolition l'un des buts de la Révolution. Ces procédés archaïques d'imposition conçus pour une économie rurale, refermée sur elle-même, entravaient la circulation des biens et ne permettaient pas le développement d'une économie d'échanges. Tout le poids de l'impôt était porté par le tiers état et plus encore par les paysans⁶⁶. Une réforme du système fiscal semblait opportune, également pour remédier au problème de la collecte de l'impôt qui était très coûteux.

Le projet de « *la dîme royale* » publié par le maréchal de France Vauban en 1707 fut malheureusement immédiatement interdit par le régime absolutiste de Louis XIV. Cette fiscalité moderne qui prévoyait une assiette large, un taux bas et un impôt proportionnel au revenu aurait pu améliorer les finances publiques et rendre l'impôt plus juste. Un tel projet ne pouvait pourtant que susciter l'hostilité de la noblesse et du clergé qui échappaient alors à toute contribution régulière aux charges publiques, hostilité qui entraînera la disgrâce de Vauban⁶⁷.

Ci-dessous quelques extraits « *Projet d'une dîme royale* » de Vauban

*« la pauvreté du peuple ayant souvent excité ma compassion, m'a donné lieu d'en rechercher la cause... les abus et mal-façons qui se pratiquent dans l'imposition et la levée des tailles, des aydes et des doüanes provinciales...il est certain que ce mal est poussé à l'excès, et que si on n'y remédie, le menu peuple tombera dans une extrémité dont il ne se relevera jamais ; les grands chemins de la campagne, et les ruës des villes et des bourgs étans pleins de mandians, que la faim et la nudité chassent de chez eux »*⁶⁸.

Une réforme ultérieure s'est pourtant inspirée du projet de Vauban. Cette réforme n'a pas véritablement été mise en œuvre, par l'hostilité du clergé et de la noblesse. En ce qui concerne l'économie, les monopoles, privilèges et droits de douane élevés interdisaient une liberté de commerce et rendaient le commerce international difficile.

Les monopoles ont perduré dans une société fortement dominée par les monopoles de service public et le pouvoir est resté centralisé. Au 19^{ème} siècle, l'économie s'est

⁶⁶MAITROT, Jean-Claude, *Impôt*, Encyclopedie Universalis

⁶⁷Microsoft © Encarta © 2007. © 1993-2006 Microsoft Corporation.

⁶⁸Vauban (Sébastien Le Prestre de), *Projet d'une dixme royale qui, supprimant la taille, les aydes, les doüanes d'une province à l'autre, les décimes du Clergé, les affaires extraordinaires... produiront au Roy un revenu certain et suffisant*, reproduction de l'édition de 1707, Paris, INALF, 1961.

libéralisée mais la vraie ouverture à la concurrence s'est faite avec la construction de l'Europe et le marché unique⁶⁹.

Avec la création de l'Europe et la libre circulation des marchandises, personnes, biens et capitaux, et ensuite la mondialisation, l'économie française devait également faire face à la concurrence fiscale. Avec une fiscalité lourde, des taux élevés et un poids de prélèvements obligatoires considérable, la France est moins compétitive face à cette concurrence. Cela constitue également un frein à l'activité économique du pays.

§2. Une économie aujourd'hui ralentie par une croissance faible.

Selon les études économiques de l'OCDE pour la France de 2017, « l'activité économique progresse, mais il serait utile de renforcer la croissance pour maintenir le niveau de protection sociale. La croissance annuelle du PIB devrait atteindre un rythme d'au moins 1.6 % en 2017-18, tirée par la consommation et l'investissement. Le marché du travail s'améliore, mais les gains de productivité sont trop modestes pour maintenir à long terme le niveau de protection sociale, des services publics de qualité et des revenus individuels en hausse. Des réformes récentes ont renforcé la concurrence dans certains secteurs de services, mais celle-ci reste faible dans d'autres secteurs. Combiné avec des impôts complexes et élevés, ceci pèse sur l'emploi, l'activité entrepreneuriale et l'innovation. Les jeunes et les travailleurs peu qualifiés sont souvent exclus du marché du travail. Une stratégie de long terme est nécessaire pour réduire les dépenses publiques sans mettre en péril la protection sociale. Baisser les impôts tout en assurant la soutenabilité des finances publiques permettrait de renforcer l'activité économique et de diminuer le chômage »⁷⁰.

Le PIB par habitant reste faible par rapport à d'autres pays de l'OCDE. En 2016, le PIB français par habitant était de 42030 \$. Aux Pays-Bas il était de 52340\$⁷¹. Le déficit des

⁶⁹DORMONT, Sarah, *cours de PI 2018-2019* université Paris I Panthéon-la Sorbonne

⁷⁰OCDE – Etudes économiques de l'OCDE-France, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/economie/france-en-un-coup-d-oeil/>

⁷¹ OCDE-données-PIB, disponible sur : <https://data.oecd.org/fr/gdp/produit-interieur-brut-pib.htm>

administrations publiques est de -2,54 % du PIB en 2018 et de +2,41% du PIB aux Pays-Bas⁷².

Actuellement le gouvernement s'efforce de simplifier le droit et les obligations administratives. Le droit du travail a été réformé pour donner plus de flexibilité aux entreprises et à leurs employés pour négocier les conditions de travail et les salaires. La loi PACTE améliore la situation des petites et moyennes entreprises.

La France possède un système fiscal complexe qui rappelle le millefeuille administratif et la charge fiscale est lourde. Le taux d'impôt sur les sociétés est un des plus élevés au monde. Pourtant le rendement de l'impôt est relativement bas par les nombreuses niches fiscales dont le CIR et le CICE. En 2017, les recettes nettes de l'IS se sont établies à 35,5 milliards d'euros, soit 1,5 % du PIB⁷³.

Plusieurs travaux ont dénoncé une évolution préoccupante du système fiscal français. Au gré de l'empilement des mesures fiscales, il serait devenu de plus en plus complexe et de moins en moins redistributif. Si l'impôt est progressif pour 95 % des ménages, il décroît en proportion du revenu lorsqu'on franchit le seuil des 5 % les plus riches. Il existe en France beaucoup de niches fiscales, qui sont des mesures d'allègement ou d'exonération d'impôts. Leur finalité est d'inciter à des comportements utiles à la collectivité : certains investissements écologiques ou l'adhésion à des associations reconnues d'utilité publique donnent ainsi lieu à des crédits d'impôt. Leur grand nombre rend le système fiscal injuste et illisible et favorise l'optimisation fiscale chez les plus riches. Leur coût total est estimé à plus de 85,8 milliards d'euros en 2016, contre 72 milliards en 2013, une augmentation principalement liée à la mise en œuvre du Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)⁷⁴.

Un rapport du parlement sur la fiscalité française de 2008 dénonce également la complexité du système fiscal français. « Il y avait, à l'état latent, une crise de la fiscalité française, que l'éclatement de la bulle financière et le ralentissement brutal de l'activité vont rendre plus aiguë encore. A l'image à certains égards de notre société dans son

⁷²OCDE (2019), Déficit des administrations publiques (indicateur). doi: 10.1787/b74d3d21-fr (Consulté le 05 juin 2019), disponible sur : <https://data.oecd.org/fr/gga/deficit-des-administrations-publiques.htm>

⁷³GUERINI, Mattia, GUILLOU, Sarah, NESTA, Lionel, RAGOT, Xavier, SALIES, Evens, 2018, « impôts sur les sociétés : état des lieux et effets différenciés de la réforme », *OFCE policy brief 38*, 16 octobre, disponible sur OFCE.sciences-po.fr

⁷⁴Vie publique, au cœur du débat publique, disponible sur : <https://www.vie-publique.fr/france-donnees-cles/fiscalite/systeme-fiscal-francais-trop-impots.html>

ensemble, la fiscalité française apparaît largement bloquée, comme empêtrée dans des rigidités de tous ordres tant micro que macro-économiques. Le système de prélèvements obligatoires s'est au fil des temps alourdi et complexifié pour aboutir à une sédimentation de règles d'autant plus illisibles qu'elle se double d'un enchevêtrement des circuits de financement entre l'Etat, d'une part, et les autres acteurs de ce qui constitue les administrations publiques au sens de la comptabilité nationale, que sont les administrations locales et de sécurité sociale »⁷⁵.

Une simplification du système fiscal et une suppression de certaines niches fiscales rendrait la fiscalité plus compréhensible et moins coûteuse. Cette simplification sera rendue plus facile par la simplification du système administratif en général, prévue par la loi promulguée le 7 août 2015, portant sur la nouvelle organisation territoriale de la République.

« Aujourd'hui, la France compte quatre échelons administratifs locaux qui se partagent des compétences : commune, intercommunalité, département et région. Cet empilement des échelons d'administration, les compétences partagées et les financements croisés sont souvent résumés par l'expression "millefeuille territorial". Cette organisation est souvent illisible pour le citoyen et nuit à l'efficacité de l'action publique des territoires. Une importante réforme territoriale portée par le chef de l'État entend transformer pour plusieurs décennies l'architecture territoriale de la République. En jeu, la baisse des dépenses publiques et une meilleure prise en compte des besoins citoyens »⁷⁶.

Le système fiscal est le fruit de l'histoire culturelle et économique des pays, mais reflète également les objectifs des gouvernements.

⁷⁵MARINI, Philippe, Travaux parlementaires, le Sénat au service du citoyen, *rapport sur le système fiscal français face à la crise*, 4 novembre 2008, disponible sur : <https://www.senat.fr/rap/r08-075/r08-0754.html>.

⁷⁶Gouvernement. Fr- la réforme territoriale, disponible sur : <https://www.gouvernement.fr/action/la-reforme-territoriale>

B. Le système fiscal, reflet des objectifs du gouvernement

Chapitre 1. Une absence de protectionnisme aux Pays-Bas

§1. Une volonté de favoriser les entreprises qui opèrent à l'international

L'orientation internationale de l'économie néerlandaise se reflète dans le système fiscal qui promeut une économie ouverte, une absence de protectionnisme. Le gouvernement veut attirer les capitaux et les sociétés étrangères et incite les sociétés néerlandaises à s'installer ou créer des filiales dans le monde entier. La provenance des capitaux est indifférente et peu importe où se trouve l'investisseur.

L'objectif est d'entraver le moins possible l'action des entreprises néerlandaises à l'étranger, notamment par des instruments visant à éviter la double imposition des bénéficiaires. Un des instruments d'origine européenne, l'exonération des participations, permet aux entreprises néerlandaises d'opérer sur un pied d'égalité avec leurs concurrentes à l'étranger. Les Pays-Bas ont également conclu un grand nombre de conventions fiscales contre la double imposition et veulent créer un environnement favorable pour les entreprises, qu'elles opèrent au niveau national ou international. Les retombées du système fiscal néerlandais sont importantes en termes de vitalité de l'économie et d'emploi hautement qualifié⁷⁷.

Ces conventions fiscales contre la double imposition peuvent parfois être utilisées en les combinant habilement avec des conventions internationales d'autres pays, ou des montages hybrides, pour transférer des bénéficiaires. Pour éviter l'abus des conventions fiscales internationales, et là, j'anticipe sur les solutions contre les abus, traités dans la troisième partie, les Pays-Bas ont signé en juin 2017 la Convention multilatérale de l'OCDE pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Le gouvernement veut offrir aux Pays-Bas comme à ses pays partenaires, un instrumentaire efficace

⁷⁷SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

contre l'évasion fiscale pour que les conventions fiscales ne puissent plus être utilisées indument.

Les choix faits par les Pays-Bas lors de la signature de l'Instrument multilatéral conduisent à une modification substantielle des conventions fiscales en vue de prévenir la double imposition. Les Pays-Bas jouent au niveau international un rôle précurseur en appliquant l'éventail complet de dispositions anti-abus. Le 29 mars 2019, le Royaume des Pays-Bas a déposé son instrument d'acceptation de la Convention multilatérale.

§2. Une volonté d'encourager les investissements

Le gouvernement néerlandais veut encourager les investissements, aussi bien au niveau des entreprises qu'en ce qui concerne les particuliers. Au niveau de l'OCDE, les Pays-Bas ont créé un groupe appelé NOEIS.

« Les autorités néerlandaises sont à l'origine du Réseau pour des économies ouvertes et des sociétés inclusives (NOEIS) qui, sous l'égide de l'OCDE, rassemble 24 pays. Ce réseau poursuit un double objectif: l'apprentissage par les pairs et l'échange efficace de bonnes pratiques, dans l'optique de faire entendre une nouvelle voix dans la sphère politique internationale. Les autorités néerlandaises ont pris les devants et ont réduit les obstacles aux échanges et aux investissements internationaux, tels que mesurés par les indicateurs OCDE de réglementation des marchés de produits »⁷⁸.

Cette année encore, lors de la réunion des ministres de l'OCDE les 22 et 23 mai dernier, les pays de NOEIS (*network for open economies and inclusive societies*) ont émis un « *ministerial statement* » dans lequel est dit que la croissance de la productivité a diminué dans la dernière décade et qu'un des ingrédients clés pour une productivité croissante est un système d'économies ouvertes. Un commerce mondial ouvert, les investissements et flux financiers jouent un rôle critique dans la diffusion de nouvelles technologies au-delà des frontières et dans l'amélioration de l'efficacité. Stimuler l'innovation et le dynamisme du commerce, y compris à travers une plus grande ouverture du marché est vital pour obtenir une croissance économique plus importante. Les échanges commerciaux améliorent les performances économiques car ils élargissent

⁷⁸OCDE, étude économique des Pays-Bas disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/eco/etudes/etude-economique-pays-bas.htm>

les marchés, renforcent la concurrence et l'investissement et favorisent le transfert de progrès technologiques et savoir-faire. L'ouverture du commerce et des marchés vont historiquement de pair avec une meilleure performance économique dans des pays à tout stade de leur développement, créant de l'emploi et réduisant la pauvreté. Les marchés ouverts améliorent le bien-être du consommateur par un meilleur accès aux biens et services et des prix plus bas. Les économies ouvertes bénéficient aussi aux entreprises, qui ont accès à un marché plus important, ce qui augmente la production et renforce la concurrence et l'innovation.⁷⁹

En effet, les Pays-Bas veulent encourager les investissements étrangers et peu importe où se trouve l'investisseur.

Pour les particuliers, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'épargne et l'investissement sont régis par la Box 3. Selon cette Box, les revenus réels sur le patrimoine mobilier et immobilier, ainsi que les plus-values, ne sont pas soumis à impôt. Ni les voitures, bijoux, objets d'art, biens précieux, qui ne sont pas considérés comme des investissements. Le fisc néerlandais considère que le rendement fictif du patrimoine des ménages est compris entre 2,87% et 5,39% avec un taux moyen de 4,6 % selon la valeur du patrimoine. Le taux de 5,39% est appliqué pour un patrimoine à partir de 975.000€. Sur ce rendement fictif est appliqué un impôt de 30%. Cela veut dire que le contribuable paie, s'il se situe dans la tranche de patrimoine moyenne, 1,38 % sur son revenu mobilier et immobilier (sauf résidence principale). C'est une sorte d'ISF (l'ISF a été aboli) que presque tous les néerlandais payent⁸⁰.

Le système fiscal néerlandais veut encourager les investissements, et incite à « faire travailler l'argent et le patrimoine ». La fiscalité sur le travail est plus lourde (car comprend les charges sociales), mais une résidence secondaire par exemple n'est que très peu imposée.

⁷⁹ Représentation permanente des Pays-Bas auprès de l'OCDE, réunion ministérielle de l'OCDE, 2019_ NOEIS_ministerial statement, disponible sur : <https://oecd.org/mcm>

⁸⁰De Nederlandse belastingdienst, *Overzichttarieven en belastingschijven*, disponible sur: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/home>

Chapitre 2. Un protectionnisme assumé en France

§1. Une volonté de filtrage des investissements directs étrangers

La France n'a pas la même vision concernant les investissements étrangers.

Il est question d'un investissement direct étranger (IDE) lorsqu'un étranger détient plus de 10 % du capital d'une entité. Pour les investissements de portefeuille, si les achats successifs le conduisent à détenir plus de 10 % du capital d'une entité, l'investisseur étranger est qualifié d'investisseur direct.

La France est dotée d'un dispositif de contrôle préalable des investissements étrangers depuis une loi de 1966⁸¹, et de réglementations sectorielles comme en matière de presse et d'audiovisuel. Ce contrôle a été étendu en 2014, à la suite du rachat d'Alstom par le groupe américain General Electric (GE)⁸². Six nouveaux secteurs ont été considérés comme essentiels à la préservation des intérêts nationaux : l'approvisionnement en eau et en énergie, les réseaux et services de transport et de communications électroniques, les établissements, installations et ouvrages d'importance vitale au sens du code de la défense et le secteur de la santé. Conformément au droit européen, seule la protection de la sécurité ou de l'ordre public peut justifier un refus ou une conditionnalité de l'investissement. Ce dispositif se trouve au Titre V du code monétaire et financier – Les relations financières avec l'étranger, art. L. 151-1 et R. 151-1 et ss.

« La Commission européenne a présenté le 13 septembre 2017 une proposition de règlement qui établit un cadre pour le « filtrage » des investissements directs étrangers (IDE) dans l'Union européenne susceptibles de faire peser un risque sur la sécurité ou l'ordre public dans les États membres. Cette proposition fait suite à une demande conjointe de la France, l'Allemagne et l'Italie, qui souhaitent que l'Europe apporte une réponse aux inquiétudes suscitées par des acquisitions d'actifs stratégiques européens par des intérêts étrangers et le développement de pratiques déloyales en matière d'investissements et de commerce, en particulier l'existence d'aides d'État

⁸¹Introduit par la loi n° 66-1008 du 28 décembre 1966 relative aux relations financières avec l'étranger. Une liste a été introduite en 2005, qui distingue selon que l'investisseur est ou non membre de la Communauté économique européenne ou de l'Espace économique européen.

⁸²Décret n° 2014-479 du 14 mai 2014 relatif aux investissements étrangers soumis à autorisation préalable.

voire d'investissements directs ou quasi directs par des intérêts publics ou encore l'absence de réciprocité en matière d'investissements comme de marchés publics⁸³ ».

Cette volonté de protection contre les investisseurs étrangers montre encore une fois la volonté de la France de protéger les intérêts nationaux.

Pour encourager l'investissement du particulier, le gouvernement a transformé l'ISF en IFI et instauré la *flat tax*, un impôt de 30% sur les plus-values réalisées par les personnes physiques lors de la cession de titres acquis postérieurement au 1^{er} janvier 2018⁸⁴. Cette taxe est comparable à la BOX 2 aux Pays-Bas, dont le taux est toutefois de 25%.

D'autre part, le gouvernement français protège les intérêts nationaux par un système fiscal très fermé. Les dispositifs anti-abus se superposent.

§2. Une volonté de protection par un changement de loi fiscale très fréquent

La protection du système fiscal est si développée que la France est le dernier sur le classement de la compétitivité fiscale internationale des pays de l'OCDE (N° 35), alors que les Pays-Bas occupent la 5^{ème} position, selon un article de la « *Tax foundation* » sur la compétitivité fiscale internationale.

« Pour la cinquième année consécutive, la France a la fiscalité la moins compétitive de l'OCDE. Elle a l'un des taux les plus élevés d'impôt sur les sociétés, la propriété y est fortement taxée, un impôt sur la fortune annuelle (l'ISF a été remplacé par l'IFI début 2018), des taxes sur les transactions financières, ainsi qu'une taxation de l'immobilier. Elle a aussi un taux élevé et progressif d'impôt sur le revenu qui s'applique aux dividendes et au capital⁸⁵ ».

Un article dans le monde du 29 mai 2019, montre que la courbe de la croissance française est constante, à 0,3% du PIB. Le pouvoir d'achat a légèrement augmenté, mais

⁸³ BIZET, Jean et MENONVILLE, Franck, sénateurs, rapport d'information du 27 novembre 2017 sur le filtrage des investissements étrangers

⁸⁴ LOUSTALET, Grégoire, cours de fiscalité des affaires 2018-2019, Université Paris I Pantheon-la Sorbonne

⁸⁵ BUNN, Daniel, POMERLEAU, Kyle et HODGE, Scott, *Un article de la TaxFoundation*, disponible sur : <https://www.contrepoints.org/2018/10/31/329149-competitivite-fiscale-internationale-2018-la-france-en-queue-de-classement>

une grande partie aurait été épargnée. 20 milliards d'€ supplémentaires ont été injectés dans la trésorerie des entreprises du fait de la transformation du CICE en baisse de charges.

La monotonie des courbes illustre selon l'auteur « un système volontairement très peu sensible aux variations. Statistiquement cela peut ressembler plus à une économie administrée qu'à une économie de marché. Mais l'objectif de cette régularisation est d'éviter de trop grosses fluctuations dans les revenus des ménages. »⁸⁶

Chaque année, la loi de finances, ainsi que d'autres lois et décrets supplémentaires, apportent des changements au système fiscal. Les principales mesures fiscales pour 2019 sont les mesures fiscales d'urgence (une loi, 3 décrets, 2 instructions interministérielles), les mesures fiscales des textes financiers 2019 (LF 2019 et loi de financement de la sécurité sociale 2019) qui comportent 8 mesures pour les particuliers et 15 mesures pour les entreprises, et 3 mesures de simplification de la fiscalité⁸⁷.

Ce changement fréquent de la loi fiscale semble nécessaire pour administrer l'économie, et rendre le système encore plus imperméable aux abus, mais rend la fiscalité de plus en plus complexe et illisible. L'attractivité de la France en pâtit fortement, comme cela a été constaté par les auteurs de l'article de la *Tax Foundation*.

Dans la troisième partie, nous verrons que pour remédier aux problèmes collatéraux de la création du marché unique (concurrence fiscale délétère, érosion de la base fiscale, transfert de bénéfices), il est nécessaire d'opérer une certaine harmonisation des systèmes fiscaux par l'instauration de mesures à minima.

⁸⁶ BARTHET, Elise, article du 29 mai 2019 dans le Monde Economie : *l'économie française résiste bien au ralentissement européen*

⁸⁷ Economie.gouv.fr- centre de documentation economie-finances, disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr/cedef/mesures-fiscales-2019>

III. L'harmonisation des systèmes par la coopération internationale

Les différences de systèmes fiscaux sont habilement exploitées par les entreprises multinationales, qui transfèrent des charges vers les pays à fiscalité lourde et des bénéfices vers les pays à fiscalité faible, en utilisant indument des conventions fiscales internationales ou des montages hybrides. Les systèmes fiscaux plus ouverts sont plus attirants et peuvent être considérés comme des concurrents déloyaux, surtout par des pays aux systèmes fermés.

D'autre part, les différents pays cherchent à attirer les entreprises multinationales notamment à travers les régimes préférentiels de recherche et développement (R&D) qui étaient également très perméables aux abus, par l'abus des prix de transfert et le transfert d'actifs vers ces pays, alors que l'actif n'y avait pas été développé.

La France a un système fiscal fermé peu perméable aux abus et n'est pas bien placé en ce qui concerne la concurrence fiscale entre pays de l'OCDE. Toutefois, le régime de R&D était considéré comme dommageable par l'OCDE, jusqu'à la réforme en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

L'Union européenne et l'OCDE, à travers le projet BEPS, ont mis en place un programme de réformes pour remédier aux problématiques esquissées ci-dessus. Nous verrons successivement de quelle façon les mesures préconisées par l'Union européenne et l'OCDE sont mises en place dans les deux pays, là où c'était nécessaire. Nous verrons également que par les réformes, les Pays-Bas seront beaucoup moins attirants pour les entreprises qui souhaitent abuser du système.

Ceci peut malheureusement déplacer le problème de l'évasion fiscale vers d'autres pays, comme le Singapour. Les mêmes sociétés boîtes aux lettres s'installeront là-bas et malheureusement l'Union européenne n'y pourra rien. Seul l'OCDE pourra essayer de sensibiliser ces pays et promouvoir une vraie coopération mondiale⁸⁸.

⁸⁸ JAGERSMA, Feike, fiscaliste néerlandais, conversation téléphonique

A. Le rôle de l'Union européenne et la concurrence fiscale dommageable

L'Union européenne demande aux Etats membres à travers les directives ATAD et la transposition de celles-ci, la mise en place des mesures de lutte contre l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale par le transfert de bénéfices, déterminés par le projet BEPS de l'OCDE. La directive ATAD 1 initie des mesures concernant les sociétés étrangères contrôlées et la déduction des charges financières qui réduiront la concurrence fiscale tout en luttant contre l'évasion fiscale.

Chapitre 1. La lutte contre l'évasion fiscale, l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices par la directive ATAD 1.

§ 1. Les sociétés étrangères contrôlées

Lorsqu'un contribuable contrôle une entité située dans un pays à faible fiscalité, il peut être tentant d'échapper au paiement de l'impôt en transférant vers cette entité les bénéfices générés par les actifs mobiles. C'est l'un des modes d'évasion fiscale que la directive ATAD 1 vise à contrer.

Aux Pays-Bas aucun dispositif ne contrait ce mode d'évasion fiscale. Le gouvernement a en transposant la directive ATAD 1, mis en place le dispositif suivant pour le 1^{er} janvier 2019 : Si le contribuable néerlandais détient une participation de plus de 50 % dans l'entité étrangère et si l'impôt prélevé dans le pays concerné est inférieur d'au moins 50 % à celui qui serait prélevé aux Pays-Bas si l'entité y était installée, le dispositif est applicable. Dans ce cas, le contribuable doit inclure, dans sa base fiscale néerlandaise, les revenus non distribués de la SEC, au prorata de sa participation dans cette dernière. Il faut ensuite déterminer le montant des revenus de la SEC majorant la base d'imposition néerlandaise. La directive offre deux possibilités (modalité A ou B).

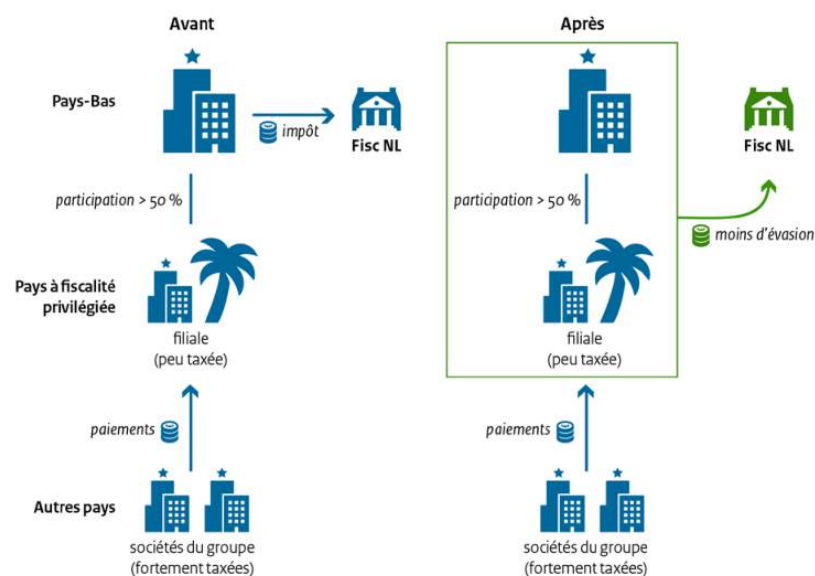
Pour la modalité A, ce montant est déterminé à l'aide d'un certain nombre de catégories de revenus (dividendes, intérêts, crédits-bails, redevances, etc.) Pour la modalité B, c'est le principe de pleine concurrence qui s'applique, c'est-à-dire que les transactions non

commerciales au sein d'un groupe font l'objet d'une correction pour être traitées comme des transactions entre des parties indépendantes. Les Pays-Bas appliquant déjà le principe de pleine concurrence (article 8b concernant les prix de transfert et les prix « *at arm's length* »)⁸⁹.

Le gouvernement néerlandais a rendu la modalité A applicable aux cas d'évasion fiscale pratiquée par l'intermédiaire d'entités ou d'établissements stables situés dans des pays à fiscalité privilégiée ou figurant sur la liste de l'UE des pays non coopératifs. Cette mesure est transposée à l'article 13ab Wet Vpb 1969⁹⁰.

Cet impact sur l'exonération des participations est évité pour les entreprises exerçant des activités réelles. Les entités ciblées sont les entités dans les pays concernés sans « activité économique substantielle ». Il est question d'«activité économique substantielle » si la SEC satisfait aux mêmes conditions de substance que celles requises pour l'exemption de retenue à la source pour l'impôt sur les dividendes, à savoir notamment une masse salariale de 100 000 € et des bureaux à disposition pendant au moins 24 mois.

Figure 2 : mesure relative aux SEC



91

⁸⁹Overheid.nl, *de wettenbank* disponible sur : <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2019-01-01>

⁹⁰Overheid.nl, *de wettenbank* disponible sur : <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2019-01-01>

⁹¹SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

Cette condition est difficile à remplir pour les petites sociétés, mais les multinationales mettront sans problème ce type de bureaux en place⁹².

En France, différents dispositifs visant la répression de l'évasion fiscale internationale sont déjà en place. Ces dispositifs sont décrits dans la première partie concernant la protection contre les abus. Il s'agit des articles 57, 209 B, 238 bis 0 I, et 238 A du CGI. Il existe également un dispositif de retenu à la source (art 119 bis CGI) pour les dividendes et revenus assimilés, un dispositif de retenu à la source pour les produits de BNC (art 182 B CGI) et un dispositif d'application de prix de pleine concurrence (art 57 CGI)⁹³.

Il existe aussi différentes clauses anti-abus et clauses concernant les montages hybrides. La LF 2019 a mis en place une clause générale anti-abus en matière d'impôt sur les sociétés (le nouvel article 205 CGI). Cette clause correspond à la transposition de l'article 6 de la directive ATAD.

« Aux termes de nouvel article 205 A du code général des impôts, pour déterminer le montant d'impôt sur les sociétés dû par une entreprise, l'administration fiscale pourrait désormais écarter un montage ou une série de montages :

- dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est d'obtenir un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable ;

- qui n'est pas authentique, ce critère étant acquis si le montage ou la série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique. Ces modalités reprennent les dispositions figurant actuellement au 3 de l'article 119 ter du CGI auquel se réfère l'article 145 du même code prévoyant la clause anti-abus actuellement en vigueur dans le cadre du régime mère-fille »⁹⁴.

La France a également ratifié l'Instrument Multilatéral de l'OCDE. La convention multilatérale recouvre quatre actions du projet BEPS dont l'action 2 sur la neutralisation

⁹² JAGERSMA, Feike, fiscaliste néerlandais, conversation téléphonique

⁹³ Mémento pratique fiscal 2019, EFL, p 1334 et s.

⁹⁴ <http://www.senat.fr/rap/118-147-3-1/118-147-3-13.html> (travaux parlementaires LF 2019)

des effets des montages hybrides, action 6 sur l'utilisation abusive des conventions fiscales et l'action 7 sur l'utilisation artificielle du statut d'établissement stable⁹⁵.

Avec la prévention de l'utilisation artificielle du statut d'établissement stable, qui est une des entités qui peut être considérée comme une société étrangère contrôlée selon la directive ATAD, et tous les dispositifs déjà en place, la problématique liée aux SEC semble couverte.

Les mesures prises en France et aux Pays-Bas sont différentes, ce qui est logique, vu les différences de systèmes fiscaux et l'orientation internationale des Pays-Bas. Les Pays-Bas souhaitent respecter les recommandations de l'OCDE, mais veulent garder un climat fiscal favorable pour les entreprises opérant à l'international. C'est pour cela qu'il y a toujours une exception pour les entreprises respectant la notion de substance (prévue également pour le prélèvement à la source). J'ai fait ci-dessous un tableau récapitulatif et comparatif entre les mesures prises en France et aux Pays-Bas :

	France	Pays-Bas
Prise en compte de la notion de substance	Nouvel article 205 CGI ; clause générale anti-abus	La mesure ne s'applique pas si la SEC exerce une activité économique substantielle*
Etablissement stable	Ratification de l'IM de l'OCDE	Ratification de l'IM de l'OCDE
Entreprises contrôlées par le contribuable dans pays à fiscalité réduite	Différents dispositifs existent déjà : articles 57 CGI, 238 A CGI (paiements fait aux résidents « paradis fiscaux »), 209 B paiements à filiales dans pays à	Si l'impôt payé par la SEC est <50% de l'impôt qui serait payé aux PB, inclure les revenus non distribués au prorata de la participation dans la base d'imposition aux PB

⁹⁵OCDE-fiscalité- érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices-im, disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>

	fiscalité faible, 238 bis-0 I	Art. 13ab WetVpb 1969
Revenu de la SEC à introduire dans la base fiscale de l'entreprise qui contrôle		
B. Par application du principe de la pleine concurrence	Article 57 CGI	Article 8b WetVpb 1969 (prix de transfert)
A ; Revenus par catégories	Prélèvement à la source art 119 bis CGI	Modalité appliquée si la SEC se trouve dans un pays à fiscalité faible ou liste ETNC de l'UE
Agir sur la définition de l'établissement stable par la notion de la substance	Ratification de l'IM de l'OCDE – action 7 sur l'utilisation artificielle du statut d'établissement stable	<i>Idem</i>
Introduire les revenus de la SEC dans la base fiscale de l'entreprise qui contrôle par l'application du principe du montage hybride	Prendre en compte les revenus non distribués de l'entité ou de l'établissement stable provenant de montages non authentiques(art 205 CGI)+ art L64 LPF	Clause anti-abus sous la forme de la doctrine « <i>fraus legis</i> »

**Il est question d'«activité économique substantielle » si la SEC satisfait aux conditions de substance, à savoir notamment une masse salariale de 100 000 € et des bureaux à disposition pendant au moins 24 mois.*

§2. Règles générales de limitation de la déduction des intérêts

Les intérêts payés par une entreprise sont des charges en principe déductibles et les revenus des intérêts sont habituellement taxés. Dans des groupes internationaux qui peuvent organiser les flux financiers de telle sorte que la charge des intérêts porte sur une société du groupe basée dans un pays à fiscalité forte tandis que les revenus des

intérêts sont attribués à une société installée dans un pays appliquant une faible fiscalité, cela peut conduire à des pratiques d'évasion fiscale. La directive ATAD (*anti tax avoidance directive*) propose une mesure qui plafonne la déductibilité des intérêts nets dus par une entreprise sur les emprunts contractés auprès d'une banque ou d'un membre du groupe. Le gouvernement néerlandais a choisi de limiter les charges nettes déductibles au montant le plus élevé entre 1 million d'euros et 30 % de l'EBITDA, qui est le résultat brut d'exploitation (bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciations et amortissements). Les Pays-Bas optent en effet pour une mise en œuvre stricte de cette mesure avec un plafond au-dessous duquel les surcoûts d'emprunt sont toujours déductibles (franchise) de 1 million d'euros (1M€) au lieu des 3 millions d'euros (3M€) permises par la directive.

Le gouvernement veut non seulement lutter contre l'érosion de la base fiscale mais aussi favoriser l'uniformité du traitement des capitaux propres et des emprunts de tous les contribuables à l'impôt sur les sociétés. Il encourage ainsi les entreprises à accroître leurs fonds propres, en limitant l'attractivité de l'emprunt, ce qui renforcera leur stabilité et assainira les rapports économiques qui seront plus réels, ce qui est important surtout en période difficile. D'autre part, il n'y a pas d'exception pour les groupes consolidés, bien que la directive l'autorise. La mesure proposée touchera tous les contribuables trop endettés, et pas seulement ceux financés par une part relativement importante d'emprunt par rapport au reste du groupe. Enfin, la limitation proposée entrera immédiatement en vigueur, y compris pour les emprunts existants. Le report des charges non déductibles sur les années suivantes est possible sans déduction. La mesure est transposée à l'article 15b Wet Vpb 1969 ⁹⁶.

Souhaitant promouvoir un traitement plus uniforme des capitaux propres et des capitaux empruntés dans tous les secteurs, le gouvernement introduira une règle de capital minimum, applicable aux banques et assurances à partir de 2020.

⁹⁶Overheid.nl, *de wettenbank*, disponible sur :<https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2019-01-01>

Figure 1 : limitation de la déduction des intérêts



97

En France, le CGI connaît plusieurs dispositifs de limitation de déductibilité des charges financières. La LF 2019 a toutefois totalement refondu le système. Les articles 212 I a et b sont toujours en vigueur (et l'étaient déjà avant la transposition de la directive ATAD).

Les articles 212, I a et 39, 1-3° du CGI régissent la déductibilité des intérêts servis aux associés et aux entreprises liées. Le capital social doit être totalement libéré et les charges ne peuvent être déduites que dans la limite de la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour les prêts à taux variable aux entreprises pour une durée initiale de deux ans. Les charges financières au-delà de cette limite doivent être réintégrées. L'article 212, I b stipule que les intérêts doivent être imposables chez la société bénéficiaire à un taux minimum de 8 1/3 % et que la société doit apporter la preuve de cette imposition. Il convient de réintégrer les intérêts versés à une société liée pour les prêts hybrides.

Les charges financières nettes s'entendent de l'excédent de charges financières déductibles après application des dispositifs précédents, par rapport aux produits financiers imposables et aux autres revenus équivalents perçus par l'entreprise. Ces charges et produits correspondent aux intérêts sur toutes les formes de dette.

L'article 212 bis dispose que pour les entreprises et groupes consolidés qui ne sont pas sous-capitalisées, la franchise est de 3M€, au-delà, les charges sont déductibles à hauteur de 30% de l'EBITDA. La franchise est de 1M€ pour les dettes contractées auprès d'entreprises liées si les sommes mises à disposition par ces entreprises liées sont supérieures à une fois et demie les fonds propres (entreprises et groupes sous-

⁹⁷SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

capitalisés). Les charges ne sont alors déductibles qu'à hauteur de 10% de l'EBITDA. L'EBITDA est le résultat fiscal avant impôt, intérêts, dépréciations et amortissements.

L'entreprise membre d'un groupe consolidé peut bénéficier d'une déduction complémentaire lorsque le ratio entre les fonds propres et l'ensemble des actifs de l'entreprise et du groupe consolidé auquel elle appartient sont égaux ou si celui de l'entreprise est supérieur (différence de moins de deux points de pourcentage toléré). Une déduction complémentaire de 75% du montant des charges financières nettes qui n'ont pas pu être déduites en application des plafonds de droit commun est alors possible, à condition que l'entreprise ne soit pas sous-capitalisée.

Le montant des charges financières à réintégrer au titre d'un exercice, après application des plafonds de droit commun, de la déduction complémentaire pour les entreprises membres d'un groupe consolidé et les deux plafonds applicables en cas de sous-capitalisation, est reportable indéfiniment sans application de décote annuelle. Pour les sociétés sous-capitalisées, les charges ne sont reportables qu'à hauteur d'un tiers^{98 99}

Le régime néerlandais est plus sévère que le régime français : il y a une franchise de 1M€ quelle que soit la situation d'endettement, les charges sont déductibles au-delà de ce plafond à hauteur de 30% de l'EBITDA. Il n'y pas de régime privilégié pour le groupe consolidé. Toutes les entreprises et groupes sont donc en quelque sorte traités comme si elles étaient sous-capitalisées (en ce qui concerne la franchise), pour encourager de constituer plus de capital propre et éviter ainsi l'endettement, car si le capital emprunté perd ses avantages, autant constituer des fonds propres. Le gouvernement va instaurer un montant minimum de fonds propres pour les banques et sociétés d'assurances. Tout ceci pour rendre l'économie plus « réelle ».

J'ai fait ci-dessous un tableau récapitulatif et comparatif entre les deux régimes :

	France	Pays-Bas
	<i>Art. 212 bis CGI</i>	<i>Art. 15b wet Vpb 1969</i>
Plafond	3M€ - 30% EBITDA	1M€ - 30% EBITDA

⁹⁸ LOUSTALET, Grégoire, BL droit fiscal des affaires M2 juriste d'Affaires, 2018-2019 Université Paris I Panthéon La Sorbonne

⁹⁹ Mémento pratique fiscal 2019 EFL, p.616 et 698

Entreprises sous-capitalisées	1M€ - 10% EBITDA	1M€ - 30% EBITDA
Groupes consolidés	3M€ - 30% EBITDA + 75% déduction complémentaire sous conditions	Pas de régime privilégié
Groupes consolidés sous-capitalisés	1M€ - 10% EBITDA	Pas de régime privilégié
Report possible sur années suivantes	Report sans déduction Report 1/3 si sous-capitalisation	Report sans déduction
Entrée en vigueur	Exercices ouverts à partir du 1 janvier 2019	Immédiatement, également pour les emprunts en cours
Prise en compte Ratio fonds propres-fonds empruntés	Uniquement en cas de sous-capitalisation	Un montant minimum de fonds propres sera instauré

Chapitre 2. La lutte contre l'évasion fiscale basée sur les dispositifs hybrides par la directive ATAD 2.

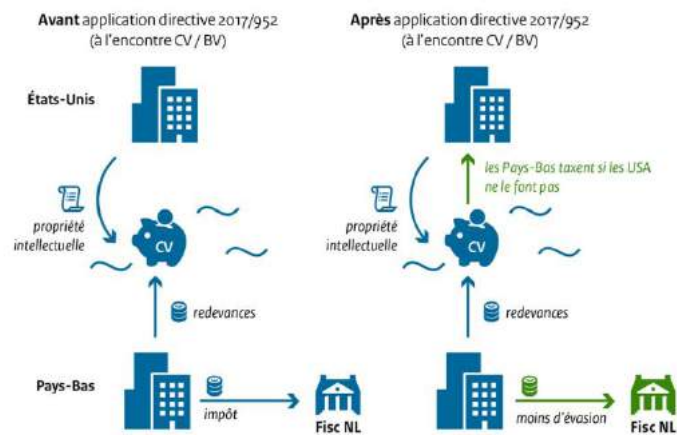
§1. La lutte contre les dispositifs hybrides aux Pays-Bas

Un autre axe de lutte contre l'érosion de la base fiscale est la prise de mesures contre les dispositifs hybrides. Les montages hybrides exploitent les différences de qualification entre les systèmes fiscaux dans différents pays pour échapper à l'impôt. Le gouvernement néerlandais transposera dans les délais la deuxième directive européenne de lutte contre l'évasion fiscale (ATAD 2) et l'appliquera à compter du 1^{er} janvier 2020.

Une disposition sur les entités hybrides a déjà été introduite dans les conventions internationales par le biais de l'Instrument multilatéral.

Les dispositifs hybrides peuvent se traduire, par exemple, par une double déduction des charges (dans plusieurs pays) ou par une déduction dans un pays sans prise en compte de l'impôt prélevé sur des revenus correspondants dans l'autre pays. Concrètement, la transposition de la directive 2017/952 permettra de neutraliser les avantages fiscaux liés aux constructions utilisant des dispositifs hybrides. Elle mettra fin, en ce qui concerne les Pays-Bas, à l'attractivité des structures basées sur la combinaison entre une société en commandite (CV) et une société à responsabilité limitée (BV). Dans le cadre de leur réforme fiscale, les États-Unis ont récemment ôté quelques-uns de ses avantages à cette structure CV/BV très courante. Les Pays-Bas s'approprient donc à prendre de leur côté les mesures qui s'imposent, comme illustré ci-dessous.

Figure 3 : dispositifs hybrides (structure CV/BV)



La lutte contre les dispositifs hybrides passe également par la politique en matière de conventions. Les Pays-Bas ont inclus grâce à l'Instrument multilatéral à l'ensemble des conventions fiscales existantes une disposition selon laquelle les avantages liés à ces conventions ne seront accordés que si les revenus d'une entité hybride sont taxés au niveau des sociétés actionnaires de cette entité. Si l'usage d'une entité hybride conduit à la non-imposition de ses revenus, les avantages liés à la convention ne s'appliqueront pas. Elle vise les instruments financiers hybrides, les transferts hybrides, les entités

hybrides, les établissements stables hybrides, les dispositifs hybrides importés, la double déduction et le double lieu d'établissement¹⁰⁰.

§2. Les dispositifs anti-hybrides français

La lutte contre les dispositifs hybrides est contenue dans l'Instrument Multilatéral, ratifié par la France (action 2 du rapport Beps). La directive européenne ATAD 2 demandera la transposition de mesures de lutte contre ces dispositifs avant le 1 janvier 2020.

Dans la législation française actuelle des dispositifs concernant les produits hybrides sont déjà pris en compte dans les articles 212 I b et 145, 6 b du CGI. Toutefois, il n'y a pas de dispositif concernant les montages hybrides. Ces montages peuvent être appréhendés par la théorie de l'abus de droit (art. L64 LPF)¹⁰¹.

L'article 212 I b concerne la déductibilité des charges financières. Les intérêts dont la déduction est demandée doivent avoir été imposés à un taux d'au moins un quart du taux normal de l'IS. La société doit apporter la preuve de cette imposition et les intérêts versés à une société liée pour un prêt hybride doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. L'article 145, 6 b concernant le régime mère-fille exclut les produits hybrides du régime. Le régime mère-fille n'est pas applicable aux produits des titres d'une société, dans la proportion où les bénéfices ainsi distribués sont déductibles du résultat imposable de cette société. Les produits hybrides sont des produits qui ne sont pas considérés de la même façon dans différents pays, par exemple les obligations remboursables en actions (ORA). Dans un pays ils peuvent être considérés comme des obligations, les charges sont alors déductibles et dans l'autre pays ils peuvent être considérés comme des actions, dont les dividendes sont exonérés. Ce dispositif est visé par l'article 212 I b¹⁰².

La jurisprudence a également eu maille à partir avec les ORA.

¹⁰⁰SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

¹⁰¹ LOUSTALET, Grégoire, *cours de droit fiscal des affaires 2018-2019*, Université Paris I Panthéon la Sorbonne

¹⁰² Voir 97

Dans deux arrêts du Conseil d'Etat, 10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies du 13 janvier 2017 et du 17 juillet 2017, il a été décidé qu'une société redressée sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), ayant réalisé deux opérations d'un montant proche, l'une de distribution de son report à nouveau sous forme de dividendes au profit de son unique actionnaire, l'autre d'émission d'obligations remboursables en actions (ORA) auxquelles a souscrit ce même actionnaire, que ces deux opérations synchrones, de caractère contradictoire, et ne s'étant traduites par aucun flux financier, révélaient l'intention du contribuable d'atténuer ses charges fiscales normales, en déduisant artificiellement de son résultat les intérêts afférents aux ORA émises^{103 104}.

Les mesures mises en place par les gouvernements néerlandais et français sont relativement similaires. Le dispositif anti-hybride transposé (directive 2014/86 UE du 8 juillet 2014) concernant le régime mère-fille est similaire. La directive ATAD 2 n'a pas encore été transposée. Les deux pays ont une théorie de l'abus de droit et ont ratifié l'IM (bien que le gouvernement néerlandais ait ratifié la limitation des avantages dans les conventions en cas de dispositif hybride, alors que le gouvernement français ne l'a pas fait, mais il existe aux Pays-Bas une possibilité d'exploiter un montage hybride qui est fréquent et que le gouvernement veut combattre : le montage CV-BV).

J'ai constitué ci-dessous un tableau récapitulatif et comparatif :

	France	Pays-Bas
Mesures contre les produits hybrides	Articles 212 I b et 145, 6 b CGI	Art. 13, 17 wetVpb 1969 (société mère fille)
Mesures contre les montages hybrides	Théorie de l'abus de droit article L64 LPF A venir avec la transposition de la directive ATAD 2	A venir avec la transposition de la directive ATAD 2 (notamment lutte contre le montage CV-BV) Théorie de l'abus de droit

¹⁰³DE MASSIAC, Alice, MAIGNAN, Claire, Deloitte avocats, disponible sur : <https://taj-strategie.fr/emission-dora-concomitante-a-distribution-exceptionnelle-de-reserves-abus-de-droit>

¹⁰⁴<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000033889704&fastReqId=141607416&fastPos=1>

Mesures dans les conventions fiscales (dont l'IM)	Ratification de l'IM (mais pour l'instant pas de limitation des avantages dans les conventions en cas de dispositif hybride)	Le 29 mars 2019, les PB ont déposé l'instrument d'acceptation de la Convention multilatérale et ont ratifié la limitation des avantages dans les conventions en cas de dispositif hybride
---	--	---

B. La coopération internationale à travers le rapport BEPS de l'OCDE

L'OCDE a développé dans le rapport BEPS des recommandations pour contrer les phénomènes de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices et pour endiguer l'évasion fiscale des entreprises multinationales.

« Le rapport BEPS fournit aux États des solutions pour éliminer les brèches qui subsistent dans les règles internationales actuelles et permettent à des sociétés d'organiser la « disparition » de leurs bénéfices ou de transférer artificiellement ces bénéfices vers certains pays qui appliquent une fiscalité faible ou nulle, alors même que ces entreprises y réalisent des activités économiques limitées, voire inexistantes.

Les pratiques de BEPS privent les pays de ressources précieuses pour relancer la croissance, surmonter les effets de la crise économique mondiale et offrir à tous davantage d'opportunités de meilleure qualité. Et surtout, les stratégies de BEPS sapent la confiance des citoyens dans l'équité des systèmes fiscaux internationaux. Ces mesures représentent la plus importante réforme des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle : elles mettront un point d'arrêt à la double non-imposition, permettront de mieux aligner l'imposition sur les activités économiques et la création de valeur, et, une fois pleinement en place, mettront en échec les dispositifs de planification fiscale qui utilisent des pratiques de BEPS » a précisé M. Gurría, secrétaire général de l'OCDE.

Le rapport BEPS comporte un Plan d'actions qui s'articule autour de trois grands objectifs :

- assurer la cohérence des règles nationales applicables aux activités transnationales
- renforcer les critères de substance dans les normes internationales, afin que le lieu d'imposition soit bien celui où se déroulent les activités économiques et la création de valeur
- accroître les niveaux de transparence et de sécurité offerts aux entreprises et aux administrations fiscales.

La version finale des mesures issues du projet BEPS inclut des normes à minima concernant :

- les déclarations pays par pays, qui permet aux autorités fiscales d'avoir une vision globale de l'activité des entreprises multinationales
- les pratiques de chalandage fiscal, pour mettre un terme à l'utilisation de sociétés relais pour transférer des investissements
- la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, notamment dans le domaine des régimes de la propriété intellectuelle
- l'échange automatique des décisions prises par l'administration fiscale à l'égard de certains contribuables
- des procédures efficaces de règlement amiable des différends, afin que les mesures de lutte contre la double exonération ne conduisent pas à des cas de double imposition.

Elles redéfinissent en outre la notion-clé d'établissement stable, pour déjouer les dispositifs destinés à éviter la création d'une présence imposable dans un pays en tirant parti d'une définition obsolète.¹⁰⁵

¹⁰⁵ OCDE-fiscalité-BEPS, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/>

Chapitre 1. La fin des pratiques fiscales dommageables par les régimes de recherche et développement

Dans le rapport BEPS de l'OCDE l'action 5 s'attaque aux pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance. Il s'agit notamment les régimes préférentiels de R&D et la PV en cas de cession ou de concession des produits de PI qui favorisent le transfert de bénéfices avec la problématique des prix de transfert.

Un aspect essentiel de l'action 5 consiste à renforcer le critère d'activité substantielle afin de réaligner l'imposition des bénéfices sur l'activité économique réelle. Le rapport de septembre 2014 examine les approches possibles de prise en compte des activités substantielles relatives aux incorporels comme les brevets par exemple. L'une des approches envisagées est celle du lien. L'action 5 est un des 4 standard minimum prévus par le projet BEPS que tous les membres du Cadre inclusif se sont engagés à mettre en œuvre.¹⁰⁶

§1. Le respect de l'approche nexus par la France

L'approche du lien est également appelée « approche nexus ». Cette approche demande que les activités de recherche et développement soient menées dans le pays offrant le régime préférentiel et qu'il existe un lien direct entre les revenus bénéficiant du traitement préférentiel dans ce pays et les dépenses R&D qui y sont supportées en contribuant à ces revenus.

En 2015 la France a accordé des CIR de 6307,2 M€, les Pays-Bas 923M€¹⁰⁷.

La Loi de Finances 1983 a créé le crédit impôt recherche (CIR) et la Loi de Finances 2013 a rajouté le crédit d'impôt innovation (CII), qui complète le CIR¹⁰⁸. Les CII et CIR relèvent de l'article 244 Quater B du CGI.

¹⁰⁶ OCDE-fiscalité-BEPS-document explicatif BEPS action 5-accord sur l'approche du lien modifié, disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/ctp/document-explicatif-beps-action-5-accord-sur-approche-du-lien-modifiee-des-regimes-de-PI.pdf>

¹⁰⁷ OCDE Stats incitation fiscale en faveur R&D, disponible sur : https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RDTAX#_ga=2.139786227.1510084626.1559986435-938313587.1559751869

En 2018 le crédit d'impôt distribué était de plus de 6M€, 93% des bénéficiaires étaient des PME. Le régime a été jugé dommageable par le rapport BEPS de l'OCDE, car non conforme à l'approche nexus.

En effet, avant la réforme « les revenus et plus-values résultant de brevets acquis ou créés étaient imposés à un taux réduit d'impôt sur les sociétés de 15 % (le taux normal étant de 33,33 % pour 2018, auquel s'ajoutent des prélèvements spécifiques), quel que soit le lieu où les dépenses de R&D sont effectuées, c'est-à-dire en France ou à l'étranger. Selon l'approche nexus, des activités de recherche et de développement (R&D) doivent être menées dans le pays offrant le régime préférentiel. En d'autres termes, le traitement fiscal favorable des revenus de propriété intellectuelle doit être lié aux activités de R&D sous-jacentes entreprises par le contribuable dans le pays où il obtient ce traitement fiscal préférentiel »¹⁰⁹.

La Loi de Finances 2019 a mis en place un nouveau régime (en vigueur le 1^{er} janvier 2019), qui respecte l'approche « nexus » en créant entre autres le nouvel art 238 CGI. Ce régime concerne la propriété industrielle et les logiciels protégés par le droit d'auteur faisant partie de l'actif incorporel immobilisé.

« Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, un nouveau régime est applicable aux produits issus de certains droits de la propriété intellectuelle, afin de respecter l'approche « nexus » consacrée par l'OCDE et l'Union européenne, consistant à lier le bénéfice de l'avantage fiscal afférent à ces produits aux dépenses de recherche engagées par l'entreprise. Ces produits peuvent être taxés au taux réduit de 10%, auquel s'ajoutent pour les entreprises taxées à l'IR, les prélèvements sociaux. (art 219 Ia, deuxième alinéa). Ce régime est applicable sur option.

Pour les groupes intégrés, l'option est exercée par la société mère. Le résultat net d'ensemble de cession, concession ou de sous-concession est déterminé par la société

¹⁰⁸ Direction de l'information légale et administrative, CIR le bilan, disponible sur : <https://www.vie-publique.fr/chronologie/chronos-thematiques/credit-impot-recherche-quel-bilan-depuis-1983.html> et site du Ministère de l'enseignement supérieur, statistiques-CIR, disponible sur : <http://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/cid49931/cir-les-statistiques.html>

¹⁰⁹ CHABANEL, Lucille, PERRIN, Thomas, RENY, Jean-Charles, 30 novembre 2018, L'IP box à la française : réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets, disponible sur : <https://taj-strategie.fr/lip-box-a-la-francaise-reforme-du-regime-dimposition-des-produits-de-cession-ou-de-concession-de-brevets-art-14-du-plf-nouvel-article-238-du-cgi>

mère, en additionnant les résultats nets d'un même groupe d'actifs déterminés par chaque société du groupe cédante, concédante ou sous-concédante ». Dans le calcul du ratio ci-dessous, il faut lire pour un groupe « la société du groupe » au lieu de « le contribuable »¹¹⁰.

Le ratio nexus est la fraction du résultat soumise au taux réduit. Il est possible dans certains cas d'obtenir un agrément avec un ratio de remplacement. Si on ne l'obtient pas, le ratio se calcule pour chaque exercice par le rapport entre :

- au numérateur : les dépenses de R&D en lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel réalisées directement par le contribuable ou par des entreprises sans lien de dépendance avec celui-ci. Ces dépenses peuvent être majorées de 30% (pour un simple contribuable, le rapport entre la dépense ainsi majorée et les dépenses au dénominateur ne peut excéder 100%)
- au dénominateur : les dépenses figurant au numérateur, les dépenses externalisées à des entreprises liées au contribuable ainsi que les coûts d'acquisition.

$$\frac{\text{dépenses R\&D en lien direct avec l'entreprise ou une entreprise non liée majorés de 30\%}}{\text{dépenses totales R\&D}}$$

Les procédés de fabrication industriels doivent remplir trois conditions cumulatives : ils constituent le résultat d'opérations de recherche, sont l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet et font l'objet d'une licence d'exploitation unique avec l'invention. Les logiciels originaux protégés par un droit d'auteur peuvent également profiter du système.

Le résultat net de la concession qui peut être imposé au taux réduit est déterminé en deux temps. Il est d'abord calculé en déduisant du revenu net de l'actif éligible acquis au cours de l'exercice, les dépenses de R&D afférentes à cet actif, réalisées directement ou indirectement par l'entreprise au cours du même exercice (avec pour le premier exercice la prise en compte des dépenses antérieures depuis l'exercice de l'option). Si ce résultat est positif, on y applique le ratio « nexus ».

¹¹⁰ Mémento pratique Fiscal 2019, éditions Francis Lefebvre, 1752 p., p. 376 et s.

Si ce résultat est négatif, il ne peut être imputé que sur les résultats nets bénéficiaires de concession du même actif, du même bien ou service ou de la même famille de biens ou services réalisés au cours des exercices suivants avant application du ratio « nexus ».

En cas de fusion ou opération assimilée (placée sous le régime des articles 210 A à 210 C CGI), la société absorbante ou bénéficiaire des apports, calcule son ratio « nexus » en reprenant, au titre des exercices ultérieurs, les dépenses ayant servi au calcul du ratio « nexus » de la société absorbée ou apporteuse. Elle reprend aussi l'éventuel résultat négatif réalisé par la société absorbée ou apporteuse »¹¹¹.

Cette réforme était nécessaire pour être en accord avec le projet BEPS de l'OCDE. L'attractivité de la France sera réduite pour les entreprises qui abusaient du régime préférentiel. La rentabilité de l'IS augmentera sans doute.

§2. Une réforme déjà opérationnelle aux Pays-Bas

Les Pays-Bas ont réformé leur régime de R&D en 2016, avec une entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017.

La boîte d'innovation, « *innovatiebox* », est codifiée à l'article 12b à 12bg Loi Vpb 1969. Elle diminue l'assiette de l'impôt, mais stimule l'innovation aux Pays-Bas et l'exploitation de cette innovation sous des conditions fiscales avantageuses. Les avantages issus de R&D (actifs pas encore brevetés mais avec un certificat du ministère de l'économie) ou de l'exploitation d'un actif incorporel (brevet ou certificats d'obtention végétale) ne sont taxés qu'à un taux de 7/H (H est le taux normal de Vpb qui est de 25%). Le taux de 7/H est en vigueur depuis le 1 janvier 2018, avant c'était 5/H.

0,28% des bénéfices sont pris en compte pour l'imposition au tarif de 25%, p.ex. 1000000€ de bénéfices --> 0,28% de 1M€ = 280000€ --> taxé à 25% = 70.000€

Depuis 2017 des modifications ont été introduites, à la suite des accords convenus avec l'OCDE et l'Union européenne. Les actifs incorporels développés dans d'autres pays ne peuvent plus profiter de la boîte d'innovation néerlandaise, l'innovation doit avoir été développée par le contribuable et les critères /conditions pour rentrer des actifs incorporels dans la boîte ont été modifiés.

¹¹¹Mémento pratique Fiscal 2019, éditions Francis Lefebvre, 1752 p., p. 376 et s.

Les conditions sont que :

- 1) Le contribuable a développé lui-même l'actif incorporel
- 2) L'actif incorporel doit avoir la qualification requise pour entrer dans la boxe
- 3) Les avantages de cet actif incorporel doivent qualifier pour entrer dans la boxe
- 4) Il faut opter pour la boxe

Chaque contribuable a droit à une boxe d'innovation. La boxe est appliquée par actif/groupe d'actifs. La formule 7/H est applicable à partir du moment où les bénéfices sont supérieurs aux frais. Ceci est un avantage pour le contribuable qui peut déduire les frais de développement de l'actif incorporel du bénéfice imposable, cette déduction n'est pas remise en cause, même si le contribuable a déjà opté pour la boxe. La boxe ne s'applique donc (si option) à partir du moment où il y a un résultat positif.

1) Le contribuable doit avoir développé l'actif incorporel

L'actif incorporel est un ensemble de connaissances technologiques uniques susceptible d'être cédé et distinct des autres connaissances.

Le contribuable doit avoir lui-même développé l'actif incorporel c'est-à-dire qu'il

- doit avoir pris les risques pour le projet de R&D, doit avoir dirigé/géré les travaux de R&D
- est responsable des choix qui ont été faits en ce qui concerne la planification, le budget, la rémunération, la redéfinition de la direction des recherches si nécessaire, doit avoir déterminé les domaines d'activité utilisables commercialement, mesuré les performances et jugé des opportunités de la recherche.

Il est possible de faire un *cost sharing* ou *cost contribution arrangement* avec d'autres contribuables dans le cadre d'un projet de R&D. Dans ce cas chaque participant pourra ouvrir une boxe au prorata de sa participation.

En cas d'acquisition d'un actif incorporel et développement de cet actif : si un nouvel actif est développé, il est possible d'opter pour une boîte. Ce nouvel actif doit pouvoir être distingué de l'actif acquis, être identifiable, cessible, reproductible.

En cas de fusion ou d'opération assimilée la société absorbante ou bénéficiaire des apports, calcule son ratio « nexus » en reprenant, au titre des exercices ultérieurs, les dépenses ayant servi au calcul du ratio « nexus » de la société absorbée ou apporteuse. Elle reprend aussi l'éventuel résultat négatif réalisé par la société absorbée ou apporteuse. Ceci est valable également dans un groupe (unité fiscale) pendant la phase de recherche et développement d'un actif incorporel. Les marques, logos et actifs assimilés ne peuvent bénéficier de la boîte.

2) Qualification de l'actif

Le contribuable doit avoir obtenu au ministère de l'Economie (section RVO) une attestation S&O (=R&D) pour le projet de recherches. Cette attestation permet également de déduire les salaires et charges sociales des employés qui ont fait ce travail de recherche.

L'attestation S&O (R&D) est délivrée

- S'il s'agit de recherches scientifiques et techniques, de recherche de nouveaux produits techniques, de procédés de fabrication ou logiciels pour le contribuable.
- Si plus de 50% de la recherche a été effectuée par le contribuable (il y a une possibilité de sous-traitance de moins de 50% aux risques du contribuable et rémunéré par lui).
- Une sous-traitance de plus de 50% est possible si les fonctions importantes de gestion sont exercées par le contribuable.
- S'il s'agit d'un petit contribuable (<37,5M€ de bénéfices par la boîte les 5 dernières années augmenté des frais et des frais juridiques de demande de brevet, <250M€ de chiffre d'affaires les 5 dernières années, en cas de groupe, le critère s'applique sur le CA du groupe)

Au-delà des limites du petit contribuable il faut en plus de cette déclaration un des « titres juridiques » suivants :

- Être titulaire d'un brevet, ou certificat d'obtention végétale
- Avoir déposé une demande de brevet, ou certificat d'obtention végétale
- Que l'actif ait la forme d'un logiciel
- Que ce soit un médicament pour une demande d'AMM
- Un certificat de protection de l'office néerlandais des brevets
- Un certificat d'utilité enregistré (*geregistreerd gebruikersmodel*)

Si le brevet n'est finalement pas obtenu, le contribuable doit rembourser les avantages obtenus, sauf si c'est un petit contribuable.

3) Qualification des avantages/bénéfices

Seuls les avantages qui peuvent être attribués au contribuable sont pris en compte. Il s'agit du ratio « nexus ».

$$\text{Bénéfices qualifiés} = \frac{\text{dépenses qualifiées} \times 1,3}{\text{dépenses totales}} \times \text{bénéfices/avantages.}$$

Le secrétaire d'Etat des finances a défini les avantages/bénéfices comme un concept économique (droits d'auteur, partie des produits de la vente, partie des coûts de production) et pas seulement les bénéfices positifs mais aussi les frais d'entretien, les frais administratifs et d'exploitation. Pour définir les avantages, il faut tenir compte de la fonction du contribuable et des documents administratifs et comptables sur les prix de transfert (art 8b wet Vpb 1969).

Les dépenses qualifiées sont les charges subis par le contribuable et par les sociétés non liées (et éventuellement le *cost sharing*) pour élaborer le projet de R&D. Le but est d'exclure les charges subis par des sociétés du groupe dans des pays à fiscalité forte pour les brevets et projets R&D et transférés ensuite dans un pays à fiscalité faible, lié à la difficulté d'établir les prix et donc sensible à la manipulation des prix de transfert. Avant la mise en œuvre de la réforme de 2017, 45% des brevets profitant de la boîte d'innovation étaient des brevets transférés. En France ce pourcentage était de 18/19%. Le taux d'imposition qui était de 5% de 2007 à 2017 a été augmenté à 7% pour une entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2018.

Seuil : La boîte d'innovation ne fonctionne que si les avantages sont supérieurs aux coûts. Aussi longtemps que les coûts sont supérieurs, on ne peut pas profiter du tarif avantageux pour les bénéfices.

Le forfait de l'article 12 bd wet Vpb 1969 : Pour rendre la boîte d'innovation plus attrayante pour les petites entreprises, il est possible sous certaines conditions d'opter pour le forfait. Si l'entreprise opte pour le forfait (possible pour trois années consécutives) 25% de ces bénéfices peuvent profiter de la boîte d'innovation, avec un avantage maximum de 25000€. Tous les actifs incorporels sont pris en compte (qualifiés ou non).

Si un nouvel actif est produit, le contribuable peut opter pour une nouvelle période de trois ans. Le forfait ne peut pas être appliqué lorsque le résultat est négatif, mais il n'est pas tenu compte du seuil et donc du déficit de l'année précédente. Ce déficit reste et sera applicable pour l'application de la boîte d'innovation si l'entreprise n'opte plus pour le forfait^{112 113}.

Chapitre 2. La fin de la fuite des capitaux par le prélèvement à la source sur les dividendes, intérêts et redevances

§1. Les Pays-Bas ne veulent être plus une « juridiction-relais ».

Pour lutter contre l'usage abusif du système fiscal néerlandais orienté vers l'international, des mesures seront prises visant à éviter que l'orientation internationale du système fiscal néerlandais soit exploitée comme voie de transit vers les paradis fiscaux.

Selon le droit aujourd'hui en vigueur aux Pays-Bas, aucun impôt sur les dividendes n'est appliqué à la source si le destinataire du paiement est résident d'un pays membre de l'UE ou de l'Espace économique européen (EEE), sans clause anti-abus. Ceci facilite des montages, par lesquels les capitaux passent par d'autres Etats européens pratiquant des mesures favorables ou par des montages hybrides permettant l'évasion fiscale.

L'érosion de la base fiscale (néerlandaise et d'autres Etats), ainsi que l'évasion fiscale par le transfert de bénéfices pose un réel problème. D'autre part, comme évoqué ci-

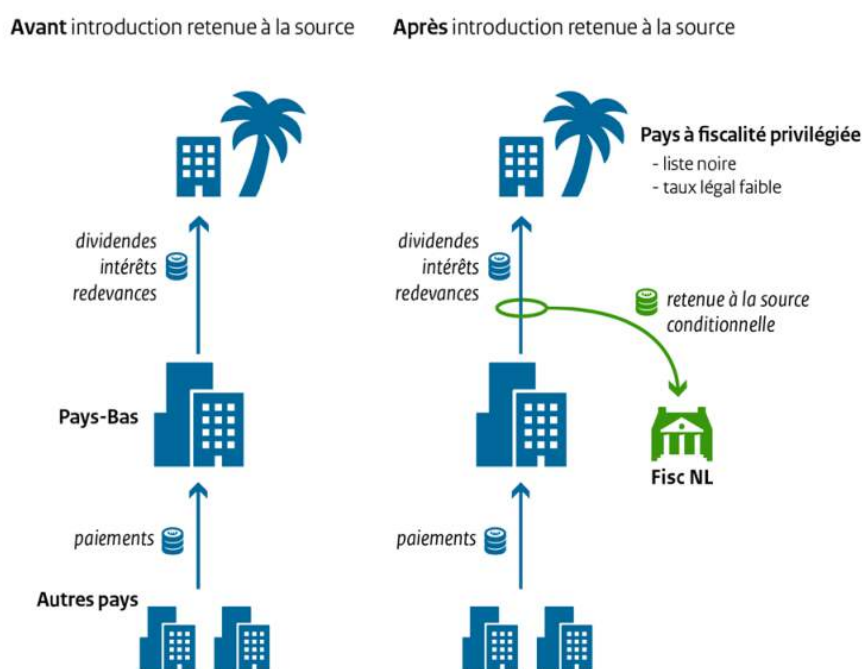
¹¹²BOUWMAN, prof.dr. J.N. et BOER, dr. M.J., *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag éditions SDU, 2017, 1252 p., p.399-427

¹¹³Overheid.nl, *de wettenbank* disponible sur: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2019-01-01>

dessus, la concurrence fiscale est mal perçue par d'autres Etats européens. Le gouvernement néerlandais souhaite garder un climat fiscal favorable pour attirer les investissements et les entreprises internationales, mais est également soucieuse de sa réputation. C'est dans ce cadre que s'inscrit l'introduction (entrée en vigueur prévue le 1^{er} janvier 2021) d'un système de retenue à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances liés aux flux financiers vers les pays à fiscalité privilégiée et dans les cas d'abus (retenue à la source conditionnelle). Le gouvernement veut également inclure à toutes les conventions bilatérales une disposition visant à prévenir leur utilisation abusive, notamment en utilisant l'Instrument multilatéral de l'OCDE.

D'autres mesures seront prises pour relever les exigences de présence aux Pays-Bas pour les prestataires de services et les sociétés holdings internationales, dans le cadre de l'échange d'informations et des garanties à l'avance, mais sans atteindre l'activité économique réelle.

Figure 4 : retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances



114

Ces nouveaux prélèvements seront dus par les entités établies aux Pays-Bas qui paieront des dividendes, intérêts ou redevances à une autre entité du groupe installée dans un pays à fiscalité privilégiée (taux de moins de 50% que l'impôt qui serait payé si

¹¹⁴SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>

l'entreprise se trouvait aux Pays-Bas) ou figurant sur la liste de l'UE des pays non coopératifs. Cette dernière condition fait qu'il s'agit bien de retenues conditionnelles. Leur application sera entouré de précautions appropriées et efficaces pour lutter contre les abus, par exemple quand le paiement ne serait pas fait directement des Pays-Bas vers le pays à faible fiscalité ou ETNC, mais passerait par une construction artificielle.

Le gouvernement espère obtenir des avancées significatives pour éviter que les Pays-Bas ne soient utilisés comme juridiction-relais pour faciliter l'évasion fiscale des groupes et veut en même temps mettre fin au transfert de la base d'imposition des Pays-Bas vers les pays à fiscalité privilégiée ou non coopératifs. Cette mesure aura un impact de taille sur des secteurs du droit, de la finance et du conseil qui facilitent ces pratiques. La politique en matière de conventions devra être revue, car il peut y avoir des conventions entre les Pays-Bas et un pays appliquant un taux légal faible ou figurant sur la liste de l'UE des pays non coopératifs, qui interdisent ou limitent les possibilités d'introduire une retenue à la source.

§2. Un système déjà opérationnel en France

La France connaît déjà plusieurs dispositifs de prélèvement à la source pour les personnes physiques, l'article 119 bis CGI pour les revenus de capitaux mobiliers et l'article 182 B CGI pour les redevances de produits de propriété intellectuelle.

L'article 182 B permet une retenue à la source lorsque trois conditions sont remplies :

- Le débiteur des sommes concernées exerce une activité en France
- Les sommes sont versées à un bénéficiaire relevant de l'IR ou de l'IS et n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente. Il est indifférent qu'il soit ou non effectivement soumis à l'impôt en France.
- Il s'agit de sommes perçus pour une activité déployée en France et relevant des BNC (bénéfices non commerciaux) dont droits d'auteurs, droits perçus par des inventeurs pour des licences, activités sportives.

La base imposable est constituée par le montant brut des sommes payées, sans abattement pour frais professionnels possible. Le taux de la retenue est de 31% et de 15% pour les prestations sportives. Il peut être porté à 75% si le bénéficiaire réside dans

un ETNC. Il peut y avoir des dérogations en cas de conventions internationales sur les doubles impositions¹¹⁵.

L'article 119 bis, 2 permet une retenue à la source quand les revenus sont distribués par une société française à des non-résidents ou des revenus distribués de bénéficiaires réalisés en France par une société étrangère établie hors de l'EEE. Il s'agit des produits entrant dans une des catégories suivantes :

- Revenus distribués définis aux articles 109 à 117 ; produits d'actions ou de parts sociales et revenus fiscalement assimilés
- Jetons de présence ordinaires alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes.
- Les revenus distribués à des bénéficiaires dans un ETNC sont soumis à un taux majoré

Il y a des cas d'exonération, notamment pour les dividendes distribués à une société mère établie dans l'UE ou l'EEE ou distribués à un de ses établissements stables situés dans l'un de ces Etats¹¹⁶.

En comparant les mesures des gouvernements néerlandais et français, le constat est bien sûr que la France a déjà instauré des mesures de prélèvement à la source depuis longtemps. Les Pays-Bas mettront en place une retenue à la source uniquement si le bénéficiaire réside dans un pays à fiscalité privilégié ou ETNC. Le régime fiscal restera favorable aux entreprises internationales qui veulent faire un commerce honnête et la confiance règnera, seul sera sanctionné le transfert de bénéfices dans un but d'évasion fiscale ou érosion de la base fiscale.

¹¹⁵ Mémento pratique Fiscal 2019, EFL, 1752 p., p. 130 et s.

¹¹⁶ Mémento pratique Fiscal 2019, éditions Francis Lefebvre, 1752 p. 451

Conclusion

Les systèmes fiscaux liés aux différences culturelles et à l'évolution économique des pays qui ont été créés il y a une centaine d'années ne sont plus adaptés aux défis contemporains, comme la concurrence fiscale dommageable, l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale par le transfert de bénéficiaires. L'OCDE et l'Union européenne ont élaboré des projets pour remédier à ces fléaux qui ont déjà partiellement été mis en œuvre. La mise en œuvre d'autres projets comme la transparence et la publication pays par pays feront en sorte que les entreprises multinationales ne pourront plus abuser des brèches dans les règles internationales actuelles.

Comme les problématiques sont transfrontalières et fortement liées à la mondialisation, la solution devra venir impérativement de la coopération internationale. Cette coopération internationale est déjà bien engagée et les pays membres de l'Union européenne, ainsi que les pays qui font partie du Cadre inclusif de l'OCDE, se sont engagés à mettre en œuvre les normes à minima qui harmoniseront partiellement les systèmes. Cette harmonisation à minima est respectueuse de l'identité des différents pays.

Il reste toutefois des défis importants à soulever, comme la résolution des problèmes liés à l'économie numérique et au changement climatique. Il reste également le problème des pays qui ne se sont pas engagés à respecter les recommandations du projet BEPS de l'OCDE et qui continueront à favoriser la fuite des capitaux. La coopération internationale est un défi en soi. Elle n'est pleinement possible que dans un climat d'ouverture et de confiance que chaque pays devra respecter au mieux pour améliorer ensemble notre société.

Bibliographie et sources

BOUWMAN, prof. dr. J.N. et BOER, dr. M.J., *Wegwijs in de vennootschapsbelasting*, Den Haag éditions SDU, 2017, 1252 p., 15^{ème} édition

COZIAN, Maurice, DEBOISSY, Florence, CHADEFAX, Martial, *Précis de fiscalité des entreprises 2017*, 986 p, 40^{ème} édition Lexis Nexis.

MAK, Geert. *Een kleine geschiedenis van Amsterdam*, Amsterdam, 2001, éditions Olympus, 367 p., 23^{ème} édition.

MEMENTO PRATIQUE, *Fiscal 2019* – Editions Francis Lefebvre 2019, 1752 p.

VOOGD de, Christophe, *Histoire des Pays-Bas*, Fayard 2003, 390 p.

ASSEMBLEE NATIONALE, Commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, *Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*, 10 juillet 2013 (<http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i1243.asp>)

BEZBAKH, Pierre, maître de conférence à l'université Paris-Dauphine, Le monde économique, le 14 janvier 2013, disponible sur : https://www.lemonde.fr/economie/article/2013/01/14/1609-la-premiere-banque-europeenne-est-nee_1816655_3234.html

BARTHET, Elise, article du 29 mai 2019 dans le Monde Economie : *l'économie française résiste bien au ralentissement européen*

BIZET, Jean et MENONVILLE, Franck, sénateurs, rapport d'information du 27 novembre 2017 sur le filtrage des investissements étrangers

BOFIP, *abus de droit*, disponible sur : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/934-PGP>

Bulletin officiel des Finances publiques Impôt, la procédure de l'abus de droit, disponible sur : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2592-PGP.html#2592-PGP_Dissimulation_juridique_ou_24

BUNN, Daniel, POMERLEAU, Kyle et HODGE, Scott, *Un article de la TaxFoundation*, disponible sur : <https://www.contrepoints.org/2018/10/31/329149-competitivite-fiscale-internationale-2018-la-france-en-queue-de-classement>

CBS, export, disponible sur : <https://www.cbs.nl/nl-nl/faq/specifiek/hoeveel-verdient-nederland-aan-de-export>

CHABANEL, Lucille, PERRIN, Thomas, RENY, Jean-Charles, 30 novembre 2018, L'IP box à la française : réforme du régime d'imposition des produits de cession ou de concession de brevets, disponible sur : <https://taj-strategie.fr/lip-box-a-la-francaise-reforme-du-regime-dimposition-des-produits-de-cession-ou-de-concession-de-brevets-art-14-du-plf-nouvel-article-238-du-cgi>

CODE GENERAL DES IMPOTS – Légifrance disponible sur <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>

Colbert, Jean-Baptiste, Microsoft ® Encarta ® 2007. © 1993-2006 Microsoft Corporation

COUR DES COMPTES, rapport de 2012 sur les relations entre l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, Rapport public thématique, disponible sur : <https://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/124000097-les-relations-de-l-administration-fiscale-avec-les-particuliers-et-les-entreprises>

DE MASSIAC, Alice, MAIGNAN, Claire, Deloitte avocats, disponible sur : <https://taj-strategie.fr/emission-dora-concomitante-a-distribution-exceptionnelle-de-reserves-abus-de-droit>

De Nederlandse belastingdienst, *Overzichttarieven en belastingschijven*, disponibles sur : <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/home>

De Nederlandse belastingdienst, *contact, uw rechten en plichten, vooroverleg en rulings*, Disponible sur : https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/ruling/

Direction de l'information légale et administrative, vie publique, au cœur du débat public, disponible sur : <https://www.vie-publique.fr/france-donnees-cles/fiscalite/systeme-fiscal-francais-trop-impots.html>

Direction de l'information légale et administrative, CIR le bilan, disponible sur : <https://www.vie-publique.fr/chronologie/chronos-thematiques/credit-impot-recherche-quel-bilan-depuis-1983.html>

Direction générale des finances publiques, [impôts.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr), disponible sur : <https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/le-rescrit-fiscal>

Economie.gouv.fr- centre de documentation économie-finances, disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr/cedef/mesures-fiscales-2019>

Encyclopédie Universalis, *Etat tampon*, disponible sur <https://www.universalis.fr>>etat-tampon

Gouvernement. Fr- la réforme territoriale, disponible sur : <https://www.gouvernement.fr/action/la-reforme-territoriale>

GUERINI, Mattia, GUILLOU, Sarah, NESTA, Lionel, RAGOT, Xavier, SALIES, Evens, 2018, « impôts sur les sociétés : état des lieux et effets différenciés de la réforme », *OFCE policy brief 38, 16 octobre*, disponible sur [OFCE.sciences-po.fr](https://www.ofce.sciences-po.fr)

InfoCuria-Jurisprudence de la Cour de Justice affaire C-168/01, disponible sur : <https://curia.europa.eu>

JAGERSMA, Feike, fiscaliste néerlandais, conversation téléphonique

KADIRBAKS, Patrick, mémoire 2012 : *misbruik van recht in de omzetbelasting* (abus de droit en TVA), disponibles sur : <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=122159>

LIEB, Jean-Pierre, video Xerfi Canal, Bercy ; du contrôle fiscal au partenariat fiscal, disponible sur <https://www.youtube.com/watch?v=YwhRuEDVMvk>

LIEB, Jean-Pierre, associé, EY Société d'Avocats, *Le partenariat fiscal, une révolution culturelle en marche ?* Les échos exécutives, article du 11 avril 2019

MAITROT, Jean-Claude, *Impôt*, Encyclopedie Universalis

MARINI, Philippe, Travaux parlementaires, le Senat au service du citoyen, *rapport sur le système fiscal français face à la crise*, 4 novembre 2008, disponible sur : <https://www.senat.fr/rap/r08-075/r08-0754.html>

Microsoft ® Encarta ® 2007. © 1993-2006 Microsoft Corporation

MOREAU, Axel, l'expansion de la théorie de l'abus de droit n'aura-t-elle de cesse ? disponible sur : <https://www.village-justice.com/articles/expansion-theorie-abus-droit-aura-elle-cesse,30896.html> ,

OCDE Etude économique des Pays-Bas 2018, disponible sur : (<https://www.oecd.org/fr/eco/etudes/etude-economique-pays-bas.htm>)

OCDE Stats incitation fiscale en faveur R&D, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes.htm>

OCDE – Etudes économiques de l'OCDE-France, disponible sur : <http://www.oecd.org/fr/economie/france-en-un-coup-d-oeil/>

OCDE-données-PIB, disponible sur : <https://data.oecd.org/fr/gdp/produit-interieur-brut-pib.htm>

OCDE (2019), Déficit des administrations publiques (indicateur). doi: 10.1787/b74d3d21-fr (Consulté le 05 juin 2019), disponible sur : <https://data.oecd.org/fr/gga/deficit-des-administrations-publiques.htm>

OCDE, Rapport BEPS action 5 (<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-examen-par-les-pairs-et-processus-de-suivi.htm>)

OCDE, Rapport BEPS <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/>

OCDE, Progrès accomplis dans la mise en œuvre du Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Projet BEPS)

OCDE, Stats – bases de données statistiques de l'impôt sur les sociétés, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/base-de-donnees-statistiques-de-l-impot-sur-les-societes.htm>

OPSTELTEN, I, Ministre de la justice, lettre au parlement du 20 décembre 2013, disponible

sur : <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2013/12/21/rijksbrede-aanpak-van-fraude/lp-v-j-0000004763.pdf>

Représentation permanente des Pays-Bas auprès de l'OCDE, réunion ministérielle de l'OCDE, 2019_ NOEIS _ ministerial statement, disponible sur : <https://oecd.org/mcm>

Secrétariat général du Benelux – la lutte contre la fraude fiscale de grande envergure- le plan d'action du Benelux, document de 2012, disponible sur [www.benelux.int>files>strijd-tegen-grootschalige-fiscale-fraude](http://www.benelux.int/files>strijd-tegen-grootschalige-fiscale-fraude)

SNEL, Menno, secrétaire d'état des finances néerlandais, *Conférence débat à la Maison de l'Europe*, Paris, le 10 janvier 2019

SNEL, Menno, secrétaire d'Etat des finances néerlandais, Lettre du gouvernement à la Chambre de représentants sur l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale, 23 février 2018, disponible sur : <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-aanpak-belastingontwijking-en-ontduiking>)

TAPIE, Victor-Lucien, *Louis XIV*, EncyclopedieUniversalis

VAN MINNEN, Rinze, Avocat et fiscaliste néerlandais, *conversation téléphonique*

VAUBAN (Sébastien Le Prestre de), *Projet d'une dixme royale qui, supprimant la taille, les aydes, les doïanes d'une province à l'autre, les décimes du Clergé, les affaires extraordinaires... produiront au Roy un revenu certain et suffisant*, reproduction de l'édition de 1707, Paris, INALF, 1961

Overheid.nl, de wettenbankdisponiblesur: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2019-01-01>

Uitspraken, rechtspraak, disponiblesur : <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2017:638>

Wolters Kluwer Nederland BV, HR 20-03-1985, [ECLI:NL:HR:1985:AW8319](https://www.navigator.nl/document/inod9369cab231bfa14f0f388fbbf270efb/ecli-nl-hr-1985-aw8319-v-n-1985976-21-inkomstenbelasting-gestelde-kredietovereenkomst-ic-geen-geldlening-met-rente-aankoop-obligaties-met-geleend-geld-in-het-zicht), disponiblesur <https://www.navigator.nl/document/inod9369cab231bfa14f0f388fbbf270efb/ecli-nl-hr-1985-aw8319-v-n-1985976-21-inkomstenbelasting-gestelde-kredietovereenkomst-ic-geen-geldlening-met-rente-aankoop-obligaties-met-geleend-geld-in-het-zicht>

AMARO, Raphael, Cours du droit de la concurrence- Université Paris I Panthéon, la Sorbonne 2018-2019

DORMONT, Sarah, Cours de propriété industrielle- Université Paris I Panthéon, la Sorbonne 2018-2019

LOUSTALET, Grégoire, Cours de fiscalité des affaires et BL, Université Paris I Panthéon, la Sorbonne 2018-2019

Table des matières

Introduction	1
Questions juridiques soulevées	8
1. Une problématique dualiste	8
A. La problématique de la concurrence fiscale	8
B. La problématique de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices	9
2. Une double solution apportée	9
A. La solution apportée par la coopération internationale	9
B. La solution apportée par l'Union européenne	9
3. Une double solution pour une problématique dualiste	10
<u>Partie I. Les différents systèmes fiscaux dus aux différences culturelles</u>	10
A. La lutte contre les abus	11
<i>Chapitre 1. La lutte contre les abus en général</i>	11
§1. Un système fiscal plus perméable aux abus aux Pays-Bas	11
§2. Un système fiscal très protégé en France	13
<i>Chapitre 2. La lutte contre l'abus de droit par fraude à la loi</i>	15
§1. La doctrine néerlandaise « <i>fraus legis</i> » toujours jurisprudentielle	16
§2. La doctrine française « fraude à la loi » ancrée dans la loi	17
B. Les relations avec l'administration fiscale	19
<i>Chapitre 1. Une tradition de relations de confiance aux Pays-Bas</i>	19
§1. Un climat d'investissement serein et une sécurité juridique	20
§2. Une réforme pour éviter l'abus des garanties données	22
<i>Chapitre 2. Une tradition de relations fondées sur un rapport de force déséquilibré en France</i>	23
§1. Une relation traditionnellement difficile	23
§2. Une relation de confiance annoncée	25
<u>Partie II. Les contingences économique</u>	28
A. Le système fiscal, fruit de l'histoire et de l'économie	28
<i>Chapitre 1. Un système néerlandais ouvert pour une orientation internationale</i>	28

§1. Une naissance du commerce international très précoce	29
§2. Une économie aujourd’hui vigoureuse mais dépendante du commerce International	30
<i>Chapitre 2. Un système français plus protecteur pour une orientation plus nationale</i>	32
§1. Une naissance du commerce international plus tardive	32
§2. Une économie aujourd’hui ralentie par une croissance faible	34
B. Le système fiscal, reflet des objectifs du gouvernement	37
<i>Chapitre 1. Une absence de protectionnisme aux Pays-Bas</i>	37
§1. Une volonté de favoriser les entreprises qui opèrent à l’international	37
§2. Une volonté d’encourager les investissements	38
<i>Chapitre 2. Un protectionnisme assumé en France</i>	40
§1. Une volonté de filtrage des investissements directs étrangers	40
§2. Une volonté de protection par un changement de loi fiscale très fréquent	41
<u>Partie III.L’harmonisation des systèmes par la coopération internationale</u>	43
A. Le rôle de l’Union européenne et la concurrence fiscale dommageable	44
<i>Chapitre 1. La lutte contre l’évasion fiscale, l’érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices par la directive ATAD 1</i>	44
§ 1. Les sociétés étrangères contrôlées	44
§2. Règles générales de limitation de la déduction des intérêts	48
<i>Chapitre 2. La lutte contre l’évasion fiscale basée sur les dispositifs hybrides par la directive ATAD 2</i>	52
§1. La lutte contre les dispositifs hybrides aux Pays-Bas	52
§2. Les dispositifs anti-hybrides français	53
B. La coopération internationale à travers le rapport BEPS de l’OCDE	56
<i>Chapitre 1. La fin des pratiques fiscales dommageables par les régimes de recherche et développement</i>	57
§1. Le respect de l’approche nexus par la France	58
§2. Une réforme déjà opérationnelle aux Pays-Bas	61

<i>Chapitre 2. La fin de la fuite des capitaux par le prélèvement à la source sur les dividendes, intérêts et redevances</i>	65
§1. Les Pays-Bas ne veulent être plus une « juridiction-relais »	65
§2. Un système déjà opérationnel en France	67
Conclusion	69
Bibliographie et sources	70
Table des matières	74

Résumé

Avant l'ouverture des marchés par la création de l'Union européenne, chaque pays avait son système fiscal lié fortement à la culture et à l'économie du pays. Les systèmes fiscaux datent d'environ 100 ans et ne sont plus adaptés aux défis modernes. Ces dernières décennies, les entreprises multinationales ont fortement abusé des failles et des différences entre les systèmes, avec comme résultat l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale par le transfert de bénéfices. L'OCDE et l'Union européenne ont mis au point des projets pour combattre ces fléaux, dont certains sont en cours de résolution, la directive ATAD 1 ayant déjà été transposée.

La concurrence fiscale est un autre problème au sein de l'Union européenne. Les Pays-Bas ont une longue histoire de commerce international, une économie ouverte qui se porte bien aujourd'hui grâce à ce commerce international et à un climat de confiance. Le système fiscal reflète cette histoire, est favorable aux entreprises internationales et plus perméable aux abus. Ceci est mal perçu par la France, qui voit les Pays-Bas comme une juridiction-relais facilitant les fuites de capitaux. Ce problème sera résolu par la transposition de la directive ATAD 2 en 2020 et la mise en place d'un prélèvement à la source dès 2021. La France a un système fiscal complexe avec une fiscalité lourde lié à une longue tradition administrative, une économie ralentie par une croissance faible et une culture plus de contrôle que de confiance. Le système français est peu perméable aux abus mais comporte beaucoup de niches fiscales, dont le régime préférentiel de recherche et développement considéré comme dommageable par l'OCDE, réformé depuis 2019.

Le problème de la concurrence délétère est fortement lié au problème de l'évasion fiscale. Les solutions apportées par la coopération internationale pour lutter contre l'évasion fiscale et l'érosion de la base fiscale par le transfert de bénéfices s'avèrent être également la solution aux problèmes de la concurrence dommageable. L'harmonisation des systèmes fiscaux par le respect des normes à minima est une excellente façon d'éviter la concurrence délétère et les abus et permet aux Etats de garder leur identité.

Il reste encore des défis importants à relever, notamment l'adaptation des systèmes fiscaux à l'économie numérique et au changement climatique. Il faudra trouver une définition de l'établissement stable qui permettra d'imposer les GAFA, trouver une solution pour la création de valeur sur les marchés et savoir quel pays doit imposer et

comment. Comme ce sont des défis mondiaux, les solutions devront venir de la coopération internationale.

Le changement climatique devra également être combattu mondialement. La fiscalité peut jouer un rôle significatif en imposant plus lourdement les pollueurs et en incitant le développement de l'économie verte et circulaire. Le temps de la société de consommation est révolu et il faut concevoir une fiscalité moderne adaptée aux défis modernes. Si les solutions sont multilatérales, l'effet bénéfique sera bien plus important.

La coopération internationale n'est pleinement possible que dans un climat d'ouverture et de confiance que chaque pays devra respecter au mieux pour améliorer ensemble notre société.

Mots clés

Union européenne- Concurrence fiscale-évasion fiscale et érosion de la base fiscale- OCDE rapport BEPS- coopération internationale-modernisation des systèmes fiscaux