

Horizons du droit

N°61

Horizons du droit

Revue de l'Association Française des Docteurs en Droit



Directeur
scientifique

Jacques Mestre

Agrégé des Facultés de droit, Président de l'Association française des docteurs en droit.
(jacquesmestre81@gmail.com)

Comité
scientifique

Patrick de Fontbressin

Avocat au Barreau de Paris.

Julia Heinich

Professeur de droit à l'Université de Bourgogne (Dijon).

Sandie Lacroix-de Sousa

Maître de conférences HDR à l'Université d'Orléans.

Marie-Eve Pancrazi

Professeur de droit à l'Université d'Aix-Marseille.

Béatrice Parance

Professeur de droit à l'Université de Paris VIII.

David Richard

Avocat au Barreau de Paris.

Rédacteur en
chef

Sabrina Dupouy

Maître de conférences à l'Université de
Clermont-Auvergne.

Les demandes de publications sont à adresser à
l'adresse suivante : sabrina.dupouy@uca.fr

ISSN 2777- 9149

Sommaire

Bulletin n° 61 – avril 2025

Page 5 Palmarès des prix de thèse de l'AFDD
« Entreprise-Contrats » et « Droit du sport »

Page 6 Photo de la remise de ces prix (Paris,
Lundi 24 mars 2025)

Page 7 Présentation de la thèse « Actionnaires
minoritaires et opérations sur capital dans les
sociétés cotées » (1^{er} prix Entreprise)

Vincent RAMONEDA

Page 12 Présentation de la thèse « La singularité
de la relation entre le soignant et le sportif
professionnel » (2^{ème} prix Droit du Sport)

Thomas VIALLA

Page 21 La fiscalité numérique : étude du droit
conventionnel et des décisions de justice
internationales

Joseph Valérie EVINA

ASSOCIATION FRANCAISE DES DOCTEURS EN DROIT

PALMARES DES PRIX DE THESE 2025

« ENTREPRISE-CONTRATS » et « DROIT DU SPORT »

Le prix « Entreprises-Contrat » a été décerné à Vincent Ramoneda pour sa thèse « Actionnaires minoritaires et opérations sur capital dans les sociétés cotées » (Paris I) ; des seconds prix ont été attribués à Catherine Gralitzer (Les obligataires dans les procédures collectives, Paris I), Charles Bugnot (L'Etat actionnaire, Dijon) et Olivier Ziegler (Essai sur la nullité du contrat, Aix).

Le prix « Droit du sport » a été attribué à Margaux Basterreix pour sa thèse portant sur « le droit de la protection des données personnelles des sportifs de haut niveau et professionnels » (Limoges) ; un second prix a été décerné à Thomas Vialla pour sa thèse sur « La singularité de la relation entre le soignant et le sportif professionnel » (Montpellier).

Les thèses de Vincent Ramoneda et Thomas Vialla sont présentées par leurs auteurs dans ce numéro d'Horizons du Droit ; les autres le seront dans les prochains numéros d'HDD.

Remise des prix Paris, Lundi 24 mars 2025



Actionnaires minoritaires et opérations sur capital dans les sociétés cotées¹

Vincent RAMONEDA - Docteur en droit et avocat au Barreau de Paris

¹ Cet article est un résumé de la thèse soutenue le 15 mai 2023 à l'université Paris I Panthéon-Sorbonne sous la direction du Professeur Hervé Le Nabasque. Elle paraîtra en mars 2025 aux éditions Mare & Martin dans la collection Bibliothèque des thèses – Droit privé et sciences criminelles.

Présentation. – L'actionnaire minoritaire a toujours suscité à la fois bienveillance et défiance de la part du législateur et des juges. La question de sa protection, qui peut sembler naturelle en droit des sociétés, s'avère fondamentale à l'occasion des opérations sur capital. Celles-ci peuvent en effet altérer la consistance de l'investissement des minoritaires et bouleverser le rapport de forces entre actionnaires. L'étude des devoirs des dirigeants et des actionnaires de contrôle à l'égard des minoritaires, d'une part, et des droits de ces derniers, d'autre part, démontre que leur protection varie selon que la société est contrôlée ou non. Ce constat est prégnant dans le cas des sociétés cotées, dans lesquelles le dispositif de l'offre publique d'acquisition permet aux minoritaires de se retirer de la société à un prix équitable en cas de prise ou de changement de contrôle. Pour autant, cette protection variable de la minorité présente de nombreuses incohérences, de sorte que notre droit des sociétés gagnerait à consacrer une *summa divisio* assumée entre sociétés non-contrôlées et sociétés contrôlées.

Notion d'actionnaire minoritaire. – Si le législateur ne définit pas l'actionnaire minoritaire, différentes approches de la minorité ont pu être avancées par la doctrine, selon un critère arithmétique, politique, de représentation au sein des organes sociaux ou encore de durée de détention des titres par l'actionnaire. Mais aucun de ces critères n'emporte satisfaction. Une approche organique de la minorité peut dès lors être proposée, selon laquelle le minoritaire serait défini comme l'actionnaire qui est dans l'incapacité d'imposer ses vues aux autres par opposition, non pas à une majorité ou à un actionnaire majoritaire, mais à un actionnaire « de contrôle » (ou « contrôlaire »). Cette forme de minorité « non contrôlante », rassemblant de manière large l'ensemble des actionnaires ne détenant pas le contrôle de la société, peut être distinguée d'une autre que l'on peut qualifier de « dissidente » et qui correspondrait, pour chaque décision sociale, à la part des actionnaires s'y étant opposée. Alors que la minorité dissidente se présente comme versatile, dans la mesure où elle peut fluctuer à chaque vote, la minorité non-contrôlante affiche, elle, une certaine stabilité aussi longtemps que la société est contrôlée.

Le traitement de la minorité lors des opérations sur capital dans les sociétés cotées. – La question du traitement de la minorité est particulièrement

sensible lors des opérations sur capital, lesquelles rassemblent les opérations à capital « variant » (augmentation et réduction du capital ; fusion, scission et apport partiel d'actif) et à capital « constant » (rachat d'actions ; offre publique d'acquisition). Ces opérations peuvent en effet considérablement affecter l'investissement des minoritaires. Or ce traitement devrait évoluer selon que la société est contrôlée ou non – c'est là la thèse défendue. De ce point de vue, le régime actuel affiche des faiblesses en se présentant tantôt trop protecteur de la minorité, tantôt trop favorable à l'actionnariat de contrôle. Ces incohérences incitent à soutenir la pertinence d'une *summa divisio* des sociétés cotées, selon que celles-ci sont contrôlées ou non, dont dépendrait le niveau de protection de la minorité.

I. Actionnaires minoritaires et opérations sur capital dans les sociétés cotées non-contrôlées

Actionnaires minoritaires et dirigeants. – Dans les sociétés non-contrôlées, le rapport de forces s'instaure entre les actionnaires et la société elle-même, incarnée par ses dirigeants. Il s'agit là de conflits « verticaux », par opposition aux conflits « horizontaux » qui peuvent exister entre associés.

Plusieurs devoirs sont mis à la charge des dirigeants de sociétés cotées : ils doivent garantir l'égalité d'information des actionnaires, leur traitement égalitaire, l'équité des conditions financières des opérations sur capital et, dans une certaine mesure, sont astreints à un devoir de neutralité. Pour autant, ces devoirs sont appliqués sans considération spécifique à l'égard de la minorité, ils profitent à l'actionnariat dans son ensemble. Les droits politiques octroyés par le législateur à la minorité (droit de déposer des projets de résolutions, de poser des questions écrites, de demander la convocation d'une assemblée générale, de solliciter une expertise de gestion, *etc.*) présentent également une utilité limitée.

En revanche, la minorité « dissidente » est sanctionnée lorsqu'elle commet un abus de minorité. Il s'agit du seul cas où le juge reconnaît son existence, quand bien même le champ d'application de cette forme d'abus est limité au cas où la survie de la société est en jeu.

La protection de la minorité dans les sociétés non-contrôlées apparaît donc minimale et n'affiche pas de singularité par rapport à la protection de l'actionnariat pris dans son ensemble. On peut avancer, comme justification, l'idée que la société non-contrôlée se présente sous sa forme la plus démocratique. La loi de la majorité y trouve un sens et le droit de vote permet aux minoritaires de gagner leur protection par leurs propres moyens. Il n'appartient qu'à eux de se coaliser pour renverser une direction qu'ils désapprouvent ou de constituer une minorité de blocage pour faire obstacle à une opération sur capital. Partant, il n'apparaît pas opportun de modifier ce paradigme : la minorité ne devrait pas nécessiter un traitement différent de celui de l'actionnaire, au sens large, dans les sociétés non-contrôlées.

Actionnaires minoritaires et prise de contrôle. – La prise de contrôle d'une société donne véritablement naissance à la minorité et avec elle, à un régime de protection qui lui est propre et se manifeste à deux niveaux.

Elle se manifeste, d'une part, par la mise en place d'un droit de retrait légal obligeant le nouvel actionnaire de contrôle à déposer une offre publique sur la société. Les actionnaires minoritaires se voient alors offrir la possibilité de céder leurs titres au futur contrôlaire à un prix équitable. Ce droit de la minorité présente tous les attributs d'un droit propre.

D'autre part, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) a édicté des principes généraux dont l'application particulièrement extensive offre aux actionnaires minoritaires une protection *in concreto*, selon les modalités et caractéristiques de chaque offre. Ainsi, l'article 231-3 du Règlement général de l'AMF dispose que les personnes concernées par une offre publique doivent respecter un principe de libre jeu des offres et de leurs surenchères, d'égalité de traitement et d'information des actionnaires, de transparence, d'intégrité du marché, et de loyauté dans les transactions et la compétition.

Le contrôle apparaît donc bien comme le critère adéquat ouvrant droit à une protection renforcée des minoritaires dans les sociétés cotées. Mais plus que cela, ce devrait être le critère de la notion même de minorité. En effet, la prise de contrôle d'une société lui fait changer de physionomie : la majorité est désormais personnifiée, elle

devient le fait d'un ou plusieurs actionnaires de contrôle tandis qu'elle était jusque-là le fruit d'un rassemblement de volontés autonomes fortuitement réunies autour d'un même vote. Ainsi, la « majorité » laisse place au « majoritaire », c'est-à-dire à l'actionnaire de contrôle. Une protection accrue de la minorité se justifie alors.

II. Actionnaires minoritaires et opérations sur capital dans les sociétés cotées contrôlées

Actionnaires minoritaires et contrôleurs. – La minorité jouit d'une protection renforcée dans les sociétés contrôlées, à au moins deux niveaux.

Le premier niveau correspond à des devoirs plus exigeants mis à la charge du contrôleur et des dirigeants de la société. Il en va ainsi du devoir d'égalité, qui connaît une application extensive par le régulateur dans les sociétés contrôlées, en particulier lorsque des opérations sur capital se succèdent. Le devoir d'équité des termes financiers des opérations sur capital est également renforcé. Ainsi, les offres publiques « de fermeture » donnent lieu à la désignation impérative d'un expert indépendant chargé de contrôler l'équité du prix sous la supervision de l'AMF et des juges. Enfin, les dirigeants sont dans une certaine mesure astreints à un devoir de neutralité et doivent agir dans l'intérêt social, et non dans l'intérêt exclusif de l'actionnaire de contrôle.

Si ces trois devoirs se manifestent dans le cadre du pouvoir « d'initiative » du contrôleur, qui à travers les dirigeants qu'il nomme peut proposer la mise aux voix d'opérations sur capital, son influence est également encadrée au moment de son vote. Afin de prévenir les éventuels abus du contrôleur, trois formes de restrictions ont été instaurées. La première, d'ordre légal, consiste à priver le contrôleur de son droit de vote lors de certaines opérations sur capital. La seconde, d'ordre réglementaire, correspond à la pratique des « engagements de neutralité » par laquelle l'AMF peut imposer à l'actionnaire de contrôle de ne pas peser sur le sens du vote d'opérations éligibles à une dérogation à l'offre publique obligatoire. Dans ces deux cas, le législateur et le régulateur restaurent en un certain sens la loi de la majorité, qui devient plus exactement la loi de la minorité : en excluant le majoritaire du vote, la décision

revient à la « majorité de la minorité ». Enfin, la troisième restriction, d'ordre jurisprudentiel, est l'abus de majorité qui vise à sanctionner une situation d'abus de contrôle. Pour autant, force est de constater que la preuve d'un tel abus reste difficile à rapporter en matière d'opérations sur capital.

Le second niveau de protection de la minorité dans les sociétés contrôlées tient dans les droits supérieurs qui lui sont accordés et qui sont en principe hors de portée du pouvoir majoritaire. Il en va ainsi, d'abord, du droit de rester actionnaire. Ce droit souffre néanmoins d'une atteinte importante en droit boursier puisque la procédure du retrait obligatoire permet à l'actionnaire de contrôle d'exproprier la minorité, pour autant qu'il parvienne à un niveau de contrôle critique (au moins 90% du capital et des droits de vote – art. L. 433-4, II, C. mon. fin.). Les minoritaires disposent également du droit de ne plus être actionnaires lorsque le contrôlaire propose des opérations structurantes de nature à bouleverser leur investissement (art. L. 433-4, I, 3°, C. mon. fin.). L'actionnaire peut être tenu de déposer une offre publique de retrait en pareille circonstance. Enfin, la minorité jouit d'un droit à la liquidité de ses titres : lorsque le marché n'assure plus sa fonction de permettre la rencontre de l'offre et de la demande, tout minoritaire peut présenter une demande de retrait auprès de l'AMF (art. L. 433-4, I, 1°, C. mon. fin.). Cette dernière examine alors l'état d'illiquidité du marché et, si celui-ci est avéré, peut enjoindre le contrôlaire à déposer une offre publique de retrait sur la société. La procédure de radiation des titres de l'émetteur par l'entreprise de marché (en France, Euronext Paris) reste quant à elle subordonnée à ce que les minoritaires ne se trouvent pas lésés par cette mesure, ce qui sera souvent le cas en pratique et explique le peu de succès des opérations de radiation qui ne s'accompagnent pas d'un retrait obligatoire.

La protection de la minorité est donc concentrée, tant par le législateur que par le régulateur, au profit de la minorité non-contrôlante. La minorité dissidente n'est quant à elle pas plus prise en compte que dans les sociétés non-contrôlées. On peut cependant trouver une incohérence à protéger des actionnaires qui ont voté en faveur d'une opération sur capital proposée par l'actionnaire de contrôle. À l'inverse, certaines contraintes infligées au contrôlaire, à l'instar de la privation de ses droits de vote ou des engagements de neutralité qu'il peut être tenu de prendre devant l'AMF, n'apportent aucune protection aux actionnaires dissidents lorsque l'opération aura

finalement été approuvée par la majorité des minoritaires. Sur ces deux points au moins, le régime actuel manque d'une vision d'ensemble.

Il serait donc souhaitable que notre droit boursier soit repensé afin d'établir de manière claire l'objectif qu'il poursuit en matière de protection de la minorité. Il pourrait notamment apparaître opportun de consacrer la notion de minorité dissidente, comme l'ont fait plusieurs législateurs étrangers, de manière à circonscrire la protection de la minorité aux cas où elle en a le plus besoin, à savoir lorsqu'elle s'est opposée à une opération structurante imposée par un actionnaire de contrôle.

De lege ferenda, vers une protection plus ciblée de la minorité dissidente dans les sociétés contrôlées. – Le droit français ne connaît pas la notion de minorité dissidente, hormis dans le cas du transfert de siège d'une société européenne et, depuis juillet 2023, des transformations, fusions, scissions et certains apports partiels d'actifs transfrontaliers. Ces régimes sont toutefois issus de la transposition du droit européen et ne procèdent pas d'une véritable réflexion menée en droit interne. Au contraire, la transposition de ces textes dévoile de nombreuses incohérences dans le nouveau régime.

À l'issue d'une étude de droit comparé, il apparaît qu'à l'inverse, plusieurs législateurs étrangers ont fait le choix de protéger spécifiquement la minorité dissidente lors d'opérations structurantes. Le débiteur du droit de retrait est généralement la société elle-même, qui doit proposer le rachat des titres des minoritaires retrayants. Ces derniers disposent également d'une action en justice leur permettant de contester le prix de retrait, bien souvent critiquée car jugée longue et peu efficace. Dans l'Union européenne, l'Espagne et la Roumanie connaissent cette forme du droit de retrait, de même que l'Italie. Le droit de retrait est également pratiqué aux États-Unis d'Amérique, au Canada et au Brésil.

Le droit français gagnerait à s'inspirer du droit de retrait prévu dans ces législations, sous réserve de certains ajustements. Tout d'abord, ce droit de retrait pourrait être réservé à la minorité dissidente, de sorte que les actionnaires absents ou abstentionnistes en seraient exclus. Il pourrait, ensuite, être réservé au cas des sociétés cotées contrôlées, où la minorité est le plus exposée à de potentiels abus de

l'actionnaire de contrôle. Les opérations réglementées donnant lieu à ce droit de retrait correspondraient aux opérations sur capital les plus significatives, à savoir les fusions, scissions et apports partiels d'actifs, ainsi que les plus inégalitaires, telle la stipulation d'avantages particuliers et les augmentations de capital, par apport en nature ou réservées à un actionnaire nommément désigné. D'autres opérations pourraient être ajoutées dans les statuts des sociétés.

Ce droit de retrait pourrait s'exprimer sous la forme d'une option laissée à l'actionnaire de contrôle : soit il déciderait de s'abstenir de voter sur l'opération, auquel cas le droit de retrait serait sans objet et les actionnaires minoritaires seraient les seuls décisionnaires ; soit il ferait le choix de voter mais les minoritaires dissidents devraient alors se voir offrir un droit de retrait selon une procédure proche de celle mise en place par le législateur italien. Les actionnaires retrayants pourraient ainsi voir leurs actions rachetées par les actionnaires n'ayant pas exercé leur droit de retrait et souhaitant se renforcer au capital. À défaut, ces actions pourraient être placées dans le public par l'émetteur, ou rachetées en dernier ressort par l'actionnaire de contrôle, qui serait en quelque sorte garant du droit de retrait de la minorité.

Ce droit de retrait assurerait une meilleure cohésion entre les actionnaires lors d'opérations sur capital structurantes et contribuerait, dans une certaine mesure, au rétablissement d'une certaine dose d'*affectio societatis* dans les sociétés cotées. Ainsi, seuls demeurerait au capital les actionnaires alignés sur une vision plus ou moins partagée de la société. Le coût d'une telle mesure serait nul pour l'émetteur, qui n'aurait pas à supporter le rachat des actionnaires retrayants. Il serait également moindre pour l'actionnaire de contrôle, par comparaison au régime actuel de l'offre publique de retrait qui le contraint à racheter la participation de tous les minoritaires, même ceux ayant voté en faveur de l'opération. De plus, son champ d'application offrirait plus de prévisibilité et ne serait pas exposé à l'appréciation de l'AMF. Enfin, les minoritaires disposeraient d'une voie de recours devant la Cour d'appel de Paris leur permettant d'obtenir la révision du prix de retrait, sans pour autant qu'un tel recours puisse suspendre la réalisation de l'opération, sauf si l'émetteur le prévoit expressément.

La singularité de la relation entre le soignant et le sportif professionnel¹

Thomas Vialla – Docteur en droit, qualifié aux fonctions de maître de conférences – Section 74

Rédacteur en chef – Éditions droit du sport.com

¹ Cet article est un résumé de la thèse soutenue le 21 décembre 2023 à l'Université de Montpellier, sous la direction du Doyen Paul-Henri Antonmattéi.

Présentation – Du *desport* au sport, de la distraction au culte volontaire, habituel et risqué de l'exercice physique, de l'amusement à la compétition, de la pratique isolée au sport de masse, du dilettantisme au professionnalisme, l'activité sportive a subi de profonds bouleversements. Pareillement, la relation de soins et la notion d'acte médical se sont métamorphosées. Mécanisme d'encadrement du fait social, le Droit ne peut rester indifférent à ces évolutions et, progressivement, vont émerger des disciplines juridiques nouvelles. Répondant à des enjeux et des logiques propres, droit du sport et droit de la santé oscillent entre le respect du droit commun et tentation de l'émancipation. Si le sport spectacle de masse n'est pas né tel un *Deus ex machina*, ce mouvement s'est considérablement intensifié et mondialisé, mobilisant des intérêts économiques colossaux. Le corps et la santé des sportifs deviennent alors le centre de toutes les préoccupations. Conséquemment, la présence médicale auprès des athlètes s'est amplement renforcée jusqu'à devenir omniprésente. A la confluence des activités sportives et médicales, des injonctions paradoxales se font jour. Le praticien doit en effet veiller à la préservation de la santé de l'athlète, tout en cherchant à l'accompagner dans la performance. Cette ambivalence manifeste des objectifs conduit à identifier une singularité de la relation de soins médico- sportive qui influe sur la nature des actes accomplis. Cette confrontation implique la recherche d'un juste équilibre entre les impératifs du droit du sport et ceux du droit de la santé et, en ce sens, la mobilisation de la notion de « spécificité sportive » dans l'optique de faire émerger un cadre juridique adapté.

Notion de « spécificité sportive » – D'origine prétorienne, la notion de « spécificité sportive » trouve aujourd'hui une assise normative dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne introduit par le traité de Lisbonne entré en vigueur en 2009, lequel fait explicitement référence aux spécificités du sport en son article 165, en indiquant que « *L'Union contribue à la promotion des enjeux européens du sport, tout en tenant compte de ses spécificités, de ses structures fondées sur le volontariat ainsi que de sa fonction sociale et éducative* ». Rappelons que le droit français a quant à lui introduit un « CDD spécifique » pour le sportif et l'entraîneur professionnel¹ et que la Cour de cassation a par exemple utilisé le vocable « spécificité du métier de sportif

¹ L. n° 2015-1541, 27 nov. 2015, JO 28 nov.

professionnel »¹, sans pour autant en préciser le contenu. Si « la spécificité du sport se lit sous toutes les plumes »² dès lors qu'il est envisagé d'accorder un traitement juridique dérogatoire à la matière, sa reconnaissance permet d'obtenir une application si ce n'est parcimonieuse, du moins adaptée du droit commun à une problématique donnée.

Problématique et plan – En l'occurrence, la question était donc de déterminer si la particularité de la relation entre le soignant et le sportif professionnel justifiait que lui soit appliquée un traitement juridique propre. Un important travail de mise en évidence de la singularité de la relation médico-sportive s'est alors imposé afin de doter d'un véritable contenu la notion de « spécificité sportive » revendiquée. A cette fin, l'accent a été placé sur les raisons qui président à l'immixtion de nombreux professionnels de santé au sein même des structures sportives, sur les lieux des compétitions et plus généralement dans le quotidien de l'athlète (I). Cette proximité des disciplines médicales et sportives n'est en effet pas sans conséquence car elle affecte par voie de conséquence les modalités pratiques de l'exercice de son art par le praticien (II).

I) Un encadrement médical adapté

Protection de la santé du sportif – Tout sportif professionnel met son corps à l'épreuve et les exigences du sport moderne, que ce soit en termes de résultats ou de répétitions d'efforts, s'accroissent. De manière incidente le risque de blessure est accru. C'est ce quotidien dangereux et usant qui a entraîné l'émergence d'une présence médicale auprès du sportif professionnel, disponible et apte à se porter à son chevet à tout instant et dans les délais les plus courts. La médicalisation de l'activité sportive professionnelle était ainsi souhaitable. Nécessité conjoncturelle, elle est aujourd'hui une réalité structurelle, inscrite dans la norme de source fédérale ou du droit du travail³. L'on assiste même à un phénomène d'hypermédicalisation du secteur qui dépasse la simple nécessité de protection.

Accompagnement du sportif dans la performance – Effectivement, si l'intégrité corporelle de l'athlète est plus que jamais au centre des préoccupations, ce n'est

¹ Cass. soc., 20 févr. 2019, n° 17-18.912

² KARAQUILLO (J-P.), « Spécificité sportive et principe de proportionnalité », JS, n° 160, 2016, p. 3

³ Sur le fondement de l'obligation de sécurité pesant sur l'employeur.

toutefois pas dans l'unique et louable objectif de préservation de la santé du sportif. Le corps de l'athlète est en effet un outil de travail et de performance que le professionnel de santé est chargé d'entretenir, de développer, voire d'améliorer au quotidien¹. Nombreuses sont les parties intéressées à la réussite sportive de l'athlète et l'accompagnement médical est un moyen d'y parvenir². L'interaction entre le soignant et le sportif professionnel va être affectée par l'association du soignant dans la quête de la performance individuelle de l'athlète et collective des groupements sportifs. Or, la course à la performance poursuit un objectif inépuisable, chaque palier atteint en appelle d'autres. Ce constat dépasse le strict cadre professionnel. Il est en effet indéniable que le comportement extra sportif de l'athlète est susceptible d'affecter son rendement sur le terrain. Dès lors, il n'est pas étonnant d'observer que des obligations d'ordre médico-sanitaires s'imposent à l'athlète dans la sphère privée. Citons à titre illustratif le respect par le sportif d'une hygiène de vie compatible avec les exigences de l'activité (sous couvert de son obligation contractuelle de loyauté) ou encore sa soumission à la réglementation antidopage. Ces contraintes qui semblent sportivement légitimes affectent toutefois les libertés individuelles et droits fondamentaux de l'athlète. Des limites doivent être posées pour que l'intrusion dans la sphère privée ne dépasse pas les bornes du raisonnable.

Applicabilité des exigences du droit de la santé – La présence singulière de professionnels de santé gravitant autour de l'athlète est le fruit des exigences de l'activité sportive précédemment décrites. Se pose, néanmoins, la question de sa confrontation, de sa compatibilité, voire de sa conformité aux principes du droit de la santé. Il n'est pas inutile de le rappeler, le sportif est bien une personne et dans le cadre de sa relation avec tout professionnel de santé, un patient, si particulier soit-il. Dans son interaction avec les différents praticiens gravitant à ses côtés, l'athlète bénéficie bien des droits qui se rattachent à cette qualité. Plus encore, les principes directeurs de la relation médicale demeurent – nonobstant son évidente singularité – applicables dans le rapport entre le soignant et le sportif professionnel et notamment celui de la préservation par le professionnel de santé de son indépendance. Celle-ci

¹ Rappelons que l'amélioration artificielle de la performance est évidemment prohibée.

² CCNS, art. 12.7.3.1

se trouve notamment éprouvée en raison de l'imbrication du praticien dans la chaîne performance sportive.

Adaptation des exigences du droit de la santé – Dans l'environnement sportif, certaines exigences du droit de la santé s'avèrent toutefois, si ce n'est inapplicables, du moins inadaptées. L'instauration d'une présence médicale obligatoire au sein des structures chargée du suivi médical du sportif patient semble par exemple entrer en contradiction avec le principe de liberté de choix par le sportif de son praticien. Le staff technique doit par ailleurs être informé de l'état de santé du joueur par l'équipe médicale ne serait-ce que pour savoir s'il peut être aligné sur le terrain. La nécessaire transmission d'informations peut, alors, conduire à un affadissement voire à une méconnaissance du secret professionnel. Envisager le maintien de la pureté des principes dans la relation médico-sportive peut s'avérer inopportun tant cela accroît le risque d'un décalage avec les réalités du terrain. La reconnaissance de la spécificité de l'activité sportive professionnelle permet d'envisager une adaptation du régime juridique applicable à la relation entre le soignant et le sportif professionnel. La concrétisation de cet objectif pourrait notamment intervenir par la création d'un statut particulier du praticien de la performance sportive et la mise en place de règles déontologiques propres, à l'instar de celles s'appliquant au praticien des armées¹.

Une telle perspective ne peut toutefois être envisagée sur la seule constatation d'une originalité de la relation de soins médico-sportive et d'une organisation médicale adaptée. Elle ne peut prospérer que si les actes de soins pratiqués au profit du patient-sportif se révèlent eux-mêmes empreints de particularismes manifestes rendant envisageable un assouplissement de certains impératifs juridiques. Dans l'hypothèse de la reconnaissance d'un régime juridique spécifique de la relation entre le soignant et le sportif professionnel, les particularités de l'acte médical (et plus singulièrement ses conditions de validité) doivent être prises en considération.

¹ V. D. n° 2008-967, 16 sept. 2008 (fixant les règles de déontologie propres aux praticiens des armées), JO 18 sept. ; est notamment appréhendée la situation de l'urgence médicale en matière militaire, les limites portées à la liberté de choix du patient-militaire, la situation de double subordination (hiérarchique et technique) du praticien des armées au regard du principe d'indépendance, du secret professionnel partagé etc.

II) Un acte médical particulier

Affaiblissement du principe de nécessité médicale – Le praticien ne peut, par principe, porter atteinte à l'intégrité du corps humain qu'en cas de nécessité médicale pour le patient et sous réserve que ce dernier y consente de manière libre et éclairée¹. Or, la promotion contemporaine de la dimension mentale et sociale du bien-être dans la santé s'est concrétisée par la reconnaissance d'un droit à l'autonomie et à l'autodétermination du patient. Cette évolution peut, de prime abord, permettre de prendre en considération la particularité du patient-sportif justifiant la réalisation d'actes relevant d'une pure médecine de performance. Mais alors, la notion de nécessité médicale est totalement dénaturée et elle n'est plus en mesure de remplir efficacement son rôle de protection de l'intégrité physique du patient. En matière sportive, ce constat inquiète et conduit à s'interroger sur l'amplitude aujourd'hui reconnue à l'autonomie. La douleur fait partie intégrante du quotidien du joueur professionnel et son esprit de compétition le pousse bien souvent à ignorer les signaux que lui communique son corps. Le rôle du soignant est alors de l'alerter. Tirailé par des injonctions paradoxales, le professionnel de santé peut manquer à cet impératif s'il n'est pas exclusivement concentré sur la santé de l'intéressé. Lorsqu'il doit jouer un rôle déterminant dans la performance, il peut, même inconsciemment, n'envisager sa prise en charge que dans le « sens du jeu »².

Encadrement du droit à l'autodétermination du sportif – La « spécificité sportive » devrait alors précisément conduire à se placer à contrecourant de ce phénomène de subjectivisation de la nécessité médicale, en encadrant le droit à l'autodétermination de l'athlète, dans un souci de protection de son intégrité physique. La prise en charge de l'athlète, lorsqu'elle est opérée sur le terrain est bien souvent dictée par une situation d'urgence sportive peu propice aux confidences et la recherche du consentement de l'athlète. Le sportif patient, singulièrement lorsqu'il est blessé dans sa chair, n'est de surcroît pas toujours un être rationnel et parfaitement autonome, de sorte que le staff médico-sportif doit pouvoir être en mesure de le contraindre à un arrêt de la pratique. Pendant négatif du « pouvoir de sélection » des structures

¹ C. civ, art. 16-3.

² VIAUD (B.) et FAUCHER (B.), « Médecine du travail : confraternellement vôtre. Transfert de responsabilité médicale et dénégation du travail dans le sport professionnel », Dr. et société, n° 95, 2017, p 156.

sportives, un « devoir de non sélection » (ou de remplacement) du joueur inapte, sur lequel nous reviendrons plus en détails, doit être concrétisé.

Imposition d'actes médicaux au sportif – Au-delà de la simple interruption de la pratique, la limitation du droit à l'autodétermination se manifeste de manière inédite en matière sportive : l'athlète est en effet contraint à la réalisation de certains actes médicaux, et ce au nom d'intérêts tiers. Ainsi, la loyauté envers son employeur oblige (légitimement) le joueur salarié à se soigner en cas de blessure¹. La préservation du principe d'intégrité des compétitions va quant à elle justifier le recours au prélèvements antidopage, actes de biologie médicale, qui s'inscrivent avant tout dans l'intérêt sectoriel du sport, bien que tout athlète trouve indirectement intérêt à l'assurance d'une confrontation intègre. La reconnaissance d'une telle nécessité d'ordre collectif n'est toutefois permise que si l'acte envisagé rejoint, ne serait qu'indirectement, l'intérêt individuel du sportif. On comprend, alors, que les contraintes imposées dans le souci de l'intérêt collectif ne sauraient être absolues. La réalisation d'actes chirurgicaux de conformation ou la prise de traitements hormonaux imposée aux sportives hyperandrogènes entrent en opposition frontale avec les principes fondamentaux du droit médical. Il est plus généralement difficile d'admettre que l'intégrité, physique et psychique des compétitrices soit sacrifiée sur l'autel de l'intégrité des compétitions.

Conclusion

Création d'un statut propre au médecin de la performance – Véritable « spécificité sportive », la singularité de la relation entre le soignant et l'athlète mise en lumière tout au long de l'étude permet d'envisager la mise en place d'un régime juridique dérogatoire de la relation soins « classique », afin de tenir compte des particularités de l'environnement sportif tout en améliorant la protection de l'intégrité physique du joueur. A cette fin, le professionnel de santé doit occuper un rôle central. A l'instar du praticien des armées, un statut propre au « praticien de la performance » pourrait être créé, dans le souci de prendre en considération les particularismes de ses conditions d'exercice ainsi que les singularités de son patient. Ce statut pourrait notamment être

¹ A l'inverse, contraindre le sportif à se faire soigner au sein du club est plus contestable, notamment lorsque ce dernier se trouve placé en arrêt de travail et que son contrat est suspendu.

assis sur des impératifs de formation. A terme il pourrait justifier la reconnaissance de spécialités pour les professions les plus impliquées. Par-delà la sensibilisation des praticiens à l'environnement spécifique dans lequel ils sont amenés à évoluer, il pourrait être opportun d'envisager la création d'un Code de déontologie du praticien de la performance, ou *a minima* d'intégrer des dispositions *had hoc* dans les textes existants. Il s'agirait avant tout d'ajuster, sans les affaiblir, les exigences du droit de la santé (droit des patients, liberté professionnelle) au cadre spatial et à la temporalité de la relation de soins, ainsi qu'à la présence d'un troisième acteur parfois intrusif, le staff technique.

Renforcement de l'indépendance du praticien – Mais il convient en outre d'y envisager une meilleure garantie de l'indépendance du praticien dans la prise de décision médicale et de doter cette dernière d'une certaine force contraignante. Si l'avis médical ne saurait par nature lier le patient, une décision sportive peut en revanche être imposée à l'athlète. En ce sens, la codélégation par l'employeur de son « pouvoir de sélection » à l'entraîneur et au praticien référent de la structure sportive doit être envisagée, et s'accompagner de la reconnaissance d'un pendant négatif à ce pouvoir de sélection : le devoir pour les codélégataires de ne pas sélectionner le joueur inapte. L'épée de Damoclès que constitue, pour les codélégataires, l'engagement de leur responsabilité pénale, en cas d'abus dans l'exercice du pouvoir de sélection et du devoir de non sélection, s'avère être la meilleure garantie de choix médico-sportifs responsables et non exclusivement dictés par la logique de la performance.

Responsabilisation du sportif – Reste un obstacle majeur face auquel le droit demeure impuissant : l'absence d'emprise sur l'« *ethos* de compétiteur » de l'athlète professionnel, à savoir son goût de l'effort, du sacrifice ainsi que sa propension à surmonter douleurs et souffrances. Pour les sportifs qui affrontent des épreuves extrêmement pénibles, la douleur peut être non seulement acceptée mais aussi recherchée. Souvent glorifié, cet *ethos* indispensable pour atteindre le haut niveau et pour y demeurer n'est toutefois que la partie émergée de l'iceberg. Il s'accompagne trop souvent d'un rapport ambigu, voire dangereux au corps, qui peut conduire le sportif à nier l'existence d'une situation de nécessité thérapeutique. Par-delà la frustration, la survenance chez l'athlète d'une blessure est perçue comme une faiblesse qui s'accompagne parfois d'un sentiment de culpabilité d'abandonner ses

coéquipiers. Lorsque la blessure écarte le sportif des terrains, elle va de surcroît le plonger dans un état de mal-être mental et social qui le pousse insidieusement à s'exposer au risque du retour anticipé. Entre « avoir mal » et « être mal »¹, le sportif fera bien souvent le choix de la douleur physique.

¹ BOULANGER (A.), La souffrance et le Droit, Thèse de Droit, Aix-Marseille, 2020

**La fiscalité des activités numériques :
étude du droit conventionnel
et des décisions de justice internationales**

**Joseph Valerie EVINA - Docteur Ph.D en droit public¹ - Assistant à la Faculté
des Sciences Juridiques et Politiques de l'Université d'Ébolowa (Cameroun),
Département de droit public.**

¹ josephevina35@gmail.com

Résumé

La fiscalité des activités numériques est devenue essentielle dans une économie globalisée et digitalisée. Les géants technologiques tels que Google, Apple et Amazon, opérant sans présence physique significative dans de nombreux pays, posent des défis majeurs aux systèmes fiscaux traditionnels. Face à cette situation, une étude du droit conventionnel et des décisions de justice internationales s'impose pour trouver des solutions permettant une taxation équitable, tout en évitant la double imposition et en respectant la souveraineté fiscale. Cela souligne la nécessité de réformer la fiscalité pour l'adapter aux spécificités de l'ère numérique.

La fiscalité numérique internationale est nouvelle¹ car elle a véritablement connu le jour au milieu des années 2010², avec une accélération des efforts vers 2019-2021, conduisant à un cadre international largement accepté pour taxer l'économie numérique. Plusieurs raisons ont conduit à la naissance et à l'émergence de la fiscalité numérique internationale. Il s'agit entre autres de la croissance exponentielle de l'économie numérique, de l'optimisation fiscale agressive par les entreprises numériques, de la pression internationale pour une réforme fiscale, de l'iniquité fiscale ressentie par les Etats, du développement des nouvelles technologies et des modèles d'affaires. En ce qui concerne la croissance exponentielle de l'économie numérique comme raison, elle s'explique par le fait que l'économie numérique caractérisée par la prédominance des transactions en ligne, des services dématérialisés et des multinationales du secteur technologique, a bouleversé les modèles fiscaux traditionnels. L'absence des barrières physiques et la nature intangible des biens et services numériques ont rendu difficile l'application des régimes fiscaux nationaux classiques. La digitalisation rapide de l'économie a révélé les limites³ des conventions fiscales bilatérales traditionnelles qui ne prévoyaient pas ces nouvelles formes d'activité économique. En ce qui concerne l'optimisation fiscale agressive par les entreprises numériques comme raison, elle s'explique par le fait que les grandes entreprises du secteur numérique comme Facebook, Google, Apple et Amazon ont été capable de réduire considérablement leur charge fiscale globale en exploitant les failles des systèmes fiscaux nationaux, ce qui a provoqué une perte de recettes fiscales significative pour de nombreux pays. Pour ce qui est de la pression internationale, elle se justifie par le fait qu'une pression croissante s'est exercée sur les gouvernements pour affronter les pratiques d'évasion et d'optimisation fiscales des géants du numérique. L'OCDE⁴ par exemple, a été un acteur majeur dans la promotion d'une coordination internationale afin de lutter contre l'érosion de la base d'imposition

¹ COCKFIELD Arthur J, "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws" in *Connecticut Law Review*, Vol. 65, N°3, 2002, pp.333-403. Cet article montre l'émergence de la fiscalité numérique comme une nouveauté et un sujet de débat à la fois pour les législateurs et pour les universitaires.

² OCDE, "Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique", Rapport, 2015, p.19-25.

³ REIMER Ekkehart, RUST Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4e édition, Kluwer Law International, 26 février 2015, p. 55-61.

⁴ OCDE, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Rapport, 2015, p.17-22.

et le transfert de bénéfices. En ce qui concerne l'iniquité fiscale ressentie par les Etats comme autre raison, elle se justifie par le fait que les entreprises numériques semblent contribuer beaucoup moins que les entreprises traditionnelles aux finances publiques. On assistait donc à une injustice fiscale croissante, ce qui a suscité des revendications pour une plus grande équité. Il est donc question de faire la promotion de la justice fiscale¹ à l'ère de la globalisation et de la digitalisation. Pour ce qui est du développement des nouvelles technologies et des modèles d'affaires comme raison, il se justifie par le fait que les innovations technologiques, comme le *Cloud computing*, les plateformes de partage et les services en *streaming* ont créé de nouveaux modèles qui échappaient aux cadres fiscaux traditionnels. Cette révolution technologique a nécessité une adaptation des règles fiscales pour mieux capter la valeur créée par ces nouvelles activités.

A la lecture des raisons de la naissance de la fiscalité numérique internationale, on en déduit qu'elle a émergé en réponse à l'incapacité des systèmes fiscaux traditionnels à s'adapter aux réalités de l'économie numérique face à la montée en puissance des géants du numérique et aux pertes fiscales conséquentes pour les Etats.

Pour conduire une recherche scientifique de manière approfondie, il est essentiel de définir avec rigueur² les concepts clés du sujet. En effet, quatre notions doivent être analysées dans ce cadre : la fiscalité numérique, l'économie numérique, la législation fiscale, ainsi que la législation fiscale internationale. La fiscalité numérique³ c'est l'ensemble des règles et des mécanismes fiscaux spécifiques mis en place pour taxer les revenus générés par les activités économiques numériques. Cela implique les transactions en ligne, les services de publicité numérique, les ventes de données et d'autres formes de commerce électronique. La fiscalité numérique vise à répondre aux défis posés par la dématérialisation de l'économie et la capacité des entreprises à

¹ POGGE Thomas, MEHTA Krishen, *Global Tax Fairness*, Oxford University Press, 4 février 2016, p.123-130.

² LOUBET DEL BAYLE (Jean-Louis), *Initiation aux méthodes des sciences sociales*, L'Harmattan, Paris-Montréal, 2000, 272 P, p.240.

³ AVI-YONAH Reuven S, *International Tax as International Law : An Analysis of the international Tax Regime*, Cambridge University Press; 1ère édition, 22 Novembre 2007, pp. 22-37, p. 182-188, 224p. L'auteur traite du cadre mondial de la fiscalité notamment sur le fonctionnement du droit fiscal au-delà des frontières. Les sections importantes incluent les chapitres sur la juridiction fiscale et sur l'avenir des régimes fiscaux internationaux. Ici, la fiscalité numérique a une portée internationale. WEI Cui, « The Digital Services Tax: A Conceptual Defense » in *Tax Law Review*, Vol. 11, pp.483-509. WEI Cui fournit une analyse conceptuelle des taxes sur les services numériques et explique les raisons justifiant leur introduction dans plusieurs juridictions, notamment face aux lacunes des régimes fiscaux existants.

générer des revenus dans des juridictions sans y avoir de présence physique significative. L'économie numérique¹, quant à elle, englobe l'ensemble des activités économiques réalisées grâce aux technologies numériques². Cela inclut le commerce électronique, les services numériques, les plateformes en ligne et l'utilisation des données numériques pour générer des revenus. L'économie numérique repose sur des infrastructures telles que l'internet, les technologies mobiles et les logiciels avancés. La législation fiscale³, quant à elle, est l'ensemble des lois, règlements et règles administratives qui régissent la collecte des impôts dans une juridiction donnée. Elle détermine les obligations fiscales des contribuables, les types d'impôts à payer, les taux d'imposition et les procédures de déclaration et de paiement. La législation fiscale vise à assurer le financement des dépenses publiques et à promouvoir l'équité et l'efficacité fiscale. La législation fiscale internationale, quant à elle, est l'ensemble des principes et directives établis par les organisations internationales comme l'OCDE pour harmoniser les systèmes fiscaux des différentes juridictions et éviter les doubles impositions. Il s'agit des normes fiscales internationales qui incluent des accords bilatéraux et multilatéraux sur la fiscalité, des conventions fiscales modèles, et des recommandations pour lutter contre l'évasion et l'optimisation fiscale agressive. La législation fiscale internationale⁴ vise à garantir une taxation juste et à promouvoir la coopération fiscale entre les pays.

Les initiatives récentes, telles que le projet BEPS (*Base Erosion and profit Erosion and Profit Shifting*) de l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques) et les propositions de la commission européenne sur la taxe sur les services numériques, témoignent de l'urgence de développer un cadre fiscal adapté à l'économie numérique. Cependant, ces efforts se heurtent à des défis complexes,

¹ COHEN Daniel, *Le Monde est clos et le Désir infini*, Albin Michel, 26 août 2015, p.123-145, 224p. Cohen aborde la notion d'économie numérique en examinant comment les nouvelles technologies modifient les mécanismes économiques traditionnels, notamment par la dématérialisation des biens et services. Le chapitre sur "l'économie immatérielle" en est la parfaite illustration.

² TAPSCOTT Don, *The Digital Economy: Promise and Peril in The Age of Networked Intelligence*, 1ère édition, McGraw-Hill, 1er Mai 1997, 342 p., P.18-40. TAPSCOTT définit l'économie numérique comme l'utilisation des technologies numériques, telles qu'internet, pour transformer les processus économiques et créer de la valeur à travers l'innovation et la collaboration.

³ LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, 4^e édition, LexisNexis, décembre 2016, pp. 21-24. Les auteurs proposent une analyse approfondie des principes fondamentaux de la législation fiscale, en soulignant ses fondamentaux constitutionnels et législatifs.

⁴ RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, THIBAUT Camelli, *Stratégies fiscales internationales. Optimisation fiscale internationale pour les entreprises*, Maxima, 2010, 328 p, p.45-49. Les auteurs discutent de la fiscalité internationale, de la manière dont les entreprises optimisent leur fiscalité à travers les législations internationales, et des défis des régimes fiscaux variés entre les Etats.

notamment la souveraineté fiscale des Etats, la double imposition et la concurrence fiscale. D'où la question suivante : *Les législations fiscales internationales actuelles suffisent-elles à faire face aux défis de la fiscalité numérique* ? Cette question soulève directement la question de l'efficacité des cadres fiscaux internationaux actuels face aux défis spécifiques du numérique et ouvre la voie à une analyse, tout en permettant d'explorer les éventuelles insuffisances et les réformes nécessaires. Autrement dit, il s'agira de démontrer que bien que la législation fiscale internationale existe (I), elle présente encore des marges d'amélioration (II).

I- Une législation fiscale internationale présente

Il s'agit de présenter non seulement l'apport d'une législation fiscale textuelle (A) mais d'évoquer aussi la contribution d'une jurisprudence fiscale (B).

A- L'apport d'une législation fiscale textuelle

Pour faire face aux défis de la fiscalité des activités numériques, il se traduit non seulement par l'apport des conventions fiscales internationales (1) mais aussi par la contribution de l'étude comparative des régimes fiscaux numériques (2).

1- La contribution des conventions fiscales internationales

Plusieurs conventions fiscales internationales ont contribué à l'affrontement des obstacles liés à la fiscalité numérique. Parmi elles, l'énumération dont la liste n'est pas exhaustive est la suivante : la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS¹ (MLI) du 1^{er} juillet 2018, la convention fiscale modèle de l'OCDE, la convention modèle des nations unies pour les conventions fiscales entre pays développés et pays en développement révisée en 2017, la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 1^{er} juin 2011, l'accord multilatéral sur l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (AEOI) de 2014, la convention sur l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (Arbitrage UE) de 1990...etc. En ce qui concerne,

¹ BEPS : Base Erosion and Profit Shifting (Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices). Il s'agit d'un ensemble de pratiques fiscales utilisées par certaines entreprises multinationales pour transférer artificiellement leurs bénéfices vers des juridictions à faible imposition.

la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS, plusieurs de ses dispositions¹ ont participé aux réponses face aux défis de la fiscalité numérique. L'article 6 de cette convention modifie les préambules des conventions fiscales pour inclure l'engagement des pays à éliminer les doubles impositions tout en prévenant l'évasion et la fraude fiscales². L'article 7 de la même convention applique le principe du but principal (*"Principal Purpose Test"*) pour refuser les avantages fiscaux dans les cas où les transactions n'ont pas de raison économique substantielle autre que l'obtention d'avantages fiscaux. Autrement dit, le principe du but principal signifie que si l'objectif principal d'une transaction est uniquement d'obtenir des avantages fiscaux, alors ces avantages peuvent être refusés. Il ne suffit donc pas de réaliser une opération pour bénéficier des réductions fiscales. Il faut aussi que cette opération ait une véritable substance économique. Le but de cette disposition est de réduire ou d'éliminer les transactions artificielles effectuées par les entreprises numériques. L'article 9 de la même convention dispose une imposition des plus-values sur la vente d'action ou de droits similaires lorsque leur valeur est principalement dérivée de biens immobiliers. Autrement dit, cette disposition vise à éviter que les entreprises ne déplacent artificiellement leurs actifs ou leurs bénéfices vers des juridictions à faible imposition en utilisant des structures financières complexes. En imposant des plus-values lorsque la valeur est liée à l'immobilier, cela garantit que les pays où se trouvent réellement les biens tangibles bénéficient d'une part équitable des revenus fiscaux. La plus-value c'est la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de l'actif. Cette disposition vise à renforcer l'équité fiscale et à prévenir l'évasion fiscale en s'assurant que les gains réalisés sur des actifs liés à l'immobilier soient correctement imposés dans le pays concerné.

La convention fiscale modèle de l'OCDE mise à jour en 2017 fournit un cadre pour les conventions fiscales bilatérales, visant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale. La convention modèle des Nations Unies pour les conventions

¹ Voir les articles 6, 7, 9, 12, 13, 16, 17 de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) du 1^{er} juillet 2018.

² KANAGARETNAM Kiridaran, LEE Jimmy, LIM Yeow Chee, LOBO Gerald J, "Institutions and Corporate Tax Evasion: A review of the literature and a Methodological Approach" in *Journal of International Accounting Research*, Volume 23, Issue 1, mars 2024, pp.115-137. Cet article explore l'influence des institutions sur l'évasion fiscale des entreprises, en adoptant une approche méthodologique basée sur la théorie de la hiérarchie institutionnelle.

fiscales entre les pays développés et les pays sous-développés mise à jour en 2017 est similaire à celle de l'OCDE mais prend davantage en compte les besoins des pays en développement, en particulier la répartition des droits de taxation.

La convention multilatérale relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 1^{er} juin 2011 facilite la coopération administrative entre les pays en matière fiscale, incluant l'échange d'informations, les audits simultanés, et l'assistance au recouvrement des impôts. En ce qui concerne l'accord multilatéral sur l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers de 2014, il est basé sur la norme commune de déclaration de l'OCDE visant à lutter contre l'évasion fiscale en obligeant les institutions financières à échanger automatiquement les informations sur les comptes financiers avec les autorités fiscales des pays participants. En ce qui concerne la convention sur l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (Arbitrage UE) de 1990 avec des mises à jour régulières, elle vise au sein de l'Union Européenne à éliminer la double imposition des entreprises associées par le biais de la procédure d'arbitrage.

2- La comparaison des régimes fiscaux numériques

Il s'agit ici de faire l'étude comparative de trois régimes fiscaux numériques différents : le régime fiscal des Etats-Unis, le régime fiscal de l'Union Européenne et le régime fiscal des pays en développement.

Les Etats-Unis ont leur propre approche de la fiscalité des entreprises numériques, axée sur la taxation des revenus mondiaux de leurs multinationales. La réforme fiscale américaine de 2017 a introduit des mesures pour rapatrier les bénéfices "offshore" et pour taxer les revenus des actifs incorporels à faible taux d'imposition (Global Intangible Low-Taxed Income). Cependant, les Etats-Unis ont également résisté à certaines propositions internationales, préférant une approche unilatérale. En ce qui concerne la fiscalité numérique, les Etats-Unis par le biais de plusieurs textes juridiques, ont participé à une réforme fiscale générale. Parmi ces textes, l'énumération dont la liste n'est pas exhaustive est la suivante : le Tax Cuts and Jobs Act et le State-Level Digital Services Taxes. Le Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) est entré en vigueur le 22 décembre 2017. Ce texte inclut les provisions sur la taxation des revenus numériques des multinationales, notamment le Global Intangible Low-

Taxed Income (GILTI). En ce qui concerne le State-level Digital Services Taxes (DST), plusieurs Etats américains, comme le Maryland, ont adopté ou envisagent d'adopter des taxes spécifiques sur les services numériques. Le Maryland a introduit une taxe sur les recettes publicitaires numériques en mars 2021.

L'Union Européenne a proposé plusieurs initiatives pour harmoniser la taxation numérique parmi ses Etats membres. La Digital Services Tax (DST) vise à imposer une taxe de 3% sur les revenus générés par des services numériques spécifiques. Bien que la mise en œuvre de la DST soit en cours, certains Etats membres ont adopté leurs propres versions nationales, créant une mosaïque réglementaire complexe. Trois directives européennes encadrent la fiscalité numérique. Il s'agit de la directive sur la TVA pour les services numériques¹, de la directive relative à l'administration coopérative en matière fiscale² et la directive sur les services de paiement³. La première directive modifie les règles de la TVA pour les services électroniques, en disposant que la TVA doit être payée dans le pays où le consommateur est situé, plutôt que dans le pays du fournisseur de services. La deuxième directive vise à améliorer la coopération administrative entre les Etats membres de l'Union Européenne en matière fiscale, y compris l'échange d'informations sur les transactions numériques. La troisième directive, bien que axée sur les services de paiement, a des implications pour la fiscalité numérique en régulant les transactions électroniques et en renforçant la protection des consommateurs. A côté des directives impliquées et citées dans la zone Union Européenne, s'ajoute également un règlement sur la taxe sur les services numériques proposé par la commission européenne. Ledit règlement a été proposé en 2018 mais pas encore adopté jusqu'à présent. Pire encore, ce projet a été suspendu en 2021 et remplacé par une imposition minimale mondiale. Ce règlement proposait une taxe de 3% sur les revenus des grandes entreprises numériques générées par la fourniture de certains services numériques dans l'Union Européenne.

Les pays en développement comme l'Inde et le Kenya ont également introduit des taxes numériques. L'Inde a mis en place une Equalisation Levy pour taxer les services numériques fournis par des entreprises non résidentes. Le Kenya, quant à lui, a introduit une Digital Services Tax en 2021. Ces mesures visent à capturer les

¹ Voir la directive N°2018/8/CE du 1^{er} janvier 2015 sur La TVA pour les services numériques.

² Voir la directive N°2011/16/UE relative à l'administration coopérative en matière fiscale entrée en vigueur le 11 mars 2011.

³ Voir la directive N°2015/2366 relative aux services de paiement du 13 janvier 2018.

revenus générés par les entreprises numériques opérant sur leurs marchés nationaux sans présence physique significative. L'Inde a instauré une loi de finances¹ pour encadrer la fiscalité numérique. Cette loi a introduit une taxe de 2% sur les transactions numériques pour les entreprises non résidentes (Equalisation Levy), visant à taxer les revenus des services numériques fournis en Inde. Le Kenya de son côté a également instauré une loi de finances² pour faire face aux défis de la fiscalité numérique. Cette loi a introduit une taxe sur les services numériques (Digital Services Tax) de 1,5% sur la valeur brute des transactions numériques.

Le Nigéria a également participé à l'encadrement juridique de la fiscalité numérique. Il a instauré une loi des finances entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Cette loi introduit une taxe sur les transactions numériques, exigeant que les entreprises non résidentes qui réalisent des revenus au Nigéria via les transactions numériques paient une taxe sur ces revenus. Le Ghana, quant à lui, a aussi instauré une loi des finances³ pour affronter les obstacles liés à la fiscalité numérique. Cette loi introduit une taxe sur les services numériques fournis par les entreprises non résidentes.

B- La contribution d'une jurisprudence fiscale présente

Nous examinerons comment les décisions de justice nationale portant sur la fiscalité internationale ont contribué à relever les défis posés par la fiscalité numérique. Nous nous pencherons sur les grandes décisions qui ont marqué cette évolution, en soulignant leur impact sur la régulation des activités numériques. Autrement dit, les décisions de justice ont joué un rôle déterminant en posant des jalons pour réguler la fiscalité des entreprises numériques. Ce rôle s'est traduit par la redéfinition de la notion d'établissement stable (1), l'encadrement des prix de transfert et la clarification des obligations fiscales des plateformes numériques (2).

1- La redéfinition de la notion d'établissement stable

La notion d'établissement stable est un concept clé en fiscalité internationale. Il a été défini par le Modèle de Convention⁴ de l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques). Elle désigne un lieu d'affaires par lequel une entreprise

¹ Voir la loi de finances de l'Inde pour l'exercice 2020 entrée en vigueur le 1^{er} avril 2020.

² Voir la loi de finances du Kenya pour l'exercice 2021 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2021.

³ Voir la loi de finances du Ghana pour l'exercice 2022 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2022.

⁴ Voir article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE.

exerce tout ou une partie de ses activités dans un pays autre que celui où elle est résidente. La présence d'un établissement stable dans un pays entraîne généralement une obligation pour l'entreprise de payer l'impôt sur les bénéfices générés dans ce pays. Plusieurs critères caractérisent un établissement stable : le lieu fixe d'affaires, l'exercice d'une activité économique et la durée de sa présence dans un pays. En ce qui concerne le lieu fixe d'affaires, il s'agit d'une installation matérielle (un bureau, une usine, un magasin, etc.) par laquelle l'entreprise mène directement ou indirectement ses affaires. Cela implique une certaine permanence et stabilité dans la présence. Pour ce qui est de l'exercice d'une activité économique, il s'agit pour l'entreprise de mener une activité commerciale régulière à travers cet établissement et cette activité doit contribuer aux revenus de l'entreprise. En ce qui concerne la durée, la notion d'établissement stable implique une certaine durée de présence dans un pays. Si une entreprise mène des activités dans un pays pendant une courte durée (moins de six mois), cela ne sera pas considéré comme un établissement stable.

Plusieurs décisions¹ de justice ont contribué à la redéfinition² de la notion d'établissement stable dans un contexte de la fiscalité numérique. Ces décisions ont été motivées par la nécessité d'adapter les cadres fiscaux traditionnels aux nouvelles réalités économiques imposées par les géants du numérique qui génèrent des bénéfices dans des pays où ils n'ont pas de présence physique significative. Parmi ces décisions de justice, on a les affaires suivantes : l'affaire **Google Ireland Ltd contre Commission nationale des impôts** en France en 2017, l'affaire **Dell Products Ltd contre Staatssecretaris van Financiën** au Pays-Bas en 2011, l'affaire **Apple Inc. Contre Commission européenne en Irlande** en 2016, l'affaire **Amazon EU Sàrl contre Commission européenne** au Luxembourg en 2017 et l'affaire **Facebook Ireland Ltd contre Autorité fiscale italienne** en 2019. Parmi ces affaires, nous examinerons quelques-unes.

¹ Voir la décision du tribunal administratif de Paris dans l'affaire *Google Ireland c. Commission nationale des impôts* en France en 2017, la décision de la Cour de justice de l'Union Européenne dans l'affaire *Dell Products Ltd c. Staatssecretaris van Financiën* au Pays-Bas en 2011, la décision de la Cour de justice de l'Union Européenne dans l'affaire *Apple Inc. C. Commission européenne* en Irlande en 2016, la décision de la Cour générale de l'Union Européenne dans l'affaire *Amazon EU Sàrl c. Commission européenne* au Luxembourg en 2017.

² COLLIER Richard, ANDRUS Joseph L., "Transfer Pricing and the Arm's Length Principle after BEPS" in *Oxford University Press*, Vol. 46, Issue 6/7, 2017, pp. 598-600. Cet article aborde non seulement les prix de transfert mais aussi la manière dont l'établissement stable est redéfini dans le cadre des recommandations BEPS de l'OCDE.

En ce qui concerne l'affaire **Google Ireland Ltd. c. Commission nationale des impôts** en France en 2017, nous allons présenter les faits de l'affaire, sa décision et sa contribution à l'amélioration des défis liés à la fiscalité numérique. En ce qui concerne les faits, une filiale du groupe Google basée en Irlande nommée Google Ireland fournissait des services publicitaires à des clients en France mais facturait ces services depuis son siège irlandais. Les autorités fiscales françaises ont cherché à taxer Google en France, arguant que l'entreprise devait être considérée comme ayant un établissement stable en France en raison de ses activités significatives sur le marché français. En ce qui concerne la décision de l'affaire, le tribunal administratif de Paris a jugé que Google Ireland Ltd. n'avait pas d'établissement stable en France, car ladite société ne disposait pas d'une "présence physique fixe" ou d'une structure stable pour ses activités commerciales dans le pays. Google ne gérait pas directement ses activités publicitaires en France, bien que des employés en France facilitent ces activités. En ce qui concerne la contribution de l'affaire à l'amélioration des défis liés à la fiscalité numérique, cette décision a illustré des limites de la définition traditionnelle de l'établissement stable en se basant uniquement sur la présence physique. Le fait que Google génère des revenus significatifs en France sans y avoir d'installation permanente ou de bureau a montré la nécessité de repenser cette notion pour tenir compte des activités numériques qui ne nécessitent pas de présence physique pour opérer à grande échelle.

En ce qui concerne l'affaire **Dell Products Ltd. c. Staatssecretaris van Financiën** au Pays-Bas en 2011, nous allons présenter les faits de l'affaire, sa décision et sa contribution à l'amélioration des barrières liées à la fiscalité numérique. En ce qui concerne les faits de l'affaire, Dell Products Ltd. basée en Irlande avait une filiale aux Pays-Bas qui réalisait des ventes des produits Dell. Le fisc néerlandais a tenté de considérer que cette filiale représentait un établissement stable pour Dell, en raison du rôle joué dans les ventes réalisées aux Pays-Bas. En ce qui concerne la décision de l'affaire, la Cour de justice de l'Union Européenne a statué que la filiale néerlandaise n'était pas un établissement stable car elle ne disposait pas d'une autonomie suffisante pour conclure des contrats au nom de Dell. Elle n'agissait que comme un intermédiaire sans prise de décision véritable. Pour ce qui est de la contribution de cette affaire à l'amélioration des défis liés à la fiscalité numérique, cette décision a mis en lumière l'importance de l'autorité contractuelle dans la définition de l'établissement stable. La

jurisprudence a ainsi précisé que le simple fait d'avoir des activités commerciales dans un pays via une filiale ou un intermédiaire ne suffit pas à constituer un établissement stable. Cela a soulevé des questions sur les modèles numériques où les entreprises n'ont pas besoin de filiales pour vendre des produits et services en ligne.

2- L'encadrement des prix de transfert et la clarification des obligations fiscales des plateformes numériques

Les prix de transfert et les "tax rulings" sont des mécanismes largement utilisés par les multinationales pour optimiser leurs structures fiscales. Plusieurs décisions de justice¹, principalement en Europe et aux Etats-Unis, ont joué un rôle crucial dans l'encadrement de ces pratiques pour lutter contre l'évasion fiscale. Parmi ces affaires, on a l'affaire **Apple Inc. c/ Commission européenne** (Irlande, 2016), de l'affaire **Starbucks c. Commission européenne** (Pays-Bas, 2015)... En ce qui concerne l'affaire Apple Inc. c/ Commission européenne de 2016 en Irlande, nous allons en relater les faits, la décision et la contribution pour une fiscalité numérique solide. Pour ce qui est des faits de l'affaire, Apple a utilisé une structure fiscale qui lui permettait de transférer une grande partie de ses bénéfices vers deux filiales en Irlande où elle bénéficiait des taux d'imposition extrêmement bas grâce à des tax ruling (accords fiscaux anticipés) conclus avec le gouvernement irlandais. Cela a permis à Apple de payer peu ou pas d'impôts sur les bénéfices générés par les ventes réalisées dans l'Union Européenne. En ce qui concerne la décision de cette affaire, la commission européenne a jugé que les tax ruling irlandais constituaient des aides d'Etats illégales en faveur d'Apple car ils accordaient à l'entreprise un avantage fiscal injustifié par rapport à ses concurrents. En conséquence, la dite commission a ordonné à Apple de rembourser 13 milliards d'euros d'impôts à l'Irlande. Toutefois, la décision a été annulée par la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) en 2020, qui a estimé que la commission n'avait pas réussi à prouver que ces tax ruling constituaient effectivement des aides d'Etats. Pour ce qui est de la contribution de cette affaire à

¹ Voir la décision de la Cour générale de l'union européenne dans l'affaire *Apple Inc. C. Commission européenne* en Irlande en 2016, la décision de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire *Starbucks c. Commission européenne* au Pays-Bas en 2015, la décision de la Cour de justice de l'Union Européenne dans l'affaire *Amazon EU Srl c. Commission européenne au Luxembourg* en 2017, décision de la Cour fédérale australienne dans l'affaire *Glencore International AG C. Australian Taxation Office* en Australie en 2019.

l'amélioration des défis liés à la fiscalité numérique, cette affaire a mis en lumière la problématique des tax ruling et leur utilisation abusive pour l'évasion fiscale à grande échelle. La commission européenne a cherché à encadrer ces pratiques en renforçant la surveillance des aides d'États et en insistant sur l'obligation des entreprises de payer des impôts là où elles réalisent des bénéfices économiques réels. Bien que la décision ait été annulée, elle a suscité un débat mondial sur la transparence fiscale et la nécessité de réformer les règles sur les tax ruling.

La collecte de la TVA et la fiscalité des plateformes numériques¹ ont également fait l'objet d'une attention particulière des juridictions en raison de la complexité de ces activités transfrontalières. Plusieurs décisions de justice² ont joué un rôle clé dans la redéfinition des règles fiscales pour les plateformes numériques et dans l'amélioration de la collecte de la TVA sur les transactions en ligne. Parmi ces décisions, on a l'affaire **Uber BV c. France** en 2017, l'affaire **Airbnb Ireland UC c. AGENDA TRIBUTARIA** en 2017... La liste n'étant pas exhaustive. En ce qui concerne l'affaire Airbnb Ireland UC c. AGENDA TRIBUTARIA de 2017, nous allons en présenter les faits, la décision par le juge et sa contribution à l'amélioration des défis liés à la fiscalité numérique. En ce qui concerne les faits de cette affaire, Airbnb a contesté l'imposition de la TVA sur les services qu'elle fournissait en Espagne, arguant que sa plateforme n'était qu'un intermédiaire entre les utilisateurs, les hôtes et les voyageurs. Les autorités fiscales espagnoles ont exigé qu'Airbnb soit responsable de la collecte de la TVA sur les transactions réalisées via sa plateforme. En ce qui concerne la décision de justice de l'affaire, les tribunaux espagnols ont jugé qu'Airbnb devait collecter et verser la TVA car la plateforme numérique jouait un rôle essentiel dans la mise en relation des parties et facilitait les transactions. Ce qui en faisait un prestataire de services soumis à la TVA. Pour ce qui est de la contribution de cette affaire à l'amélioration des barrières liées à la fiscalité numérique, cette décision a clarifié que les plateformes numériques facilitent les transactions entre des tiers sont responsables de la collecte de la TVA et pas seulement les utilisateurs finaux. Elle a établi un précédent en Europe, influençant

¹ LAMENSCH Marie, TRAVERSA Edoardo, « Plateformes numériques : développements récents en matière fiscale » in *Revue internationale de droit économique*, 2019/3 t. XXXIII, pp. 329-346.

² Voir la décision par les tribunaux espagnols dans l'affaire *Airbnb Ireland UC c. AGENCIA TRIBUTARIA* en Espagne en 2017, la décision de la cour de justice de l'Union Européenne dans l'affaire *Uber BV c. France* en 2017.

d'autres régimes fiscaux sur la manière dont les plateformes numériques devraient être taxées, en particulier dans les secteurs de l'économie collaborative.

En ce qui concerne l'affaire **Uber BV c/ France** (Cour de justice de l'Union Européenne, 2017), nous allons en présenter les faits, la décision de justice et sa contribution à l'amélioration des défis liés à la fiscalité numérique. En ce qui concerne les faits de cette affaire, la France a introduit des règles obligeant Uber à se conformer aux lois locales sur le transport et à collecter la TVA sur les services de transport qu'elle fournissait via son application. Uber a constaté cette obligation en affirmant qu'elle était une plateforme technologique et non un prestataire de services de transport. Pour ce qui est de la décision de l'affaire, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a jugé qu'Uber n'était pas simplement une plateforme numérique mais bien un prestataire de services de transport et devrait être soumis aux lois régissant les services de transport y compris la TVA. La CJUE a conclu qu'Uber jouait un rôle actif dans l'organisation des services de transport. Ce qui impliquait une responsabilité fiscale plus directe. En ce qui concerne la contribution de cette affaire à l'amélioration des obstacles liés à la fiscalité numérique, cette décision a eu un impact significatif sur les plateformes numériques en général car elle a clarifié que les plateformes qui fournissent des services intégrés peuvent être considérées comme des prestataires directs de services soumis à la TVA. Cela a participé à définir les obligations de la TVA des plateformes numériques dans toute l'Union Européenne.

II- Un droit conventionnel fiscal perfectible

Malgré l'existence des normes mises en place pour encadrer les activités numériques à l'échelle internationale, des défis liés à la fiscalité numérique qui seront énumérés dans les prochains développements persistent (A). Afin de les surmonter, des solutions innovantes seront proposées pour rendre plus solide la législation fiscale internationale (B).

A- La persistance des défis liés à la fiscalité numérique

Trois obstacles fondamentaux posent des problèmes à la législation fiscale internationale actuelle : l'optimisation fiscale des entreprises numériques, le

déséquilibre entre les pays développés et sous-développés (1), l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales (2).

1- L'optimisation fiscale des entreprises numériques et le déséquilibre entre pays développés et sous-développés

Faire de l'optimisation fiscale veut dire « payer le moins d'impôts et taxes possibles »¹. Le problème central réside donc dans la capacité de ces entreprises à exploiter les failles du système fiscal international actuel. La plupart des systèmes fiscaux reposent sur des principes établis au XXe siècle, qui ne sont plus adaptés à une économie numérique basée sur des services immatériels, la collecte des données, et la localisation dématérialisée des activités numériques. Ainsi, une entreprise numérique peut opérer dans un pays sans y avoir de présence physique substantielle. Ce qui rend difficile l'application des règles fiscales traditionnelles basées sur la territorialité². Plusieurs techniques d'optimisation fiscale sont utilisées par les entreprises numériques. Il s'agit de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, des accords des prix de transfert et des sociétés écrans. L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) s'expliquent par le fait que les entreprises numériques déplacent artificiellement leurs profits vers des juridictions à faible taux d'imposition³ tout en minimisant les revenus déclarés dans les pays où elles exercent effectivement leurs activités. Cela peut être accompli grâce à la sous-évaluation des transferts internes entre filiales ou par le recours à des structures complexes de propriété intellectuelle. Autrement dit, l'érosion de la base d'imposition c'est la réduction des revenus imposables dans une juridiction donnée, réalisée par les pratiques de déductions excessives ou d'exploitation des lacunes des législations fiscales internationales. Tandis que le transfert de bénéfices se concentre sur le déplacement intentionnel des bénéfices entre les filiales d'une multinationale afin de profiter des régimes fiscaux avantageux. C'est une méthode clé pour éroder la base

¹ DESCAT Jean-Philippe, *L'optimisation fiscale pour les entreprises*, BOOKS ON DEMAND, 18 avril 2023, voir "résumé de l'ouvrage", 262 pages.

² MARPILLAT Camille, *La territorialité de l'impôt sur les sociétés dans l'économie numérique*, préface de RIVALLAND Jean-Claude, Edition Larcier, 7 mai 2018, 98 pages. Voir aussi LEROY Marc, « Les enjeux de la territorialité fiscale » in *Gestion et Management public*, Vol. 4, N°3, 2016, pp. 5-24.

³ CHAVAGNEUX Christian, PALAN Ronen P, *Les paradis fiscaux*, Édition La découverte, 12 janvier 2017, 128 pages. Bien que les auteurs vantent l'importance des paradis fiscaux pour la mondialisation économique et financière, il n'en demeure pas moins qu'ils les présentent comme le centre des pratiques d'évasion fiscale.

d'imposition. Un exemple commun pour expliquer l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices serait une entreprise multinationale qui facture des services ou transfère des actifs à des filiales situées dans des paradis fiscaux réduisant ainsi la base imposable dans les juridictions à haute fiscalité. L'entreprise Apple a transféré ses droits de propriété intellectuelle en Irlande en exploitant des taux d'imposition faibles. Cela a permis de réduire ses bénéfices imposables dans d'autres pays. Les accords des prix de transfert¹ quand à eux sont des ententes spécifiques entre des filiales d'une même entreprise multinationale visant à fixer les prix des transactions intragroupes. Ces dernières se caractérisent par des ventes, prêts, services ou redevances. Ces accords permettent de répartir les bénéfices au sein d'un groupe multinational. Quand ils sont manipulés, ils peuvent être utilisés pour le transfert artificiel des bénéfices. Un exemple d'accords de prix de transfert serait une filiale située dans un pays à faible fiscalité qui facture des services de gestion coûteux à une filiale située dans un pays à haute fiscalité réduisant artificiellement la base imposable. Les sociétés-écrans s'expliquent par le fait que des entreprises numériques créent souvent des entités juridiques dans des pays ayant une fiscalité favorable pour abriter leurs bénéfices même si ces entités n'ont aucune activité réelle dans ces juridictions. Elles sont souvent utilisées dans des stratégies d'optimisation fiscale agressive ou de fraude fiscale, notamment par des groupes internationaux, pour réduire leurs obligations fiscales dans des juridictions à forte imposition. Un exemple de sociétés-écrans s'expliquerait par le fait que Google utilisait une structure appelée le "Double Irish with a Dutch Sandwich". Cette stratégie impliquait le transfert des bénéfices à une société-écran en Irlande, puis aux Pays-Bas, avant de les envoyer dans une autre entité basée aux Bermudes. Cela permettait d'éviter une taxation élevée sur les bénéfices réalisés. Les actions entreprises par les organisations internationales telles que le plan d'action BEPS de l'OCDE, ont tenté de remédier à certaines de ces pratiques. Toutefois, malgré les progrès, de nombreuses failles subsistent, notamment en raison des différences dans l'application des mesures entre les Etats.

Le déséquilibre entre pays développés et sous-développés fait également partie des principaux défis de la fiscalité numérique qui persistent toujours. Les pays en développement se trouvent souvent désavantagés dans l'application des règles

¹ DOUVIER Pierre-Jean, GELIN Stéphane, GILBERT Bruno, LE BOULANGER Arnaud, *Prix de transfert*, Éditions Francis Lefebvre, 2e édition, 8 octobre 2010, 389 pages.

fiscales internationales pour des raisons suivantes : capacité administrative limitée, érosion des bases fiscales, difficultés d'imposer les services numériques. Les pays sous-développés ont une capacité administrative limitée dans la mesure où leurs administrations fiscales manquent souvent des ressources et de compétences techniques pour traquer et taxer efficacement les revenus numériques. Cela crée une opportunité pour les entreprises multinationales de profiter de ces faiblesses et d'échapper à l'impôt dans ces juridictions. L'érosion des bases fiscales dans les pays en développement s'explique par le fait qu'ils dépendent en grande partie des impôts sur les entreprises et voient leurs bases fiscales se réduire à mesure que les entreprises multinationales du numérique échappent à la taxation ou transfèrent leurs profits vers des pays tiers. Ce phénomène aggrave les inégalités économiques mondiales et prive ces pays des recettes fiscales essentielles pour financer leurs services publics. Les pays sous-développés ont aussi la difficulté d'imposer les services numériques car leurs régimes fiscaux ne sont pas adaptés¹ à la nouvelle économie numérique notamment pour taxer les services immatériels comme les services de streaming, les plateformes de commerce électronique ou les revenus publicitaires. L'absence de cadre juridique clair pour ces transactions complique la collecte des taxes dans les pays en développement. En conséquence, ces pays sont souvent perdants dans la course à la fiscalité numérique. Les multinationales peuvent exploiter leurs marchés sans contribuer de manière significative à leurs systèmes fiscaux . Ce qui réduit les ressources disponibles pour le développement économique et social.

2- L'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques

L'un des défis liés à la fiscalité numérique internationale qui persiste encore jusqu'à nos jours c'est l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques. En effet, le cadre fiscal international reste fragmenté avec des divergences importantes entre les législations fiscales nationales². Les règles fiscales actuelles sont largement fondées sur des conventions bilatérales qui ne prennent pas

¹ COLLET Martin, << La fiscalité de l'économie numérique : enjeu global, réponses locales?>> in *Revue Européenne de Droit*, N°2, 2021, pp. 148-,152.

² SHAVIRO Daniel N., *Régulariser la fiscalité internationale aux Etats-Unis*, 1ère édition, oxford university Press, 5 février 2014, 240 pages.

en compte la nature globale des entreprises numériques. Ces différences juridiques combinées aux conflits d'intérêts entre les Etats compliquent l'établissement d'un cadre harmonisé. Les conflits d'intérêts entre les Etats constituent l'une des raisons de l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales dans la mesure où les pays développés qui hébergent les sièges des entreprises numériques tendent à privilégier un cadre qui maintient leur avantage fiscal, tandis que les pays de marché souvent appelés pays en développement cherchent à obtenir une plus grande part des revenus générés par les entreprises opérant sur leur territoire. Ce désaccord bloque la progression vers une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques.

En dehors des conflits d'intérêts entre les Etats, il y a également les initiatives unilatérales¹ qui perturbent le besoin d'harmonisation mondiale des règles fiscales numériques. En effet, face à l'inaction au niveau multilatéral, plusieurs pays ont introduit des taxes sur les services numériques de manière unilatérale. Par exemple, la France a introduit une taxe sur les services numériques ciblant principalement les géants du numérique américains. De même, des pays comme l'Inde et le Royaume-Uni ont mis en place leurs propres régimes fiscaux numériques. Ces initiatives, bien que compréhensibles, peuvent perturber le commerce international et augmenter le risque de double imposition, car elles ne sont pas toujours compatibles avec les conventions fiscales existantes.

Les multinationales cherchent aussi constamment à s'adapter à ces nouveaux régimes fiscaux en trouvant des solutions de contournement. Par exemple, certaines entreprises modifient leurs modèles commerciaux pour éviter d'être classées dans les catégories imposables, tandis que d'autres continuent de délocaliser leurs bénéfices dans des juridictions plus favorables. Cela montre que la législation fiscale internationale, aussi sophistiquée que soit-elle, a du mal à suivre la rapidité de l'innovation dans le secteur numérique.

L'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques se justifie aussi par une fragmentation des instruments juridiques internationaux. En effet, les cadres actuels tels que les Modèles de Convention de l'OCDE ou des Nations Unies offrent des orientations divergentes. Cette divergence s'explique par deux grands

¹ Voir le rapport de l'OCDE intitulé "Tax Challenges Arising from Digitalisation Interim Report 2018".

points à savoir : le manque d'un cadre juridiquement contraignant et les conflits entre systèmes juridiques. Le premier s'explique par le fait que l'initiative des Piliers 1 et 2 de l'OCDE, bien que prometteuse, repose sur des accords politiques non contraignants. Cela entraîne des disparités dans leur mise en oeuvre car chaque Etat est libre d'adapter ces règles à son cadre interne. Le second s'explique par le fait que les pays en développement représentés par le G24 préfèrent des solutions basées sur une fiscalité source, tandis que les pays développés encouragent des approches favorisant la résidence. Ce clivage juridique empêche un consensus mondial.

L'absence d'un organisme de régulation fiscal mondial est aussi l'une des cause de l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques. En effet, l'OCDE joue un rôle dominant mais ses propositions sont souvent critiquées pour refléter les intérêts des pays développés. Les pays en développement réclament une gouvernance fiscale mondiale plus inclusive sous l'égide des Nations Unies . Cette division freine une harmonisation universelle. De plus, les règles fiscales numériques impliquent une renonciation partielle à la souveraineté fiscale¹, ce que beaucoup d'États refusent d'accepter.

L'absence d'une définition juridique universelle des activités numériques est également une cause de l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques. Elle se traduit par la manque de clarté juridique et une complexité des modèles économiques numériques. Le manque de clarté juridique s'explique par le fait que les législations nationales et internationales ne disposent pas d'une définition commune des activités numériques. Par exemple, les concepts de "revenus numériques", "utilisateurs actifs" ou encore "services numériques" varient d'une juridiction à une autre. Cette ambiguïté crée des conflits d'interprétation dans l'application des règles fiscales. La complexité des modèles économiques numériques s'explique par le fait que les plateformes numériques combinées par des services gratuits et payants rendent difficile l'identification de la valeur générée et de la localisation des profits imposables.

Les problèmes liés aux cryptomonnaies et actifs numériques encouragent également l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques. En effet, les

¹ MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, préface de BUISSON Jacques, LGDJ, 12 juillet 2005, 552 pages.

cryptomonnaies¹ et actifs numériques ne sont pas correctement intégrés dans les régimes fiscaux mondiaux. Ce qui permet une évasion fiscale massive. De plus, l'utilisation de la technologie blockchain rend difficile la localisation des transactions et la collecte des impôts associés.

Les oppositions des grandes puissances économiques freinent également l'idée d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques. En effet, ces grandes puissances économiques, comme les États-Unis, ont parfois bloqué ou retardé l'adoption des règles fiscales numériques globales, craignant qu'elles n'affectent leurs entreprises nationales comme Google et Amazon. De plus, certains pays considèrent les taxes numériques comme des barrières non tarifaires. Ce qui alimente les tensions commerciales et juridiques.

Une concurrence fiscale légitime serait également à l'origine de l'absence d'une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques dans la mesure où chaque pays adopte des régimes fiscaux attractifs pour attirer les multinationales numériques. En effet, chaque pays utilise sa stratégie fiscale pour attirer les investisseurs du numérique. Par exemple, l'Irlande, avec son faible taux d'imposition sur les sociétés, a attiré plusieurs géants numériques au détriment des autres États européens. Autrement dit pour plusieurs États, leur imposer une harmonisation mondiale des règles fiscales numériques serait un frein à leur développement économique.

En fin de compte, l'absence d'harmonisation mondiale des règles fiscales numérique est le résultat d'une combinaison de facteurs politiques, économiques, juridiques et administratifs. Malgré des avancées prometteuses comme les initiatives de l'OCDE, des obstacles importants résistent, notamment le manque de consensus politique, les conflits de souveraineté fiscale et les disparités économiques entre les États.

B- La proposition des réformes pour une législation fiscale internationale solide.

La fiscalité numérique continue de poser des défis considérables malgré la présence d'une législation fiscale internationale. Les entreprises multinationales exploitent les failles des systèmes fiscaux pour optimiser leur fiscalité, tandis que les pays en

¹ STEPHANO Pascal, *Investir dans les crypto-monnaies : Comment acheter, échanger et vendre en toute sécurité des devises numériques en découvrant la Blockchain, les NFT, les Atcoins et les crypto-monnaies émergentes*, Independently published, 7 février 2022, 141 pages.

développement restent marginalisés dans ce processus. En dépit de ces défis, des solutions novatrices et inclusives peuvent être envisagées pour améliorer le cadre fiscal international. Ces solutions doivent inclure une modernisation des concepts fiscaux (1) tels que l'établissement stable et la promotion d'une justice fiscale pour les pays en développement (2).

1- La modernisation des principes de base de la fiscalité internationale

Pour rendre la législation fiscale internationale solide dans le domaine du numérique, la modernisation des principes de base de la fiscalité internationale¹ est essentielle voire recommandable. Cette modernisation se matérialisera par deux grands points : un point pour repenser le concept d'établissement stable et un point pour une imposition basée sur la valeur créée. Repenser le concept d'établissement stable consiste à réviser le critère de présence physique et à adopter les critères non géographiques. La révision du critère de présence physique s'explique par le fait que l'un des premiers défis de la fiscalité numérique est la notion d'établissement stable qui reste liée à la présence physique. Une solution serait de moderniser ce concept en incluant une présence numérique significative telle que proposée par des universitaires comme Reuven Avi-Yonah dans ses travaux² sur la fiscalité des entreprises numériques. Cette modification permettrait aux États de taxer les bénéfices des entreprises numériques opérant sur leur territoire sans y avoir de présence physique directe. L'adoption des critères non géographiques s'explique par le fait que les critères d'imposition doivent s'éloigner de la notion de territorialité et inclure des indicateurs comme le nombre d'utilisateurs, le volume de données traitées, et les recettes générées localement.

L'imposition basée sur la valeur créée est une autre réforme ou solution qui caractérise la modernisation des principes de base de la fiscalité internationale dans le numérique. En effet, elle s'explique par la création d'un impôt axé sur la valeur des données. L'idée ici serait de considérer que les données collectées auprès des utilisateurs d'un pays donné participent à la création de valeur. Cette approche pourrait s'appuyer sur les recherches de Gabriel Zucman qui défend l'idée selon laquelle les profits doivent être

¹ CASTAGNÈDE Bernard, *Précis de la fiscalité internationale*, Presses Universitaires de France, 2e édition, 1er février 2006, 477 pages.

² AYI-YONAH Reuven, *Advanced Introduction to International Tax Law, second edition*, Edward Elgar publishing, 26 avril 2019, 192 pages.

imposés là où la valeur économique est réellement créée, y compris la valeur apportée par les utilisateurs des plateformes numériques. La taxation de la valeur des données collectées localement pourrait ainsi compenser les lacunes des systèmes fiscaux actuels.

2- La promotion d'une justice fiscale pour les pays en développement

La promotion d'une justice fiscale pour les pays en développement contribuerait également à rendre plus solide la législation fiscale internationale numérique. Elle se matérialisera sur deux grands points: un point pour la création des fonds de compensation pour les pays sous-développés et un point sur le renforcement des capacités techniques des administrations fiscales des pays en développement. La création de fonds de compensation pour ces pays s'expliquera par une redistribution des revenus fiscaux numériques. En effet, il est impératif d'envisager des mécanismes de redistribution des revenus fiscaux générés par les entreprises numériques en faveur des pays en développement. Joseph Stiglitz¹ plaide dans ses travaux sur l'économie mondiale pour une redistribution des richesses qui pourrait s'appliquer dans le domaine de la fiscalité numérique. Un fonds mondial de compensation pourrait ainsi être alimenté par une fraction des taxes perçues par les pays développés sur les activités numériques des multinationales.

Le renforcement des capacités techniques des administrations fiscales des pays en développement est une autre solution qui caractérise la promotion de la justice fiscale pour ces pays. Il s'expliquera par la mise en place des programmes de formation et d'assistance technique. En effet, les pays en développement doivent être équipés pour affronter les défis de la fiscalité numérique. L'organisation des Nations Unies, à travers ses initiatives comme le UN Tax Committee, pourrait jouer un rôle crucial en mettant en place des programmes de formation pour les fonctionnaires des pays en développement. Ces programmes permettraient d'assurer une gestion plus efficace des enjeux fiscaux spécifiques aux transactions numériques.

¹ STIGLITZ Joseph E., *Peuple, pouvoir et profits. Le capitalisme à l'heure de l'exaspération sociale*, Les liens qui libèrent, 25 septembre 2019, 416 pages.

Conclusion

En définitive, la législation fiscale internationale confrontée à l'émergence de l'économie numérique révèle des insuffisances structurelles qui appellent des réformes profondes. Les entreprises numériques, par leur capacité à générer des profits dans des juridictions où elles n'ont pas de présence physique significative, remettent en question les principes traditionnels de fiscalité basés sur la territorialité et la résidence. Malgré les avancées notables, telles que les travaux de l'OCDE sur l'imposition des multinationales numériques, le chemin vers un régime fiscal international adapté reste parsemé d'obstacles. Les divergences entre les États, les disparités de développement économique et la recherche d'un équilibre entre attractivité fiscale et souveraineté compliquent la mise en oeuvre des solutions globales. A l'avenir, il est essentiel d'instaurer une coopération multilatérale solide, tout en veillant à intégrer les spécificités des économies émergentes et en transition ou en développement. Une réforme fiscale internationale réussie devra conjuguer efficacité, équité et adaptabilité, afin de répondre aux défis actuels tout en anticipant ceux que posera l'évolution constante des technologies et des modèles économiques. La fiscalité numérique, bien régulée, pourrait ainsi devenir un levier de justice fiscale et de développement durable

