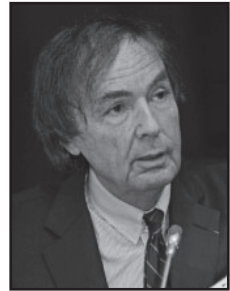


AVANT-PROPOS**FISCALITÉ, ÉCONOMIE NUMÉRIQUE
ET INTELLIGENCE ARTIFICIELLE****Michel Bouvier**

Professeur à l'Université Paris I
Panthéon-Sorbonne
Président de FONDAFIP

Chacun en est bien conscient, nous sommes en présence depuis quarante ans d'un immense processus de transition. D'une remise en question de nos modes de pensée. D'une remise en question de nos institutions. Et en particulier, d'une remise en question de nos systèmes fiscaux qui ont été conçus pour une époque désormais révolue. C'est à une «révolution silencieuse» que l'on a affaire et c'est à une transition vers un autre univers à laquelle nous sommes confrontés.

Nous sommes aux prises avec l'installation d'une civilisation nouvelle et nous devons en tenir compte dans nos réflexions sur la fiscalité. En effet, face à une société dont la complexité n'a cessé de progresser depuis une quarantaine d'années pour atteindre aujourd'hui des sommets, le désarroi des citoyens, comme des décideurs politiques, au regard de l'impôt est palpable un peu partout dans le monde. Les réponses apportées sont le plus souvent à court terme et prisonnières de techniques ou d'idéologies surannées; elles n'offrent, à des populations parfois désorientées, aucun projet de société au sein duquel pourrait s'inscrire un sens pour la fiscalité.

Or, dans les toutes prochaines années, la fiscalité et, par effet systémique, le secteur public et les pouvoirs politiques sont appelés à connaître des bouleversements sans précédent sous l'effet des phénomènes majeurs que sont certes le numérique et la mondialisation, mais aussi la métropolisation. En effet, c'est sur la base d'un développement du nouveau modèle d'entreprise, mais aussi de nouveaux modèles territoriaux, des métropoles portées par une intense poussée démographique et irriguées par l'intelligence artificielle, que se joue l'avenir de l'impôt et de l'État. Cette combinaison favorise l'auto-développement d'un nouveau modèle économique et politique en réseaux sans que quiconque, pour l'instant, soit en mesure d'en maîtriser le sens.

En fait, nous sommes à cheval sur deux modèles de société. Nous vivons le passage d'un ancien monde économique et politique organisé verticalement à un monde qui se structure en réseaux horizontaux. Non seulement des réseaux d'entreprises, mais également des réseaux de territoires, avec des métropoles dont la puissance économique et politique prend de plus en plus d'ampleur sous l'effet d'une urbanisation qui ne cesse de s'amplifier. Dans ce nouveau contexte, les réseaux interconnectés d'entreprises ont désormais comme points d'appui un archipel de métropoles internationales formant des nœuds d'échanges.

Là se construit un nouveau monde économique et politique et là pourrait bien s'inventer la fiscalité de demain. Les mutations institutionnelles sont du reste bien engagées. Et c'est au sein de cet immense réseau que se polarisent et produisent tous leurs effets sur les systèmes fiscaux la globalisation de l'économie et le numérique. En effet, cette réorganisation horizontale de l'espace local, national et international engendre une mutation de ces systèmes et l'apparition d'une valeur économique nouvelle.

Ainsi, les grandes métropoles constituent, conjointement avec l'irruption du nouveau « *business model* », et leur fer de lance, les hyper-multinationales du numérique, les prémices de la société à venir. L'État traditionnel est pris en tenaille entre ces deux immenses réseaux. C'est également une rupture entre deux univers ou, si l'on préfère, entre deux époques qui se dessine et, avec elle, apparaissent des enjeux d'une taille inédite pour la fiscalité, mais aussi au-delà, auxquels il s'avère urgent de répondre.

Le premier d'entre eux, le plus apparent aujourd'hui, le plus spectaculaire aussi, est une évasion fiscale internationale qui est source d'une érosion croissante des bases d'imposition des principaux impôts d'État.

Les projecteurs, on le sait, sont centrés sur l'évitement de l'impôt qui concerne des entreprises s'inscrivant complètement dans le champ du numérique, on veut dire les GAFAM¹ et les BATX². Là se situe en effet une menace sérieuse pour la fiscalité. La difficulté d'imposer ces entreprises est, on le sait, bien réelle. Les problèmes posés paraissent parfois inextricables tant s'y entremêlent des enjeux de niveaux très différents, juridiques certes mais aussi économiques et politiques.

Il faut rappeler ici qu'une fiscalité internationale a été élaborée au fil du temps. Celle-ci, loin de s'apparenter à une mosaïque harmonieusement dessinée mais plutôt à du « *patchwork* », semblait néanmoins relativement bien installée. Certes, son équilibre a toujours été instable mais il est aujourd'hui sérieusement menacé.

Il est nécessaire de se souvenir que, dès le début du siècle dernier, la présence, allant en s'accroissant, d'entreprises localisées au-delà des frontières nationales des États qui les ont vus naître a fait surgir des questions fiscales d'importance comme celle de la double imposition mais aussi de l'évitement de l'impôt. Cette évolution est à l'origine d'un cadre fiscal qui a été bâti au fur et à mesure des aménagements rendus nécessaires par le développement d'une économie de plus en plus concurrentielle. Un autre facteur a joué un rôle, il s'agit du développement d'États souverains dont la soutenabilité des finances a vite occupé une place essentielle, notamment en Europe à la sortie de la guerre de 1914-1918 du fait de la nécessaire reconstruction des pays.

Certes, ces aménagements n'ont jamais été simples à opérer, il n'est qu'à lire les propositions figurant dans les rapports des diverses commissions multilatérales instituées sous l'égide de la Société des Nations (« SDN ») au cours des années 1920 pour s'en convaincre.

Par exemple, en 1923, un rapport sur la double imposition et l'évasion fiscale fut produit par un comité Seligman, créé en 1921 et composé de quatre universitaires. Ce rapport constitua une étape importante dans le multilatéralisme fiscal et la construction d'un droit fiscal international. Le sujet sera repris par un nouveau comité mis en place en 1923 et composé en majorité de hauts fonctionnaires, qualifié de comité d'experts sur l'évasion fiscale et la double imposition. Néanmoins, pendant plus d'un demi-siècle, la logique du cadre général de l'économie et ses caractéristiques matérielles

¹ Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft.

² Baidu, Alibaba, Tencent, Xiaomi.

sont restées fondées sur des entreprises industrielles ou commerciales bien visibles utilisant le plus souvent des équipements lourds et occupant une main-d'œuvre importante, le tout baignant dans un environnement politique caractérisé par des États jaloux de leur souveraineté fiscale et globalement attachés à une conception libérale des échanges économiques.

C'est sur cette réalité que se construit et évolua un cadre d'imposition, législatif et administratif qui s'efforçait de concilier les intérêts des uns et des autres, du secteur public comme du secteur privé. Certes, les questions abordées à l'époque n'étaient déjà pas simples comme celles d'établissement stable, d'imposition au pays de la source ou à celui de la résidence, ou encore d'échanges de renseignements. Elles l'ont été de moins en moins au fur et à mesure de l'expansion de l'internationalisation de l'économie mais la logique de fond est restée relativement constante pendant environ un siècle. Si bien que pendant tout ce temps, il s'est agi d'adapter les législations à une double contrainte, celle de la globalisation des échanges et celle de la mobilisation de l'impôt afin de satisfaire à la soutenabilité des finances publiques.

C'est ainsi que des réponses furent données au phénomène allant croissant de double imposition et d'évasion fiscale internationale avec les conventions fiscales bilatérales et multilatérales. Ces réponses, qui furent apportées par la SDN, ont ensuite été relayées par l'Organisation des Nations Unies (ONU), l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») ou encore par l'Union européenne (« UE »). Elles ont pour point commun un mode de raisonnement qui est longtemps resté inscrit dans un registre finalement largement similaire à celui initialement retenu, autrement dit un cadre conceptuel quasiment inchangé. Ce n'est que dans la période récente qu'il a été clairement pris acte du nouveau modèle d'affaires qui s'est développé au sein d'une économie mondialisée et numérisée. Certes, deux modèles économiques coexistent encore et il est justifié d'en tenir compte, et l'OCDE en tient compte dans ses dernières propositions on le sait, mais il est toutefois urgent de déterminer un projet fiscal consensuel sans pour autant que ce projet soit limité à un simple bricolage de l'existant.

Or, la tentation a, jusqu'à une période récente, été grande de poursuivre en les aménageant des réponses déjà éprouvées, ce qui revenait à tenter d'adapter les dispositifs fiscaux traditionnels à une réalité économique qui ne leur correspondait plus qu'en partie.

Certes, il est toujours difficile de modifier les règles d'un système fiscal conçu dans un autre univers que celui d'aujourd'hui, qui de surcroît est

déterminé par des corporatismes, des égoïsmes de toutes sortes, publics et privés.

Néanmoins, les derniers travaux portant sur cette question font clairement apparaître une réelle prise en compte du cadre actuel dans lequel évolue l'impôt. Ainsi, l'OCDE a parfaitement identifié les conséquences de ce contexte sur le système fiscal international. Elle notait dans son rapport intérimaire sur la lutte contre l'érosion des bases d'imposition et les prix de transfert (« BEPS ») qu'« il est essentiel de bien comprendre les conséquences de la numérisation de l'économie sur la façon dont les entreprises exercent leurs activités et créent de la valeur pour s'assurer que le cadre fiscal répondra bien aux défis posés »³.

Et les mesures qu'elle a proposées sur la demande des ministres des Finances du G20 et dans le cadre du BEPS se présentent, on le sait, sous la forme d'un plan d'actions pour lequel il s'agit de « faire en sorte que les bénéfiques soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée »⁴.

Une soixantaine de pays⁵ ont initialement pris part à ce projet. Plus encore, fin janvier 2019, 134 pays représentant plus de 90 % de l'économie mondiale sont maintenant d'accord pour que soient étudiées et proposées d'ici fin 2020 des mesures permettant une taxation des multinationales. Ce qui fit dire à l'époque à Pascal Saint-Amans que « la communauté internationale a fait un pas significatif vers la résolution des défis fiscaux

³ OCDE (2018), *État des lieux des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - rapport intérimaire 2018 : Cadre inclusif sur le BEPS*, par. 11, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Éditions OCDE, Paris.

⁴ Note OCDE du 29 janvier 2019 : « La communauté internationale a accompli d'importants progrès sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. »

⁵ L'Afrique du Sud, l'Albanie, l'Allemagne, l'Arabie Saoudite, l'Argentine, l'Australie, l'Autriche, l'Azerbaïdjan, le Bangladesh, la Belgique, le Brésil, le Canada, le Chili, la Colombie, la Corée, le Costa Rica, la Croatie, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Fédération de Russie, la Finlande, la France, la Géorgie, la Grèce, la Hongrie, l'Inde, l'Indonésie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, la Jamaïque, le Japon, le Kenya, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, la Malaisie, le Maroc, le Mexique, le Nigeria, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, le Pérou, les Philippines, la Pologne, le Portugal, la République populaire de Chine, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, le Sénégal, Singapour, la Slovénie, la Suède, la Suisse, la Tunisie, la Turquie, le Vietnam.

soulevés par la numérisation de l'économie. [...] Les États se sont accordés pour examiner des solutions potentielles qui moderniseraient les principes fiscaux fondamentaux pour une économie du XXI^{ème} siècle ».

Mais, depuis, ce mouvement s'est accéléré. En effet, lors du G7 qui s'est tenu à Biarritz en août 2019, l'Allemagne, le Canada, les États-Unis, la France, l'Italie, le Japon et le Royaume-Uni ont confirmé cette direction en signifiant leur accord pour réformer la procédure d'imposition des sociétés et mettre en place un taux d'imposition minimal global. Il s'agirait ainsi, au-delà de la notion d'établissement stable, de taxer les entreprises « à forte composante numérique » dans un pays dit « de marché », là où sont les clients, lorsque le chiffre d'affaires qui y est réalisé est particulièrement important.

Les États du G20, lors de leur rencontre des 17 et 18 octobre 2019, ont, on le sait, confirmé cette direction. Il reste au comité des affaires fiscales de l'OCDE de proposer des solutions consensuelles.

De son côté, la Commission européenne est favorable à une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Il s'agirait de mettre en place sur l'espace européen une assiette commune aux entreprises concernant le calcul de leurs résultats puis de répartir les bénéfices entre les États et de les taxer dans chacun d'entre eux au taux qui est le leur. Le Parlement européen a approuvé ce dispositif par un vote du 15 mars 2018, mais il reste inapplicable du fait du principe d'unanimité des États qui s'applique aux questions fiscales ainsi, d'ailleurs, qu'à celles de politique étrangère.

En mars 2018, la Commission européenne a aussi présenté un projet de taxe GAFA sur les services numériques qui consistait à imposer le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises les plus importantes au taux de 3 %. Le projet a été repoussé par le Conseil des ministres de l'économie des 28 États membres.

Mais, d'ores et déjà, sans attendre une démarche commune concrète, des États comme la France, l'Espagne, le Royaume-Uni, le Chili, la Corée du Sud, la Malaisie ont introduit ou vont introduire une taxation des GAFAM. Ces décisions ont toutefois été prises avant l'annonce faite par l'OCDE dans sa note du 23 janvier 2019⁶.

⁶ OCDE, « Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », Note politique telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019.

En fin de compte, il est ainsi bien admis aujourd'hui que le développement du numérique et de la mondialisation qui sont indissociables engendrent un nouveau modèle économique. Cette alliance est source, selon l'expression de Laure-Alice Bouvier, d'une a-territorialisation⁷ qui se substitue ou se surajoute à la classique déterritorialisation. C'est à elle que sont confrontées des administrations fiscales encore sédentaires et un droit fiscal qui semble parfois pétrifié et encore largement figé dans le XX^e siècle.

En d'autres termes, ce ne sont pas les formes les plus visibles et parfois spectaculaires des délocalisations de la matière imposable de certaines entreprises et de riches contribuables qui sont les plus cruciales.

En effet, l'essentiel est dans un processus de disparition des bases d'imposition moins visible et bien plus redoutable qui tend à s'étendre à l'ensemble des activités entrepreneuriales. Cette a-territorialisation nourrit une forme inédite d'évasion fiscale qui épouse cependant les dispositifs les plus classiques d'évitement de l'impôt mais en en décuplant les effets.

Ainsi, au sein de la société contemporaine, les citoyens, les acteurs économiques, politiques ou administratifs et plus largement les États vivent des cultures différentes, des temps différents, des espaces différents, des normes fiscales différentes. Seul les relie le développement d'une intelligence artificielle qui en irrigue à grande allure les moindres recoins et en détermine les craintes et les espoirs, le mode de fonctionnement et le devenir.

Et cette situation, cet univers très contrasté, porte en germe le passage vers une civilisation nouvelle dans laquelle la place de la fiscalité n'apparaît pas à l'évidence. Il s'agit par conséquent d'une question d'ordre politique dont la réponse ne peut se limiter à des propositions techniques comme on a par exemple voulu le croire, ou fait mine de le croire, en 1923 lors de la création du comité d'experts sur l'évasion fiscale et la double imposition déjà cité.

Si la tendance actuelle vers une érosion des bases d'imposition devait se poursuivre, autrement dit si des réponses suffisamment efficaces n'étaient pas rapidement proposées par les institutions internationales, il en résulterait à coup sûr des prises de position désordonnées de la part des États, source

⁷ Laure-Alice BOUVIER, « Souveraineté de l'État et déterritorialisation/a-territorialisation de l'impôt : le cas de la France », (2019), vol. 39, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 117-133.

d'une incapacité à parer la menace qui pèse sur la fiscalité. L'affaire est en réalité bien plus grave qu'elle n'en a l'air et ses conséquences, notamment en termes d'injustice fiscale ou de concurrence déloyale, renvoient plus que jamais à une question de fond, celle de la fonction et de la légitimité de l'impôt ou plus encore de son sens. Chacun en a l'intuition sinon la certitude, il est urgent de dépasser les corporatismes de toutes sortes, il y va de l'avenir de la démocratie et du bien-être des populations.

La majeure partie des prélèvements obligatoires qualifiés de modernes, dont l'impôt sur les sociétés, a été inventée en fonction d'un modèle économique enraciné dans le développement industriel. Il faudrait d'ores et déjà en reconsidérer le bien-fondé et la pertinence dans un monde irrigué par le digital. Ainsi, hormis la nécessité de dégager des règles pour endiguer l'évasion fiscale et taxer les grands du Web, comme celles proposées ou à venir par l'OCDE ou l'UE, il est crucial de s'interroger également sur l'impôt du XXI^e siècle, et ce, hors de cadres de pensée propres au contexte du XIX^e et du XX^e siècles.

C'est du futur de la fiscalité d'un point de vue sociétal dont il faut aussi se préoccuper et en premier lieu de la place qui doit être la sienne dans le système institutionnel. D'autant plus que tout aujourd'hui semble indiquer que le passage vers une société à État minimum, voire sans État, fait partie des futurs possibles. L'univers des internautes est un univers du marché qui se passe volontiers du politique et dans lequel l'évasion fiscale internationale est la conséquence logique d'un modèle économique qui s'auto-construit en l'absence d'un cadre juridique et administratif qui lui serait adapté. Finalement, une société nouvelle s'auto-institue qui porte en germe une civilisation dans laquelle l'État n'a pas nécessairement sa place.

Il est vrai qu'il est encore difficile de percevoir nettement les conséquences de ces évolutions qui se fondent imperceptiblement dans les méandres d'une intelligence artificielle dont les producteurs sont disséminés sur la planète. Cette direction est amplifiée par un modèle économique qui se construit au dehors du champ politique traditionnel et qui est porteur, on l'a dit, d'une société sans État, voire contre l'État, à la fois virtuelle, mais aussi bien réelle, qui tranche avec la société traditionnelle. Elle lui est parallèle tout en la pénétrant. Elle remet fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs et politiques habituels. Elle les menace directement et en fait apparaître la faiblesse et la fragilité. Elle porte en germe, de ce fait, le passage vers une civilisation dans laquelle le pouvoir politique se transforme.

En fait, c'est tout l'univers fiscal traditionnel qui est déséquilibré et qui en retour déséquilibre son environnement politique. Les décideurs politiques et les experts sont face à des questions qui ne se posaient pas jusqu'alors, qui sont de plus en plus complexes et qu'ils ne peuvent pas régler au coup par coup.

Il est de première urgence de donner un nouveau sens à l'impôt. Il est indispensable de nous interroger sur l'avenir de sa légitimité, voire sa pérennité et, par conséquent, sur le futur de la chose publique, de nos institutions, de notre démocratie. C'est pourquoi, au risque de surprendre, ce qui est finalement en jeu c'est, sinon de réinventer le politique, au moins d'identifier la menace qui pèse sur lui à travers celle qui pèse sur la fiscalité.

Merci de citer cet article comme suit :

Michel BOUVIER, « Avant-propos : Fiscalité, économie numérique et intelligence artificielle », (2020), vol. 40, n° 2 *Revue de planification fiscale et financière* 189-198.

