

L'impôt, entre justice et globalisation

Marcel Gérard
Université catholique de Louvain¹

Résumé

Nous souhaitons tous un impôt juste. Mais dans cette quête nous sommes confrontés à la globalisation et notamment à son aspect mobilité : certains acteurs et certaines activités, plus mobiles que d'autres, échappent à l'impôt. Que faire ? Deux pistes s'offrent à notre réflexion : modifier l'arbitrage entre recherche de l'équité et de l'efficacité et élargissement de la souveraineté fiscale des états via l'échange d'information par-delà les frontières. Notre monde est aussi caractérisé par une superposition des niveaux de pouvoirs – région et fédéral en Belgique, états membres et Union européenne voire Océ et G20 en Europe et au-delà : quel impôt attribuer à quel niveau de pouvoir dans ce cas, en particulier si on veut se laisser guider par le principe de la subsidiarité.

Mots clés : fiscalité, justice, globalisation, mobilité, équité, efficacité, subsidiarité

JEL :

1. Introduction

L'objectif de cet article est de proposer un cadre pour réfléchir sur l'impôt, sachant qu'on le veut "juste" mais aussi qu'on évolue dans un monde marqué par la globalisation. Dans ce monde-là, certains acteurs sont plus mobiles, internationalement ou entre régions, que d'autres ; certaines bases imposables sont également plus mobiles que d'autres. Mais par contre la souveraineté des états est immobile, rattachée à un territoire (et encore...) sauf si des accords internationaux viennent élargir cette aire de souveraineté.

Ce monde est aussi caractérisé par l'existence de différents niveaux de pouvoir. Dès lors, quel impôt maintenir au niveau local, comme celui de la région Wallonne ou Bruxelloise ? Et quel impôt « monter » au niveau fédéral, européen ?

Le focus de l'article est sur l'impôt des personnes physiques (IPP) mais on peut sans peine répéter l'exercice pour d'autres prélèvements obligatoires : cotisations de sécurité sociale, TVA, taxes sur la consommation énergétique, fiscalité verte, imposition des produits de l'économie numérique,

¹ Mons et Louvain-la-Neuve, adresse postale : Place des Doyens 1, bte L2.01.03, B-1348-Louvain-la-Neuve; courriel : marcel.gerard@uclouvain.be; ce texte se base sur deux exposés présentés respectivement à Justice et Paix et à la Semaine sociale du MOC durant les premiers mois de 2014.

proposition de l'économiste français Piketty d'imposition du capital², prélèvements spécifiques sur les transactions financières, les passagers aériens ou encore les sms...

L'article se compose de deux grandes sections³. La première met en évidence que la recherche d'un impôt juste se heurte aujourd'hui au défi de la globalisation et en particulier de son aspect mobilité ; dans ce contexte elle montre que deux pistes notamment s'ouvrent à la réflexion du designer fiscal, modifier l'arbitrage entre recherche de l'équité et de l'efficacité inhérent à tout système fiscal et élargissement de la souveraineté fiscale des états via l'échange d'information par-delà les frontières.

La seconde part d'un constat : notre monde est aussi caractérisé par une superposition des niveaux de pouvoirs – région et fédéral en Belgique, états membres et Union européenne voire Ocdé ou G20 en Europe et au-delà. La question est alors de savoir quel impôt attribuer à quel niveau de pouvoir dans ce cas, en particulier si on veut se laisser guider par le principe de la subsidiarité.

2. Entre justice et globalisation, quel impôt ?

L'impôt est indissociable de l'état et du financement des biens et des services publics. Cela apparaît déjà dans le débat entre le peuple d'Israël et le Juge Samuel, arbitré par Yahvé, que rapporte la Bible en 1 Samuel, 8.

Les anciens d'Israël allèrent voir Samuel et lui demandèrent de leur désigner un roi afin qu'ils soient comme chez les autres peuples. Mécontent, Samuel pria le Seigneur qui répondit : « Accepte mais dis-leurs les droits du roi: il prendra parmi vos fils des soldats pour conduire ses chars de guerre, et d'autres pour labourer ses champs et rentrer ses moissons ; il prendra vos filles comme parfumeuses, cuisinières ou boulangères, prélèvera dix pour cent sur les produits de vos champs et de vos vignes, et une bête sur dix dans vos troupeaux. » On connaît la suite, les Israélites maintinrent leur désir d'un roi et Yahvé finit par leur céder optant donc par là même pour un état et des impôts.

Cela nous laisse sur le constat que l'impôt est d'abord une des faces de l'état : si on désire un état et ses prestations – qui ont certes évolué au cours des trois millénaires qui nous séparent de Samuel – on doit accepter de le financer ; l'impôt et les prestations de l'état sont donc bien indissociables et désirer les secondes implique de vouloir les premières.

Au fil du temps, les peuples se sont approprié la décision en matière de dépenses publiques et simultanément la décision en matière de design de l'impôt. C'est ainsi qu'est apparu le souhait que l'impôt soit « juste », que sa charge soit répartie de manière équitable entre les acteurs sociaux, voire qu'il soit un instrument d'une répartition plus juste des revenus ou des richesses. Ce désir d'un impôt juste est cependant confronté aujourd'hui à un immense défi : la globalisation, dont une caractéristique première est la mobilité de certains acteurs et de certaines activités au travers des frontières entre les territoires souverains, qui permet à ces acteurs et activités d'échapper à l'impôt.

L'enjeu est aujourd'hui de dessiner un impôt juste dans un monde marqué par la mobilité. Cette dernière ne doit pas être chargée de tous les péchés du monde : elle témoigne de la liberté d'aller et

² L'économiste Thomas Piketty (2013) propose un impôt mondial progressif sur le capital pour lutter contre la croissance exponentielle des inégalités

³ La première section est construite au départ de l'approche de la taxation et des finances publiques suggérée par Musgrave (1959) ; la seconde se fonde aussi sur Oates (1972, 2005) et sur Pelkmans (2006).

de venir, elle crée une émulation entre acteurs qui stimule l'efficacité ...mais ses abus sont criants et leurs conséquences souvent néfastes pour les moins nantis d'aujourd'hui et des générations futures.

Dès lors, qu'est-ce qu'un impôt juste ? Comment la quête d'un impôt juste est-elle perturbée par la mobilité au travers des frontières ? Que faire face à cette situation : redessiner l'arbitrage entre cette recherche de justice et les effets de la mobilité transfrontalière ...ou organiser un échange d'information systématique à l'échelle mondiale ? Telles sont les trois questions que nous nous posons dans la suite de cette section.

Qu'est-ce qu'un impôt juste ?

On se rallie généralement à la vision ci-après d'un impôt juste. Un impôt juste est un impôt qui fait contribuer de manière égale des contribuables semblables, par exemple des contribuables de même capacité contributive, et qui fait contribuer davantage des contribuables plus dotés dans la caractéristique qui soutient leur similitude, par exemple des contribuables de capacité contributive plus élevée.

Dans cette définition nous avons pris la capacité contributive comme exemple de critère de similitude. Quoique largement répandu, ce critère, qui suggère que chacun contribue au financement de l'état en fonction de ses moyens, n'est pas l'unique ; en particulier il s'oppose au critère du bénéfice qui propose que chacun contribue au financement de l'état en fonction de ce qu'il en retire.

D'emblée deux questions apparaissent : qui est le contribuable ? Et comment mesurer sa capacité contributive ?

Qui est le contribuable ?

En matière d'impôt des personnes physiques (IPP), le contribuable est-il la famille ou l'individu ? Répondre l'individu implique de taxer séparément tout individu, voire de ne pas tenir compte des personnes qu'il peut avoir à sa charge. Opter pour la famille ouvre la voie à l'imposition sur le montant cumulé des revenus des époux – la situation dénoncée de « taxe sur le mariage »⁴ –, mais aussi au quotient conjugal allemand et au quotient familial français. Le débat entre ces options, en son temps, a fait rage en Belgique, opposant cathos et laïques avant de se terminer sur un armistice appliquant à chacun le régime le plus favorable.

Ce temps est heureusement révolu mais la réflexion d'alors sur la « taxe sur le mariage » a fait place à une non-réflexion sur la neutralité de l'impôt par rapport à la situation des partenaires d'un couple ou par rapport à la vision que chacun peut avoir de la notion de famille. La question ne peut être évitée : comment l'impôt se positionne-t-il par rapport à l'évolution des mœurs et des formes d'organisation de la sphère privée ?

Mais la question de « qui est le contribuable » est sans doute d'une actualité plus brûlante en matière d'impôt des sociétés (ISoc). Est-ce l'entité juridique ou la réalité économique qui définit le contribuable ?

⁴ Supposons deux personnes A et B disposant respectivement d'un revenu avant impôt de 700 et 300 ; supposons que le taux moyen d'imposition est de 20% pour un revenu entre 0 et 300, et de 40% au-delà de 300. A et B vivant séparément payent respectivement 280 et 60 d'impôt, 340 au total. S'ils se marient ils payent 40% de 1.000 soit 400 ; la « taxe sur le mariage » est de 60.

Chez nous c'est l'entité juridique : la société belge ou l'établissement belge de la société étrangère. Mais nous devenons un cas d'arrière-garde. De nombreux pays en effet pratiquent la consolidation des entités économiques situées dans le même pays, admettant de ce fait la compensation des pertes entre les entités qui forment cette réalité de groupe. D'autres pays encore pratiquent la consolidation européenne ou mondiale ; ainsi l'Italie impose-t-elle l'assiette fiscale consolidée du groupe et donne-t-elle un crédit en Italie pour l'impôt prélevé à l'étranger. L'Union européenne a un projet de directive organisant le calcul d'une assiette commune consolidée à l'impôt des sociétés (ACCIS) et sa répartition entre les états membres concernés selon une formule préétablie⁵.

Comment mesurer la capacité contributive ?

Le critère le plus communément avancé pour mesurer la capacité contributive est celui du revenu global. On entend par là l'ensemble des revenus du contribuable que ces revenus soient de source interne ou étrangère, qu'ils proviennent du capital humain, le travail, ou du capital mobilier ou immobilier, ou encore qu'ils soient qualifiés de divers, ou qu'ils soient destinés à financer la consommation ou l'épargne⁶.

Notre pays a adopté cette vue entre 1964 à 1983. Le secret bancaire et la proximité des frontières luxembourgeoises et néerlandaises rendaient toutefois cette position plus théorique que pratique⁷. Les autorités belges l'ont abandonnée un beau jour de l'été 1983 en décrétant le précompte mobilier libératoire : la mobilité de l'épargne des Belges a eu raison d'un système fiscal recherchant la justice, en tout cas voulant fonctionner en référence à l'imposition du revenu global.

Clairement la quête d'un impôt juste est ici perturbée par la mobilité de l'épargne au travers des frontières.

Comment la quête d'un impôt juste est-elle perturbée par la mobilité au travers des frontières ?

La globalisation de notre planète, et de manière plus marquée la création de l'Union européenne, en entraînant ou permettant davantage de circulation entre les pays, a rendu certains acteurs et certaines activités plus mobiles que d'autres, leur permettant d'échapper de manière plus ou moins importante, à l'impôt dans leur état de résidence ou d'origine. Ainsi en est-il de l'épargne, des travailleurs hautement qualifiés, des bases imposables des entreprises, voire de leurs activités de production, des plus légères aux plus lourdes⁸.

A l'inverse le financement des états et de leurs prestations repose davantage sur les captifs de ces états : revenu et consommation des travailleurs, en particulier des travailleurs peu qualifiés, pour qui le coût d'un déménagement pour échapper à l'impôt est trop onéreux⁹.

⁵ La littérature sur le sujet est abondante ; voir par exemple El Bakkali et Gérard (2012).

⁶ Cette vision de la base imposable a été mise en avant par Haig (1921) et Simons (1938) et adoptée par de nombreux pays après la seconde guerre mondiale ; elle constitue aujourd'hui encore la référence d'une base imposable équitable que les accords internationaux visent à rendre capturable.

⁷ Ces deux pays ne communiquaient pas d'information aux autorités belges sur les contribuables belges (sauf situations spécifiques) et ces derniers trouvaient dans les monnaies de ces pays un substitut non risqué au franc belge.

⁸ Voir les études de l'OCDE dans le cadre du projet « Base Erosion and Profit Shifting », en abrégé BEPS.

⁹ A la suite des travaux de Borjas (1987) il est coutume de dire que l'émigration est choisie si le flux actualisé de revenus nets qu'elle permet d'espérer excède la somme des revenus nets espérés en l'absence d'émigration augmentée du coût de cette dernière. Compte tenu des volumes de revenus en cause le coût de l'émigration

L'histoire ci-dessous illustre bien les perturbations évoquées. Imaginons que, mû par le désir de faire contribuer davantage les revenus du capital au financement de l'état, ce dernier décide une hausse substantielle du précompte mobilier libératoire. Apparemment on devrait se réjouir d'une mesure qui va dans le sens d'une fiscalité plus juste. Mais cette hausse peut détourner l'épargne des Belges de se placer en Belgique et la mener davantage à se réfugier sous des cieux discrets. Cette fuite des capitaux est de nature à raréfier l'épargne disponible en Belgique, et donc de compliquer et de renchérir le financement par emprunt du principal débiteur d'intérêts, l'état. Ce dernier va devoir chercher des ressources nouvelles et il les trouvera notamment auprès des contribuables immobiliers, les travailleurs peu qualifiés. Voilà une mesure qui, typiquement, visait à une répartition plus juste des prélèvements fiscaux, et qui se conclut par une augmentation des prélèvements sur les contribuables les moins nantis.

Cette histoire montre que le débiteur final d'une taxe n'est pas son débiteur juridique initial mais le contribuable captif et immobile en bout de ligne ...malheur aux immobiliers, ils ne peuvent échapper à l'impôt !

Mais ce destin n'est heureusement pas fatal ; c'est ce que nous pouvons voir dans la suite.

Que faire : redessiner l'arbitrage entre justice et concurrence ou organiser l'échange d'information à l'échelle mondiale ?

Face à ces possibilités nouvelles pour les acteurs et activités économiques d'échapper au financement des biens et services publics, et donc pour ces acteurs d'être imposés sur l'ensemble de leurs revenus au taux et selon la progressivité décidée par le gouvernement et le parlement de leur pays de résidence, les états ont réagi de deux manières.

Revoir l'arbitrage entre justice et concurrence

Ces états ont d'abord réagi, et réagissent encore, de manière non-coopérative, abaissant les taux de taxation pour freiner la fuite des bases imposables ou pour attirer les bases des voisins. Outre le passage au précompte mobilier libératoire en 1983, on évoquera chez nous, plus récemment, l'abattement de 80 pour cent des revenus de brevets accordé aux sociétés ; nous avons imité les Néerlandais ; les Luxembourgeois nous ont suivis et ensuite les Britanniques. Dans ces deux cas, l'arbitrage entre l'équité et l'efficacité, autrement dit entre la recherche de la justice et la quête des bienfaits de la concurrence – ou l'abdication devant ses exigences – a été modifiée.

Ainsi, dans la même ligne que notre passage au précompte mobilier libératoire, on citera encore la boîte 3 du système néerlandais, la taxation duale nordique avec sa déclinaison particulière au Danemark. Dans tous les cas, le contribuable bénéficie d'une moindre taxation de ses revenus mobiliers que de ses revenus professionnels ; à l'exception du Danemark ces revenus mobiliers subissent un taux d'imposition forfaitaire, par exemple 25 pour cent en Belgique. Le Danemark a maintenu un taux progressif sur les revenus du capital mais sa progressivité est moindre¹⁰.

d'un travailleur qualifié excède sans doute celle d'un moins qualifié ; cependant parmi les plus qualifiés il peut y avoir, par exemple, des médecins pour qui la constitution d'une patientèle prend du temps et nécessite de la proximité.

¹⁰ Sur le système néerlandais voir notamment Brys (2006) ; sur la taxation duale voir Sorensen (1994, 2005).

Rendre possible l'imposition du revenu global

Alternativement – et plus récemment – ces états, ou certains d'entre eux, ont pris l'option de jouer de manière coopérative en se donnant les moyens d'imposer le revenu global de leurs contribuables. Pour ce faire ils ont organisé ou se préparent à organiser un échange systématique d'information sur les revenus mobiliers par-delà les frontières.

Traditionnellement, la déclaration des revenus mobiliers obtenus à l'étranger ne pouvait que résulter d'un comportement spontané du contribuable (hormis les cas de devoirs d'enquête transfrontalière qui nécessitaient une procédure spécifique) ; on imagine volontiers en effet qu'un tel comportement spontané était rare ou limité aux contribuables faisant preuve d'une morale fiscale élevée¹¹. A l'inverse on a pu mettre en avant que le rapport des revenus est plus efficace lorsqu'il est effectué par un tiers tel que l'employeur ou la banque¹².

De ce côté-ci de l'Océan atlantique, après bien des déboires, un échange d'information systématique et automatique entre les autorités fiscales des états membres de l'Union européenne a été mis en place au début des années 2000¹³. Malheureusement cet échange d'information est limité aux revenus perçus sous la forme d'intérêts et quelques revenus assimilables. Les instances européennes travaillent depuis plusieurs années déjà à l'extension du champ d'application de cette directive notamment aux dividendes et aux produits d'assurance. On comprend aisément qu'à défaut de pareille extension, la portée de la directive est limitée.

Du côté américain du même océan, des accords ont été passés entre les autorités fiscales des Etats-Unis et les banques du monde entier aux termes desquels ces dernières renseignaient les autorités américaines notamment sur l'identité des contribuables américains auxquels elles payaient des revenus de source américaine. Les banques ne participant pas à cet échange d'information, et donc refusant le statut de Qualified Intermediary (QI) étaient pénalisées. Le défaut de ce système était de ne pas atteindre les revenus qu'un citoyen américain percevait à l'étranger par l'intermédiaire, par exemple, d'une société locale – pensons à la bande dessinée Largo Winch où les actions du groupe W sont détenues par une société au Lichtenstein –. La transformation du système QI en FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) remédie à ce défaut : les banques adhérentes doivent informer le fisc américain non seulement des revenus recueillis par des contribuables américains, mais aussi par des sociétés non américaines dont des actionnaires sont américains – la société de Largo Winch au Lichtenstein n'échappe plus à l'impôt américain. Par ailleurs, en 2012 les Etats-Unis ont proposé aux principaux états européens, qui ont accepté et ont été suivis par d'autres dont la Belgique, d'entrer dans le jeu et de les rejoindre dans un vaste mécanisme d'échange d'informations¹⁴.

Ce que nous appellerons la Fatca coopérative semble aujourd'hui devoir être le pilier principal d'une nouvelle architecture de la fiscalité mondiale en matière d'imposition des revenus de l'épargne. On peut se réjouir, et on doit même, du souffle de transparence qu'elle véhicule. Mais on peut s'inquiéter de la qualité de l'information, au-delà de son formalisme, que diffuseront les petits pays dont la traditionnelle discrétion est la première source de revenus, des rapports de force que les

¹¹ La référence économique de base sur la fraude fiscale est Allingham-Sandmo (1972). Sur la morale fiscale, voir Alm-Torgler (2006).

¹² Voir l'expérience rapportée par Kleven et al. (2011).

¹³ Directive dite « Epargne » du Conseil de l'Union européenne (2003).

¹⁴ Voir U.S. Treasury Department (2012), U.S. Internal Revenue Service (2012).

initiatives du G20 peuvent porter, de la transmission d'information à des gouvernements non démocratiques...

3. Entre justice et globalisation, quel impôt pour quel niveau de pouvoir ?

Tant notre pays que l'Europe comprennent différents niveaux de pouvoirs. Dans ce contexte, quel impôt attribuer à quel niveau de pouvoir ? C'est la question que nous abordons dans cette section. Nous fondant sur Pelkmans (2006) nous nous proposons de traiter cette question en nous basant sur le principe de subsidiarité cher à la construction européenne. Pour rappel, le principe de subsidiarité commande de maintenir ou de placer une compétence au niveau le plus décentralisé possible et de ne la "monter" au niveau supérieur que si elle peut être exercée plus efficacement à ce niveau.

Le test suggéré par Pelkmans se décline en trois étapes.

Faire en commun ?

Supposons que tant l'IPP que l'ISoc sont des compétences a priori attribuées au niveau inférieur. Qu'est-ce qui pourrait justifier de les monter au niveau supérieur ? Deux arguments sont candidats. Un troisième va dans l'autre sens.

Le premier argument se nomme internalisation des effets externes. Chacune des entités du niveau inférieur pourrait céder à la tentation d'abaisser son taux d'imposition – ou de réduire la base imposable correspondante – de manière à attirer davantage d'entreprises ou de familles sur son territoire. Ce faisant elle cherche son strict intérêt propre et ne se préoccupe pas de l'effet négatif que sa politique peut avoir sur le bien-être des autres entités ; on se trouve dans une situation de concurrence fiscale. Cet effet négatif ne se manifestera dans les faits que si les entreprises et les familles déménagent en réponse aux incitations fiscales. On peut penser que les ménages sont relativement peu mobiles – la mobilité impose un coût non seulement de déménagement mais aussi d'adaptation à un nouvel environnement social, linguistique, culturel...¹⁵ – alors que les entreprises le sont davantage. La recherche de l'efficacité justifie alors davantage de monter la compétence ISoc que la compétence IPP : monter la première évitera en effet des effets externes négatifs ; la compétence ISoc relevant du niveau supérieur tiendra compte des effets sur toutes les entités de niveau inférieur, internalisant de la sorte ces externalités.

Le deuxième argument est l'exploitation de rendements d'échelle. N'avoir qu'une seule administration fiscale peut permettre un contrôle des déclarations et une collecte des impôts plus efficace, en particulier si des contribuables recueillent des revenus dans plusieurs entités ou si la recherche de l'efficacité appelle des investissements d'autant plus rentables qu'ils sont utilisés pour gérer plus de contribuables. On imagine volontiers que ce raisonnement pousse à monter l'impôt des sociétés plutôt que celui des personnes physiques.

Un troisième argument est pertinent qui, lui, pousse à garder une compétence au niveau inférieur : le respect des préférences locales. On peut imaginer en effet qu'une entité soit attachée à des particularités législatives spécifiques ou à une culture propre en matière de contrôle ou de perception de l'impôt.

¹⁵ Cf. pour la Belgique, Gérard-Jayet-Paty (2010).

Peser ces trois arguments peut éclairer la décision politique en la matière. Dans le cas sous revue, on peut aboutir à la recommandation de faire de l'impôt des sociétés un impôt fédéral ou européen mais de conserver (ou de situer) l'impôt des personnes physiques comme source de financement des régions ou des états membres. Cela n'interdit cependant pas des montées partielles de la compétence IPP, par exemple gérer centralement l'échange d'information sur les revenus de l'épargne transfrontalière.

Comment faire en commun ?

Si l'ISoc devient une compétence gérée de manière centralisée au niveau fédéral belge ou au niveau de l'Union européenne, comment organiser cette centralisation.

Revenons au principe de subsidiarité. La manière de faire qui garde la décision au plus près possible du niveau local est l'intergouvernementalité – en Belgique on pourrait dire l'interrégionalité – : les affaires communes sont gérées par les ministres compétents des entités inférieures réunis régulièrement en conseil. Si ce type d'arrangement institutionnel n'est pas crédible ou n'est pas tenable dans le temps, par exemple parce qu'il nécessite un niveau élevé de confiance entre les partenaires, alors on est justifié de lui préférer un organisme centralisé tel qu'une agence spécialisée, une commission, une autorité fédérale avec un gouvernement, un parlement ...où les minorités sont protégées, et une cour de justice.

Que faire en commun ?

Si la décision est prise de confier l'impôt des sociétés à une autorité centrale, que va faire cette autorité ? On peut lui confier d'établir les règles du jeu c'est-à-dire de gérer les normes, ici le code fiscal – un code fiscal fédéral belge comme il y a un code fiscal fédéral au Canada et aux Etats-Unis, un code fiscal européen pour les multinationales ou une directive en ce sens – ; cela peut être suffisant pour éviter les externalités négatives imposées à une entité par une autre.

Mais on peut aussi confier à cette autorité centrale la mission de percevoir les impôts prélevés à son niveau et de contrôler le bon acquittement par les contribuables de leurs devoirs fiscaux.

4. Conclusion

Cet article n'avait d'autre ambition que de proposer un cadre de référence pour une réflexion sur la fiscalité. Cette fiscalité, il est légitime de la vouloir juste. Cette volonté appelle que l'on mette un contenu à cette notion de justice, qu'on lui donne chair, d'où la première question que nous nous sommes posée : qu'est-ce qu'un impôt juste ? Mais cette volonté implique aussi qu'on affronte avec réalisme le défi de la globalisation et de la mobilité qu'elle permet à des niveaux divers, à différents acteurs sociaux comme à différentes activités. Et voilà notre deuxième question : comment la quête d'un impôt juste est-elle perturbée par la mobilité au travers des frontières ? Elle nous permet de mettre en évidence ce qui est à nos yeux la leçon essentielle de ce texte, à savoir que le débiteur final d'une taxe n'est pas son débiteur juridique initial mais le contribuable captif et immobile en bout de ligne, et de crier : malheur aux immobiles, ils ne peuvent échapper à l'impôt !

Heureusement, ajoutons-nous, ce destin n'est pas fatal. En effet, si, face à ce défi de la mobilité, de nombreux pays ont modifié leur arbitrage entre équité et efficacité de l'impôt, la tendance aujourd'hui est d'organiser un échange d'information à grande échelle qui permette notamment aux

contribuables et bases imposables mobiles de ne plus échapper à l'impôt ; autrement dit, qui permette d'élargir l'aire géographique de souveraineté des états. Cet élément, qu'il ne faut cependant ni surestimer ni regarder de manière excessivement naïve, constitue sans doute un pilier nouveau du système fiscal international.

Enfin la mobilité transfrontalière dans un monde où plusieurs niveaux de pouvoirs coexistent nous interpelle aussi quant à l'adéquation d'un impôt avec un niveau de pouvoir ; en ce domaine nous faisons écho au test de subsidiarité proposé par Pelkmans (2006).

Références

- Allingham, M. and A. Sandmo, 1972, "Income tax evasion. A theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J. et B. Torgler, 2006, "Culture differences and tax morale in the United States and in Europe", *Journal of Economic Psychology*, 27, pp. 224-246.
- Borjas, G., 1987, "Self-selection and the earnings of immigrants", *American Economic Review*, 77(4), pp. 531-53.
- Brys, B., 2006, « The box system in the Netherlands: an alternative? », *Reflète et Perspectives de la vie économique*, 65 (3), pp. 39-52.
- Conseil de l'Union européenne, 2003, "Directive du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts", Directive du Conseil 2003/48/CE, 3 Juin 2003, *Journal Officiel de l'Union européenne*, 26 Juin 2003.
- El Bakkali, M. et M. Gérard, 2012, « L'imposition des entreprises multinationales en Europe: de la taxation séparée au modèle ACCIS », *Service Public Fédéral Finances – Belgique, Bulletin de Documentation*, 72 (4) , 4ème trimestre 2012, pp. 35-66.
- Gérard, M., 2009, « Le principe de subsidiarité, outil pour redessiner la Belgique ? », Rapport de la Commission "Subsidiarity and the new Belgian federalism" au 18ème Congrès des économistes belges de langue française, Cifop, Novembre, pp. 508-529.
- Gérard, M. and L. Granelli, 2013, "From the EU Savings Directive to the US FATCA, Taxing Cross Border Savings Income", *IRES*, UCL, Louvain-la-Neuve, dp 2013-7.
- Gérard, M., H. Jayet and S. Paty, 2010, "Tax interactions among Belgian municipalities: do interregional differences matter?", *Regional Sciences and Urban Economics*, 40, pp. 336-342.
- Haig, R., 1921, *The Federal Income Tax*, Columbia University Press, New York.
- Kleven, H., M. Knudsen, C., Kreiner, S., Pedersen et E. Saez, 2011, "Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark", *Econometrica* 79(3), 651-692.
- Musgrave, R., 1959, *The Theory of Public Finance*, Mc Graw Hill, New York.
- Oates, W., 1972, *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace and Jovanovich, New York.
- Oates, W., 2005, « Toward a Second-generation Theory of Fiscal Federalism », *International Tax and Public Finance*, 12, pp. 349-373.
- OECD, 2013, *Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

Pelkmans, J., 2006, "Testing For Subsidiarity", *Bruges European Economic Policy Briefings*, BEEP briefing 13, College of Europe, Bruges

Piketty, T., 2013, *Le Capital au XXIème siècle*, collection « Les Livres du nouveau monde », Le Seuil, Paris.

Simons, H., 1938, *Personal Income Tax*, University of Chicago Press, Chicago.

Sorensen, P., 1994, « From the global income tax to the dual income tax - Recent tax reforms in the Nordic countries », *International Tax and Public Finance*, 1 (1), pp. 57-79.

Sorensen, P., 2005, « Dual income taxation: why and how? », *FinanzArchiv*, 61 (4), pp.559-586.

U.S. Treasury Department, 2012, Joint Statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain, and the United Kingdom regarding an Intergovernmental Approach to Improving International Tax Compliance and Implementing FATCA", [http://www.treasury.gov/press-center/pressreleases/documents/020712 Treasury IRS FATCA Joint Statement.pdf](http://www.treasury.gov/press-center/pressreleases/documents/020712_Treasury_IRS_FATCA_Joint_Statement.pdf).

U.S. Internal Revenue Service (2012), \Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)", [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)).