LA SOLIDARITE

SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES

PARIS, SEANCE DU 7 JUIN 2019

RAPPORT ALLEMAND
(REPONSES AU QUESTIONNAIRE N°4 PAR LE PROFESSEUR LAMPERT)

L'INTRODUCTION DE CHARGES FISCALES COMME MOYEN DE FINANCEMENT DE POLITIQUES SOCIALES OU DE PROTECTION

On peut dire que les impôts reposent, entre autres, sur le principe de solidarité car tous les citoyens sont appelés à participer selon leurs moyens au financement des services publics. La fiscalité peut soit être considérée comme un outil récurrent de solidarité1, soit comme un outil plus ciblé apportant une réponse à une crise spécifique2 ou finançant des politiques sociales ou de protection plus larges ou adressées à des collectifs concrets (i.e. personnes défavorisées, collectifs minoritaires).

1.1 Quels sont les principes sur lesquels le système fiscal est basé dans votre pays ? Existent-ils des références spécifiques à la solidarité comme principe primordial et inspirateur du système fiscal ? Dans quelle mesure le reste des principes généraux du droit fiscal reposent sur la solidarité ?

Deux aspects particulièrement remarquables de la politique fiscale et financière allemande constituent une expression systématique de la solidarité. L'un concerne l'imposition des contribuables, l'autre la répartition des recettes fiscales entre les différentes autorités locales (gouvernements fédéraux et régionaux et municipalités).

Tout d'abord, il y a l'obligation de taxer en fonction de la capacité économique individuelle des citoyens. Chacun doit contribuer au budget de l'État en fonction de ses possibilités individuelles. Il est donc inhérent à ce système que les plus faibles économiquement n'ont pas à payer d'impôt sur le revenu ou à en payer moins et peuvent même bénéficier d'avantages sociaux qui sont financés par les cotisations fiscales plus élevées des personnes économiquement plus fortes. Ceci est renforcé par un taux d'imposition progressif, qui est plus élevé à mesure que le revenu du contribuable augmente. Le

minimum vital annuel d'un contribuable (actuellement 9.408 €) est exonéré de toute imposition. Le revenu imposable allant au-delà est imposé avec un taux en constante augmentation, jusqu'à ce que, à partir d'un revenu imposable de 57.052 €, chaque € supplémentaire soit taxé à un taux de 42 %. À partir de 270.501 € de revenu imposable, chaque € supplémentaire est imposé à 45 %.

Les aspects de redistribution qui y sont associés servent également à mettre en œuvre le principe de l'État-providence. L'impôt allemand sur les sociétés, en revanche, ne prévoit pas un taux d'imposition progressif, mais impose tous les bénéfices à un taux d'imposition linéaire de 15 % (plus une taxe professionnelle d'environ 15 %). Le principe net objectif et subjectif représente la marque essentielle du principe de rendement. Le principe net stipule que le revenu du contribuable doit être réduit des dépenses associées à la source de revenu et que seule la différence est incluse dans l'assiette fiscale et donc imposée. Le principe net subjectif est utilisé pour tenir compte de la situation personnelle pour l'imposition, il s'agit en particulier des dépenses que le contribuable doit engager.

Les recettes fiscales servent à garantir la sécurité intérieure, à réaliser des infrastructures et créer un appareil éducatif opérationnel et, enfin et surtout, à accorder des prestations sociales aux chômeurs, aux malades ou aux personnes handicapées.

Non seulement au niveau de l'imposition des citoyens, mais aussi au niveau de la répartition des recettes fiscales par l'État, il existe ce qu'on appelle la péréquation financière des Länder exprimant la solidarité. L'État allemand est basé sur le système du fédéralisme et se compose du gouvernement fédéral et des 16 Länder, chacun d'eux ayant son propre budget à partir duquel il exécute les tâches attribuées par la constitution. De par nature, certains Länder sont économiquement plus efficaces que les autres, de sorte que le système de péréquation financière des Länder a été ancré dans l'article 107 de la Loi fondamentale en vertu du droit constitutionnel (la forme la plus précise est fournie par la Loi sur la péréquation financière). En conséquence, les Länder financièrement plus forts versent des milliards aux Länder les plus faibles à la fin de chaque année, si nécessaire, afin de compenser les différences de solidité financière entre les Länder. Les ressources financières totales du Bund (gouvernement fédéral) et des Länder sont les suivantes :

1. Premièrement, le total des recettes fiscales est réparti entre les deux niveaux d'État — le gouvernement fédéral et les Länder dans leur ensemble — et une allocation supplémentaire de recettes aux municipalités (répartition verticale).
2. Ensuite, les recettes fiscales de la totalité des Länder sont ensuite réparties entre les différents Länder (répartition horizontale).
3. Dans une troisième étape, un équilibrage est effectué entre les Länder financièrement faibles et ceux financièrement forts (compensation financière entre les Länder).
4. En outre, les Länder peu performants reçoivent des fonds supplémentaires du gouvernement fédéral (allocations fédérales complémentaires). D'une part, il s'agit d'affecter ces fonds à la couverture des difficultés restantes dans les différents Länder ; d'autre part, à partir de 2020,

elles pourront également être accordées aux Länder dont les municipalités sont particulièrement faibles sur le plan fiscal (ce que l'on appelle les attributions de compétences municipales).

Afin de se faire une idée de l'ampleur de la péréquation financière des Länder, les données de 2018 sont indiquées à titre d'exemple : Au total, 11,45 milliards d'euros ont été redistribués. Seuls quatre des 16 Länder sont ce qu'on appelle des donateurs, à savoir la Bavière avec 6,7 milliards, le Bade-Wurtemberg avec 3,1 milliards, la Hesse avec 1,6 milliard et Hambourg avec 83 millions €. La capitale fédérale, Berlin, est de loin la principale bénéficiaire de cette compensation, avec 4,4 milliards d'euros.

La péréquation financière des Länder est donc un accord de solidarité constitutionnelle entre les autorités régionales et locales. Les pactes de solidarité I et II méritent explicitement d'être mentionnés dans ce contexte. Il s'agit de dotations fédérales aux nouveaux Länder qui s'ajoutent à la péréquation financière habituelle des Länder. Les nouveaux Länder ont eu besoin de fonds considérables pour leurs investissements afin de se rapprocher structurellement et économiquement des anciens Länder. Après le Pacte de solidarité I, qui devait initialement s'appliquer de 1995 à 2004, il a été prolongé par le Pacte de solidarité II, qui expire à la fin de 2019.

1.2 Est-ce qu'il y a dans votre pays un impôt/charge fiscal(e) spécifiquement créé(e)sur la base de la solidarité ? A-t-il/elle été introduit(e) comme réponse à une crise ou en vue de financer des politiques sociales déterminées ? Dans le cas d'une réponse positive, quelle est ou a été la réponse sociale à l'adoption de ce type de mesures ?

En Allemagne, la surtaxe de solidarité existe depuis juillet 1991 en tant que charge fiscale créée sur la base de la solidarité. La surtaxe de solidarité est perçue en complément de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés. Depuis 1998, elle s'élève à 5,5 % (contre 7,5 % auparavant) de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La surtaxe de solidarité (SolZ) a trouvé sa justification initiale dans le financement de la 1ère guerre du Golfe, dont l'Allemagne avait assumé les coûts à hauteur de 16,9 milliards de DM. Ces coûts devaient être couverts par la taxe de solidarité. Outre le financement de la guerre du Golfe, l'exposé des motifs faisait également référence à des charges supplémentaires dans les nouveaux Länder lors de la réunification. La durée de la SolZ était initialement limitée à un an seulement et devait expirer automatiquement le 30 juin 1992, mais elle a été réintroduite le 1er janvier 1995, cette fois sans limite de temps. La cause et la justification de la réintroduction sans limite de temps jusqu'à ce jour n'étaient alors que le financement des coûts de l'unification allemande. À l'époque, cette justification était acceptée par la population, car la société était consciente que l'intégration des nouveaux Länder serait une affaire coûteuse. Plus le temps de la réunification s'éloigne, plus le soutien dans la société a progressivement diminué.

Dans le débat politique actuel, la surtaxe de solidarité fait l'objet de critiques croissantes. En conséquence, il n'est plus nécessaire de percevoir cette surtaxe de solidarité, puisque la reconstruction de l'Est est achevée et que l'État enregistre de toute façon un excédent budgétaire. Comme argument valable, ces voix affirment que le Pacte de solidarité II, qui est explicitement destiné à la reconstruction de l'Est, expirera également à la fin de 2019. Contrairement au pacte de solidarité, les recettes de la surtaxe de solidarité ne sont pas affectées et peuvent donc également être utilisées par le gouvernement fédéral pour d'autres investissements. Le gouvernement fédéral lui-même déclare maintenant que la SolZ n'est pas seulement destinée aux nouveaux Länder, mais aussi à l'extension de l'infrastructure sur l'ensemble du territoire fédéral. La SolZ continue donc d'être justifiée. Pour des raisons politiques, la surtaxe de solidarité a ainsi été transformée pour passer d'un prélèvement supplémentaire nécessaire à la reconstruction à l'Est à une subvention générale aux infrastructures. Le gouvernement fédéral actuel prévoit d'abolir la surtaxe de solidarité pour 90 % des contribuables à compter de 2021. Seuls les contribuables des classes de revenus les plus élevées continueront de payer la SolZ. Cependant, sur ce modèle, il existe un désaccord au sein du gouvernement. Par exemple, la CDU/CSU a récemment demandé l'abolition complète de la SolZ. Des propositions législatives concrètes doivent être soumises au Bundestag (parlement) d'ici la fin de l'année.

1.3 Est-ce que la question du genre est prise en considération par votre système fiscal ? Existent-ils des mesures précises introduites à cet égard ?

Il n'existe pas de réglementation fiscale genrée en Allemagne. Il y a un peu plus d'une décennie, des politiciens isolés ont introduit la proposition dans le débat public pour améliorer la situation de l'emploi des femmes en réduisant leur impôt sur le revenu. Cela devait inciter davantage les femmes à accepter un emploi et/ou les entreprises à embaucher des femmes en raison de la baisse des salaires bruts. L'égalité des droits devait ainsi être renforcée. Toutefois, les propositions n'ont jamais été étudiées plus avant au Parlement. En tout état de cause, il existe de sérieux doutes quant à la compatibilité d'une telle loi avec les principes d'égalité de l'article 3 de la Loi fondamentale et l'interdiction de la discrimination en droit de l'Union (applicable ici ?). De plus, on considère que l'introduction d'un tel règlement établirait plutôt l'inégalité de traitement des femmes.

Au lieu de cela, le débat sur le renforcement des incitations à l'emploi des femmes sera abordé sous l'angle de ce que l'on appelle la scission du conjoint, c'est-à-dire l'expression de l'obligation de protéger le mariage consacré à l'article 6 alinéa 1 de la Loi fondamentale. Le fractionnement entraîne un avantage progressif pour les époux, qui se justifie par le fait que les biens accumulés durant le mariage moyen sont répartis équitablement (donc aussi dans la péréquation des gains en droit civil) et l'avantage progressif tient donc compte de la capacité économique réelle des époux et conduit à une imposition appropriée. La régulation fonctionne comme suit : Le revenu des conjoints est additionné

puis divisé par deux. Pour la valeur déterminée, l'impôt est déterminé avec le tarif en vigueur et ensuite le montant est doublé. Grâce à la progressivité de l'impôt sur le revenu en Allemagne, il est possible d'obtenir des avantages progressifs pour les conjoints dans un grand nombre de cas. Plus l'écart de revenu entre les conjoints est élevé, plus l'avantage de progression est important. Cette disposition est souvent qualifiée d'obsolète et est particulièrement critiquée pour ses fausses incitations. Par exemple, les femmes mariées hésitent souvent à entrer dans le monde du travail, car le travail serait moins lucratif en raison de la réduction des avantages de la progression.

MESURES NATIONALES ET INTERNATIONALES AYANT COMME BUT LA PROTECTION DE LA SOLIDARITÉ A TRAVERS DE LA FISCALITÉ

Si nous prenons comme point de départ que les impôts sont un outil de solidarité, les pratiques qui favorisent l'évasion fiscale ou la fraude représentent une attaque directe à un des objectifs essentiels de la fiscalité. Au niveau de la fiscalité internationale, nous assistons au cours des dernières années à un changement radical du paradigme qui suppose une reformulation des principes qui régissent cette matière.

En effet, au début du XXème siècle, l'objectif qui a inspiré le développement des principes de fiscalité internationale a été la promotion des échanges commerciaux entre les pays, ce qui a abouti à établir comme principe fiscal plus significatif la suppression de la double imposition. L'évolution des échanges commerciaux jointe au développement des communications et surtout la digitalisation et la globalisation de l'économie ont mis en évidence que les outils fiscaux créés sont devenus des instruments qui favorisent la non-imposition et entraînent des difficultés importantes pour le recouvrement des impôts dans la plupart des pays, mais avec des conséquences plus graves pour les pays en voie de développement. Ce fait a entrainé la croissance des inégalités entre les pays développés et ceux en voie de développement et, par conséquent, a érodé la solidarité au niveau international.

Au vu de cette situation, des organismes supranationaux, comme l'OCDE et l'IMF, ainsi que les gouvernements à travers de l'UE et le G20, ont initié un processus de redéfinition des règles et principes de la fiscalité internationale, connu comme Project BEPS. Sans entrer dans les détails du projet, qui pourrait faire l'objet d'un séminaire à lui seul, il faut mentionner que le but de celui-ci est l'élimination des pratiques, jusqu'à présent légales, qui favorisaient la réduction des bénéfices imposables et leur délocalisation vers des pays de moindre imposition, avec la conséquente réduction du recouvrement des impôts. On peut dire qu'il y a actuellement une confluence générale tendant à la transparence et au rétablissement de la croyance que le paiement des impôts par chaque citoyen est une manière de contribuer à une société, un monde plus juste, solidaire et durable.

2.1.1 Dans votre pays, existe-t-il des règles pour éviter la fraude et l'évasion fiscale ? Pourriez-vous identifier les plus significatives ?

La norme générale sur les abus du **§ 42 alinéa 1 phrase 1 AO** formule la demande à l'État de reconnaître les contournements des lois fiscales, dans la mesure où ils sont fondés sur un abus des possibilités de structuration du droit au sens du § 42 alinéa 2 AO, et de les justifier dans des cas individuels avec les conséquences juridiques prévues au § 42 alinéa 1 phrase 3 AO. Si le fait du § 42 alinéa 1 phrase 1 AO est réalisé, ce ne sont pas les circonstances effectivement réalisées de l'imposition qui servent de base, mais la créance fiscale se produit conformément au § 42 alinéa 1 phrase 3 AO comme si elle s'était produite dans le cas d'une disposition juridique appropriée aux opérations économiques.

En raison de l'application relativement restreinte du § 42 AO par les tribunaux fiscaux, le législateur a tendance à tenter de combler les lacunes fiscales réelles ou présumées au moyen de normes spéciales sur les abus dans les différentes lois fiscales :

- Le § 50d alinéa 3 EStG (loi sur l'impôt sur le revenu) et § 50j EStG doivent éviter l'utilisation injustifiée des avantages contractuels. En vertu du **§ 50d alinéa 3 EStG,** le contribuable se voit exceptionnellement refuser le remboursement de l'impôt retenu à la source conformément au § 50a EStG ainsi que l'exonération préalable du précompte mobilier s'il remplit les conditions de remboursement ou d'exonération uniquement en faisant appel à une société étrangère sans fonction. Le but principal de l'interconnexion d'une telle société étrangère est d'obtenir un avantage au titre de la CDI (appelé treaty ou rule shopping) ou un avantage de la directive mère/filiale de l'UE (appelée directive shopping) qui ne peut être obtenu autrement. **Le § 50j EStG** est destiné à contrecarrer le cum/cum treaty shopping. Il s'agit des cas où le bénéficiaire d'un dividende provenant d'Allemagne obtient un taux de retenue à la source de la CDI moins élevé au moyen d'un « arrangement artificiel » auquel il n'y aurait pas eu droit autrement.
- Le **§ 50g alinéa 4 EStG** permet aux autorités fiscales de refuser l'exonération de la retenue à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées de différents États membres de l'UE conformément au § 50g, alinéa 1 EStG si l'une des principales raisons de la transaction est une réduction fiscale ou un abus.
- Le **§ 15b EStG** interdit la compensation des pertes et la déduction des pertes du revenu commercial causées par un modèle de report d'impôt. Le législateur veut ainsi mettre fin à la promotion de modèles d'économies d'impôt économiquement douteux, qui ne sont utilisés que par les contribuables à revenus élevés pour réduire leur charge fiscale.
- En ce qui concerne les accords avec des investisseurs privés, le **§ 20 alinéa 1 N° 7 EStG** contient une disposition fourre-tout qui inclut les revenus provenant d'autres créances en capital de chaque type dans les revenus provenant des immobilisations, afin de limiter les accords par des innovations

financières, grâce auxquelles les revenus d'intérêts réellement imposables sont conçus comme des augmentations de valeur non imposables.

- La barrière des intérêts prévue aux **§§ 4h EStG, 8a KStG** et la barrière des licences prévue au **§ 4j EStG** servent à garantir le substrat fiscal national. Alors que la barrière des intérêts vise à lutter contre le financement excessif des capitaux d'emprunt et vise en particulier à empêcher les groupes d'entreprises à transférer à l'étranger les bénéfices générés en Allemagne par le financement transfrontalier des capitaux d'emprunt internes au groupe, la barrière des licences réglemente une interdiction partielle de la déduction des paiements de licence entre sociétés multinationales lorsque les bénéfices des paiements de licence sont transférés vers des États ayant une réglementation spéciale (boîtes dites de licence, boîtes de brevets ou boîtes de propriété intellectuelle).
- Les dispositions de l'imposition additionnelle réglée dans les **§§ 7 et suivants AStG** lutte contre le contournement de l'impôt national (« évasion fiscale ») en empêchant les contribuables non soumis à des restrictions de transférer leurs revenus étrangers à une société ayant une capacité fiscale qui a son siège social dans un pays à faible imposition et qui n'est pas imposable en Allemagne, bénéficiant ainsi d'avantages fiscaux.
- Le **§ 18 alinéa 3 UmwStG** vise à empêcher que la fermeture ou la vente d'une société soumise à la taxe professionnelle, ne soit compromise par le fait que son entreprise n'est vendue ou abandonnée qu'après la transformation en société de personnes ou en personne physique et que le bénéfice de la fermeture ou de la vente est ainsi retiré conformément aux principes généraux de la taxe professionnelle.
- Les dispositions des **§ 3 alinéa 1 N° 2-4** et **§ 7 alinéa 1 N° 2-7 ErbStG** ont pour but d'empêcher le contournement des éléments imposables sur les successions de l'acquisition pour cause de décès au § 3 alinéa 1 N° 1 EStG ainsi que la donation entre personnes vivantes au § 7 alinéa 1 N° 1 EStG et de combler ainsi de possibles déficits fiscaux de succession.
- Afin d'éviter des fraudes fiscales, les **§§ 1 alinéa 1 N° 5-7, alinéa 2, alinéa 3, 6 alinéa 4 et § 7 alinéa 3 GrEStG** soumettent des impositions économiquement comparables à la vente de terrains pour les droits de mutation immobiliers.
- L'assiette minimale de la TVA prévue au **§ 10 alinéa 5 UStG** sert également à éviter la fraude fiscale, étant donné que les services qui y sont énumérés sont souvent fournis à des taux de rémunération déraisonnablement bas et que, en vertu du droit applicable auparavant, seule la rémunération effectivement versée était soumise à la TVA.

2.1.2 Au-delà des règles anti-fraude, est-ce que votre pays a aussi introduit des mesures pour éviter l'érosion des assiettes d'imposition ou la délocalisation des bénéfices soit dans le plan des revenus locaux soit au niveau des échanges internationaux ? (i.e. inefficacité des schémas hybrides, doubles amortissements)

- Les mesures visant à empêcher la réduction des bénéfices et le transfert des bénéfices ont été initialement mises en œuvre en Allemagne avec la « loi sur la mise en œuvre des modifications apportées à la directive sur les aides publiques de l'UE et d'autres mesures contre la réduction et le transfert des bénéfices » du 20 décembre 2016 sur la base des exigences du projet BEPS (« Base Erosion and Profit Shifting ») et la directive européenne sur les aides publiques. D'une part, il s'agit de l'échange automatique d'informations par le biais du Tax Ruling. Dans ce cas, les États s'engagent de manière contraignante envers les entreprises quant à la manière dont certaines questions fiscales doivent être traitées. D'autre part, un « Country-by-Country-Reporting » uniforme a été mis en place. Cela oblige les sociétés à préparer et à déclarer aux autorités fiscales des rapports spécifiques à chaque pays.
- Les restrictions relatives aux intérêts et aux licences déjà décrites aux §§ 4h EStG, 8a KStG et § 4j EStG ainsi que l'imposition supplémentaire conformément aux §§ 7 et suivants AStG luttent contre la fraude par transfert de bénéfices de la créance fiscale nationale.
- Enfin, le § 1 AStG s'oppose également à la délocalisation des bénéfices en corrigeant les prix de transfert des relations internes de fournitures et de services au sein de groupes actifs au niveau international qui utilisent les différents niveaux d'imposition de l'État, c'est-à-dire des prix de transfert optimisés sur le plan fiscal, sur la base d'un principe de concurrence normale.

2.1.3 Votre pays fait-il partie du MLI (« Multilateral Instrument ») développé et promu par l'OCDE dans le but d'introduire les mesures BEPS dans le réseau des Conventions de double imposition ? Dans le cas d'une réponse positive, merci d'identifier les positions adoptées sur les questions relatives aux mesures anti-abus.

Tous les pays de l'OCDE et du G20 ainsi que les pays en développement et émergents ont adhéré au projet BEPS. En tant que membre de l'OCDE et du G20, l'Allemagne fait donc également partie de l'instrument multilatéral.
Le gouvernement allemand a fortement soutenu le projet BEPS dès le début. L'Allemagne s'est engagée à faire en sorte que cette question soit discutée au plus haut niveau politique ; en outre, des experts du gouvernement fédéral ont suivi de près les travaux techniques. L'Allemagne ne se livre pas à une concurrence fiscale déloyale et dispose déjà d'une réglementation relativement solide pour prévenir les régimes fiscaux agressifs. Il est donc dans l'intérêt de l'Allemagne que d'autres États suppriment leurs échappatoires fiscales et ne puissent plus être utilisés comme destinations pour des arrangements fiscaux indésirables afin de créer des conditions de concurrence équitables au niveau international et d'éviter des désavantages pour la place économique allemande.

2.1.4 Existe-il dans votre pays des obligations d'information destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines et, par conséquent, lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ?

Est-ce que votre législation fiscale prévoit des pénalisations ou des régimes moins favorables pour les opérations réalisées avec des anciennement nommés paradis fiscaux, c'est-à-dire, avec de territoires non- collaboratifs ?

En Allemagne, il n'est généralement pas interdit de faire des affaires avec ce qu'on appelle des paradis fiscaux. En Allemagne, l'échange automatique d'informations, le registre de transparence et la loi dite « loi Panama » luttent contre la dissimulation des transactions et des biens (hérités).

Dans un premier temps, l'Allemagne pratique, avec 49 autres états et régions, un **échange automatique des données financières dans le domaine fiscal.** C'est la première fois que des données complètes sur les comptes des étrangers auprès de leurs banques sont échangées avec leur pays d'origine. À l'avenir, les banques nationales communiqueront automatiquement à leurs autorités compétentes les comptes des étrangers et les données financières connexes. Les autorités fiscales allemandes recevront également des informations sur les contribuables qui ont investi de l'argent à l'étranger.

La réglementation relative au **registre de transparence** oblige toutes les entités juridiques à collecter et à rendre accessibles les informations sur le bénéficiaire effectif qui se trouve derrière elles.

Avec l'adoption de la loi contre l'évasion fiscale (dite « **loi Panama** ») en réponse aux Panama-Papers, l'Allemagne a enfin, entre autres, renforcé les faits de la fraude fiscale (§ 370 AO), créé de nouveaux pouvoirs d'investigation pour les autorités fiscales par la levée du secret bancaire fiscal, créé des obligations de déclaration supplémentaires pour les contribuables et étendu les obligations de déclaration pour les institutions financières soumises à des pénalités en ce qui concerne les modèles d'épargne fiscale, afin de rendre plus difficile aux contribuables nationaux la fraude fiscale par le biais des sociétés domiciliées à l'étranger (entreprises boîtes aux lettres).

2.1.5 Est-ce que les régimes de la bonne gouvernance sociétaire existant dans votre pays prévoient des dispositions spécifiques en matière fiscale ? La notion de responsabilité sociale sociétaire inclut-elle aussi la notion d'une bonne exécution des obligations légales en matière fiscale ?

En Allemagne, les principes de Corporate-Governance ont été fixés dans le Code allemand de gouvernement d'entreprise (Corporate Governance Kodex), qui est divisé en sept parties : Préambule, actionnaires et Assemblée Générale, coopération entre le Directoire et le Conseil de Surveillance, directoire, Conseil de Surveillance, transparence, comptabilité et audit. Par conséquent, ceci n'inclut pas les règlements fiscaux.

L'expression de responsabilité sociale des entreprises (Corporate Social Responsability — RSE) n'inclut pas le respect des obligations fiscales légales. Le terme recouvre plutôt les aspects sociaux, écologiques et économiques tels que ceux qui sont énoncés dans les documents de référence

internationalement reconnus sur la responsabilité des entreprises. Cependant, le débat naissant sur les activités d'évasion fiscale des sociétés (inter) nationales a suscité de telles irritations que le public s'attend à ce que les sociétés assument volontairement une part « juste » des recettes fiscales des pays dans lesquels elles exercent leurs activités afin d'éviter de porter atteinte à leur réputation.

2.1.6 Votre pays a-t-il développé des régimes collaboratifs entre les contribuables et l'administration fiscale ? Utilise-t-on la notion de « contribuable certifié » dans le sens d'un contribuable qui, de par l'analyse de l'historique de ses relations avec l'administration fiscale, est considéré comme un contribuable diligent ?

En Allemagne, il existe non seulement des formes de coopération non contraignantes et contraignantes entre les contribuables et les autorités fiscales, mais aussi une coopération sous la forme de contrôles des entreprises.

Formes non contraignantes de coopération

Concernant les formes non contraignantes de coopération, il faut faire la différence entre le renseignement non contraignant conformément au § 89 alinéa 1 AO et le rendez-vous d'entretien dans la procédure d'objection conformément au § 364a alinéa 1 phrase 1 AO. Pour le traitement fiscal d'une situation, les services fiscaux peuvent fournir un **renseignement non contraignant** conforme au **§ 89 alinéa 1 phrase 1 AO**. Il s'agit d'une déclaration sans intention contraignante de la part des services fiscaux, par exemple dans le cadre d'accords téléphoniques entre l'administration fiscale et le contribuable. Il convient de faire une distinction entre la fourniture d'informations conformément à l'article 89 alinéa 1 phrase 2 AO (droits et obligations dans les procédures administratives). Bien qu'elle soit contraignante, elle ne l'est qu'en ce qui concerne les aspects de procédure mais pas en ce qui concerne le droit matériel. À la demande du requérant et avant de prendre une décision d'opposition en vue de faire appliquer le règlement à l'amiable conformément au **§ 364a alinéa 1 phrase 1 AO**, l'autorité fiscale doit réexaminer définitivement le statut factuel et juridique.

Formes contraignantes de coopération

Les formes de coopération contraignantes sont les renseignements contraignants conformément au § 89 alinéa 2 AO, l'engagement contraignant conformément au § 204 AO, les informations sur l'appel en matière d'impôts sur le revenu conformément au § 42e EStG, l'accord proprement dit, les accords préalables en matière de prix (Advanced Pricing Agreements — APA) et la procédure des accords internationaux.

Sur demande, l'administration fiscale peut fournir, conformément au § 89 alinéa 2 AO, des informations contraignantes sur l'évaluation fiscale de faits précisément définis qui n'ont pas encore été réalisés et qui sont sujets à une incertitude fiscale.

L'engagement contraignant conforme au § 204 AO est une forme spéciale de renseignement suite à un contrôle fiscal externe pour donner au contribuable une certitude quant au traitement juridique futur des questions faisant l'objet du contrôle fiscal.

Pour l'impôt sur le revenu, les parties concernées disposent d'un formulaire spécial d'informations ayant force obligatoire sous la forme de **renseignements relatifs à l'appel de l'impôt sur les salaires conformément au § 42e EStG**, qui peuvent être utilisés pour déterminer si et dans quelle mesure les dispositions en matière d'impôt sur le revenu doivent être appliquées dans des cas individuels.

Des accords concrets sur des questions de fait juridiquement pertinentes sont généralement conclus dans le cadre de contrôles fiscaux, au cours desquels il est difficile d'établir les faits pertinents, ce qui ne peut être résolu qu'avec un temps injustifiable ou pas du tout.

Les **procédures d'accords préalables (Advanced Pricing Agreements — APA)** sont des procédures prévues par la CDI applicable en vue d'un accord contraignant entre les États contractants sur les prix de transfert pour les relations commerciales entre sociétés associées domiciliées dans les États contractants respectifs.

Les **procédures d'accords internationales** permettent d'éliminer les cas de double imposition internationale résultant de l'ajustement des prix de transfert entre sociétés associées par les administrations fiscales nationales, en permettant aux autorités fiscales de l'autre pays concerné de procéder à un contre-ajustement.

2.1.7 Est-ce que votre pays participe dans des programmes de soutien aux pays en voie de développement en matière fiscale ? (i.e. Inspecteurs sans frontières)

Les ministres des finances du G20 et donc aussi l'Allemagne se sont engagés à respecter les principes de « Addis Tax Initiative ». Il s'agit d'une campagne par laquelle des pays comme l'Allemagne, le Royaume-Uni et des institutions comme le Fonds monétaire international (FMI) veulent aider les pays en développement à mettre en place leurs systèmes fiscaux et douaniers afin qu'ils puissent augmenter leurs taux de taxation à long terme. Les recettes fiscales sont considérées comme la clé d'un financement durable et efficace du développement, qui serait nécessaire pour financer le développement ainsi que les investissements privés et, en particulier dans les pays pauvres, l'aide publique au développement (APD). En plus de développer leurs propres systèmes fiscaux, les pays en développement devraient également être en mesure de participer à l'agenda fiscal international afin de lutter efficacement contre l'évasion et la fraude fiscales internationales.

L'Allemagne est l'un des principaux donateurs pour le renforcement des finances publiques dans les pays partenaires. Le concept du BMZ « Good Financial Governance » publié en 2014 sert de base. Actuellement, une trentaine de projets intergouvernementaux sont soutenus, par exemple au Ghana, au Kenya, au Rwanda ou au Salvador, ainsi que des projets régionaux tels que la promotion de

l'harmonisation fiscale dans la Communauté d'Afrique de l'Est. Afin de coordonner ce soutien, l'Allemagne a créé la plate-forme International Tax Compact. Elle vise à promouvoir le dialogue sur des systèmes fiscaux plus équitables et plus efficaces entre pays donateurs et pays en développement.

LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT

Pour finaliser ce questionnaire, il nous semble pertinent d'évoquer le concept juridique traditionnel de la solidarité, tel qu'il est formulé en droit en général pour l'assomption des obligations, mais aussi en particulier dans le plan du droit fiscal.

En effet, pour assurer le recouvrement de l'impôt et aussi pour réprimer certains comportements que l'administration fiscale estime frauduleux et/ou délictueux, la législation fiscale habituellement prévoit, en sus du contribuable, une ou plusieurs personnes qui deviennent obligées au paiement de l'impôt.

En droit fiscal espagnol, la responsabilité fiscale est divisée en deux types en fonction du moment auquel le paiement de la dette fiscale peut être réclamé. Ainsi, on peut distinguer entre la responsabilité solidaire et la responsabilité subsidiaire.

3.1.1. Votre pays, prévoit-il le principe juridique de la solidarité en matière fiscale ? La solidarité est-elle le principe d'application par défaut ou la subsidiarité est-elle le principe de base ? Est-ce qu'il s'agit d'un principe général qui traverse le système fiscal, ou existe-t-il des règles particulières pour des impôts spécifiques ?

Les créances nées de l'assujettissement à l'impôt résultent uniquement de la réalisation des faits, que le débiteur fiscal soit en mesure ou ait la volonté ou non de les honorer. Le droit fiscal vise à résoudre les difficultés qui en résultent pour la satisfaction du créancier fiscal en étendant l'obligation au plus grand nombre de personnes possible et en permettant à l'autorité de faire un choix entre ces personnes. Ainsi, la créance est en quelque sorte répartie entre plusieurs débiteurs et le créancier fiscal est indépendant de l'incapacité ou de l'intention malveillante de la partie principalement tenue à l'exécution. Par ce moyen, l'État, en tant que dépositaire de la communauté solidaire des contribuables, s'aide lui-même à faire face à l'obligation commune de payer des impôts. La responsabilité conjointe et solidaire et la responsabilité servent cet objectif en raison de l'intérêt commun des créanciers qui doit être satisfait par la combinaison de plusieurs créances individuelles. En ce qui concerne la nature des créances (dette fiscale/dette de passif) et l'existence d'un accessoire, la dette totale et la dette sont différentes.

Le droit fiscal allemand établit une distinction entre le débiteur fiscal et le débiteur passif. En principe, la personne qui a réalisé les faits auxquels la loi lie la création de l'obligation fiscale (**débiteur fiscal**)

doit payer elle-même l'impôt. Le **débiteur passif**, quant à lui, doit répondre de l'assujettissement à l'impôt d'un tiers (assujettissement à l'impôt d'un tiers). Les personnes qui doivent ou sont redevables de la même prestation émanant de la relation d'assujettissement à l'impôt ou qui doivent être imposées ensemble en un seul et même impôt sont **conjointement et solidairement responsables** (§ 44, alinéa 1, phrase 1, AO). Au total, il s'agit d'une relation juridique globale entre le créancier fiscal et plusieurs débiteurs, qui comprend une majorité de demandes du créancier fiscal contre une majorité de débiteurs et les débiteurs afin qu'une communauté de remboursement soit réunie.

En principe, seul le débiteur fiscal lui-même est tenu de payer l'impôt. Seule l'addition de faits supplémentaires élargit les possibilités de satisfaction du créancier, c'est-à-dire de l'administration fiscale. Alors que le débiteur responsable est en principe entièrement responsable à titre subsidiaire, d'autres débiteurs solidaires sont, en principe, entièrement redevables de l'impôt avec eux. L'applicabilité de cette disposition peut résulter à la fois du Code des impôts en tant que ligne directrice générale pour toutes les lois fiscales et des lois fiscales individuelles. La relation de responsabilité égale ou subsidiaire d'une dette fiscale dans le cas d'une majorité de débiteurs dépend donc des faits sous-jacents et de la constellation des parties concernées.

3.1.2. Est-ce qu'il y a une procédure spécifique prévue dans la loi pour la dérivation de la responsabilité en fonction du principe de la solidarité ?

Une dette collective peut se justifier par différentes constellations : Les débiteurs fiscaux tenus de payer le même impôt simultanément ; les débiteurs passifs tenus de payer le même impôt simultanément ; les débiteurs fiscaux et les débiteurs passifs tenus de payer le même impôt simultanément ; les débiteurs fiscaux dont l'impôt est établi conjointement. En outre, les lois fiscales individuelles contiennent des dispositions qui conduisent à une majorité de débiteurs (par ex. § 13 GrEStG ; § 20 ErbStG). Si, en revanche, la loi sur l'imposition des personnes physiques prévoit que plusieurs contribuables doivent l'impôt sur les actions, il n'y a pas de dette totale (voir § 17 EStG).

La réalisation d'une situation de responsabilité suppose en principe l'existence d'une dette fiscale — à cet égard, la dette de responsabilité est accessoire à la dette fiscale. D'une part, les faits relatifs à la responsabilité sont liés au fait que les tiers — en règle générale en raison d'un manquement à l'obligation — expliquent que la possibilité de réaliser la créance se détériore. En particulier, la personne qui provoque la réduction de l'impôt ou qui est même complice ou participant à une fraude fiscale doit être responsable. Un autre groupe de faits relatifs à la responsabilité concerne les cas dans lesquels la substance de responsabilité habituellement existante est entre les mains d'un tiers.

3.1.3. Les personnes identifiées par la loi en tant que responsables solidaires, ont-elles un mécanisme ou procédure particulières pour se libérer d'une telle responsabilité ?

Si les faits d'une norme de responsabilité sont réunis ou si les débiteurs sont considérés comme codébiteurs, ils doivent (subsidiairement) s'acquitter du paiement de l'impôt. En raison du principe de légalité du § 85 AO, une comparaison des contribuables avec l'administration fiscale n'est pas possible ; seul un accord sur des faits difficiles à établir est admissible.

Si les débiteurs (allégués) s'opposent à la créance, ils sont en principe libres d'engager une action en justice, conformément à l'article 19 alinéa 4 de la Loi fondamentale. Le premier recours recevable est un recours, un recours extrajudiciaire sur lequel les services fiscaux statuent eux-mêmes, § 347 AO. Dans le cadre de la procédure judiciaire éventuellement ultérieure, le débiteur (présumé) peut faire valoir ses objections par le biais d'une action en annulation en vertu du § 40 I Alt. 1 FGO.
Étant donné que l'administration fiscale ne peut réclamer le paiement qu'une seule fois, l'exécution par un débiteur solidaire doit également avoir un effet libératoire pour les autres débiteurs, § 44 alinéa 2 phrase 1 AO. Dans la mesure où un débiteur solidaire satisfait le créancier fiscal et qu'il peut demander réparation aux autres débiteurs, la créance résultant de la relation de dette fiscale à l'égard des autres débiteurs lui est cédée. L'obligation d'indemnisation du débiteur solidaire dans la relation interne est déterminée exclusivement par le droit civil. Dans la mesure où aucune indemnité ne peut être déduite de la relation juridique existant entre les codébiteurs ou d'autres circonstances, ils sont tenus à l'égalité des parts conformément au § 426 I 1 BGB (Code civil). L'introduction de cette demande se fait par voie de juridiction ordinaire devant les tribunaux civils.

Outre l'objection selon laquelle les conditions de responsabilité ne sont pas remplies ou que les services fiscaux ont agi de manière discrétionnaire lors de l'introduction des demandes, la partie redevable peut également soulever des objections à l'encontre de la dette fiscale elle-même, même si la décision contre le débiteur fiscal personnel est définitive.

3.1.4. Dans votre pays, quelle est la portée de la responsabilité fiscale pour les responsables solidaires ?

Le principe de légalité (sortie du principe de légalité selon l'art. 20 alinéa 3 de la Loi fondamentale et prévu par le droit simple au § 85 AO) énonce l'obligation de l'administration fiscale de percevoir l'impôt, de sorte que ces impôts ne peuvent être librement supprimés ou non perçus. L'administration fiscale doit essayer de réaliser pleinement sa créance une fois pour toutes. Dans son appréciation consciencieuse, il n'est pas indiqué si elle l'est effectivement (appréciation de résolution), mais seulement lequel/lesquels des codébiteurs la prend en charge (appréciation de sélection). La finalité de

la dette solidaire, c'est-à-dire la satisfaction pleine et entière du créancier, donne à l'administration fiscale une large marge de manœuvre dans le choix du débiteur : Une créance est donc en principe discrétionnaire, même si le débiteur solidaire n'a aucune obligation dans la relation interne, qu'il ne peut obtenir de compensation ou qu'il est plus lourdement grevé que les autres débiteurs en raison de sa situation économique.
Sauf convention contraire, chaque débiteur solidaire est redevable de l'intégralité de la prestation. L'administration fiscale n'est pas obligée de considérer tous les codébiteurs en même temps, mais elle peut déterminer en parallèle la créance à l'encontre de chaque codébiteur et — sous réserve de dispositions discrétionnaires particulières et du § 219 — exiger le montant total de chacun d'eux.

Sauf convention contraire, le débiteur responsable — tout comme le débiteur solidaire — se porte garant avec l'ensemble de son patrimoine. L'étendue de la dette est généralement déterminée par l'étendue de la dette fiscale. La créance à l'encontre du débiteur passif ne peut en principe être exercée à titre subsidiaire que si la réalisation des biens meubles du débiteur fiscal n'a pas abouti ou semble échouer. Il n'est pas nécessaire que l'exécution sur les biens immeubles du débiteur fiscal ait été tentée. En revanche, selon le § 219 phrase 2 AO, le principe de subsidiarité ne s'applique pas dans certains cas ; les cas de retenue à la source sur les salaires ou les plus-values sont particulièrement pertinents en pratique. Si le recouvrement de la dette fiscale auprès du débiteur fiscal n'a pas abouti, l'administration fiscale ne peut s'abstenir de faire valoir une créance à l'encontre du débiteur passif. Cela irait à l'encontre du principe de légalité.

3.1.5. Existe-il une période de prescription pour la responsabilité solidaire ?

Les créances résultant de la relation d'assujettissement à l'impôt sont soumises à un délai de prescription spécial. Le délai de prescription pour le paiement est de 5 ans (§ 228 phrase 2 AO). Il commence à la fin de l'année civile au cours de laquelle la créance est devenue exigible pour la première fois (§ 229 alinéa 1 phrase 1 AO).

Les délais de prescription courent indépendamment les uns des autres pour chaque débiteur solidaire. Ceci s'applique également aux circonstances qui conduisent à la suspension ou à l'interruption du délai de prescription. L'évasion fiscale et les réductions d'impôt superficielles entraînent une prolongation de la période de détermination liée à l'infraction (§ 169, alinéa 2, phrases 2, 3), c'est-à-dire l'absence de différenciation personnelle.

Si l'assujettissement à l'impôt expire en raison d'une limitation, aucune évaluation de l'assujettissement ne peut être émise en raison de l'accès à l'assujettissement à l'impôt (§ 191 alinéa 5), sauf si l'assujettissement est fondé sur une fraude fiscale (§ 370 AO) ou un recel fiscal (§ 374 AO)

de la partie responsable. Dans ces cas, le droit à la responsabilité peut être revendiqué indépendamment de la poursuite de la première dette – non encore exécutée — dans la mesure où le délai de détermination de la mise en demeure selon le § 191 alinéa 3 n'a pas encore expiré.