

# 14.—LES LEÇONS À TIRER DU RÉGIME FISCAL POUR UNE RÉFORME DYNAMIQUE DE L'OMC

**Wolfgang Alschner et Laurie Durel**

#### WOLFGANG ALSCHNER

est professeur agrégé à la section de common law de l'université d'Ottawa. Il est titulaire de la chaire Hyman Soloway en droit des affaires et du commerce. Ses recherches se concentrent dans les domaines du droit économique international et de l'analyse computationnelle du droit. Parmi ses autres rôles et affiliations Wolfgang est rédacteur en chef (droit) de *World Trade Review*, membre du comité de rédaction du *Journal of International Economic Law* (JIEL) et membre du Conseil académique de l'*Institute for Transnational Arbitration* (ITA).

#### LAURIE DUREL

est chercheure postdoctorale à l'Université de Berne. Elle a complété son doctorat à l'École supérieure d'études internationales de l'Université Laval. Ses recherches combinent le droit et la science politique et portent sur les politiques climatiques, le droit commercial international et l'économie politique internationale. Elle a occupé plusieurs fonctions au sein de l'administration publique québécoise, notamment à titre de conseillère en politique commerciale pour la négociation d'accords et de litiges commerciaux internationaux.

## Introduction

Dans un monde en évolution rapide, le système commercial multilatéral est de plus en plus dépassé. La plupart des règles commerciales ont été élaborées à une époque où certains des grands enjeux actuels, tels que les changements climatiques ou le commerce numérique, n'étaient pas encore présents. Parallèlement, la principale voie d'innovation normative du régime commercial s'est déplacée de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), où les négociations sur les ajouts au corpus des règles sont au point mort, vers les accords de libre-échange (ALE), conclus entre un sous-ensemble de Membres de l'OMC. Toutefois, de nombreux ALE sont eux aussi devenus obsolètes. En effet, bien que certains de leurs chapitres sur l'environnement ou le commerce électronique aient autrefois pu être considérés comme progressistes et novateurs, ceux-ci ont parfois besoin d'être modernisés. Étant donné cette double désuétude, l'innovation des règles commerciales se déplace en dehors du régime traditionnel vers de nouvelles initiatives offrant davantage de flexibilité. C'est notamment le cas des discussions entourant les « clubs climat » visant à réconcilier le commerce et l'adaptation au changement climatique et des accords spécialisés sur les échanges numériques. Le présent chapitre fait valoir que le régime commercial devrait s'inspirer de l'architecture du droit fiscal international pour se revitaliser et pour retrouver son rôle clé dans les enjeux d'aujourd'hui.

L'architecture encadrant la fiscalité internationale diffère sensiblement de celle du régime commercial. Le système commercial multilatéral est davantage organisé comme une pyramide hiérarchique et stratifiée où l'OMC se trouve, en quelque sorte, au sommet. En effet, les ALE existent parallèlement à l'OMC, mais doivent se conformer à ses règles afin de protéger les États parties contre d'éventuelles accusations de violation de la clause de la nation la plus favorisée de l'OMC. De plus, l'innovation normative circule du haut vers le bas alors que les accords de l'OMC sont souvent copiés textuellement dans les ALE et que l'architecture du mécanisme de règlement des différends de l'OMC a également inspiré de tels mécanismes contenus dans les ALE<sup>1</sup>. Cette diffusion hiérarchique des normes et principes de l'OMC favorise la stabilité et la résilience. L'existence de centaines de « clones » régionaux et internationaux de l'OMC garantit que même si l'élaboration des règles de l'OMC stagne et que son mécanisme de règlement des différends est en semi-hibernation, ses normes survivent et peuvent être surveillées à l'échelle régionale<sup>2</sup>.

En période de changement rapide cependant, les vertus de stabilité et de résilience sont devenues des handicaps. Le moteur normatif de ce système hiérarchique, l'OMC, est au point mort alors même que l'économie mondiale évolue rapidement. Étant donné que l'innovation normative dans le domaine du commerce se fait du haut vers le bas, il est beaucoup plus difficile pour les réformes qui trouvent leur origine dans les ALE de percoler jusqu'à l'OMC. Par exemple, bien que les règles relatives au commerce électronique soient communes à la plupart des ALE récents, les Membres de l'OMC s'efforcent actuellement de les multilatéraliser. En outre, même si les États devaient se mettre d'accord sur des règles de pointe en matière de commerce numérique, ces changements ne tiendraient pas compte des chapitres obsolètes ou manquants sur le commerce électronique dans les ALE plus anciens et nécessiteraient des décennies de négociation pour être récupérés par ces ALE. L'obsolescence des règles, d'une manière ou d'une autre, risque donc de devenir endémique dans le régime commercial.

1. Todd Allee, Manfred Elsig et Andrew Lugg, « The Ties between the World Trade Organization and Preferential Trade Agreements: A Textual Analysis » (2017) 20:2 *Journal of International Economic Law* 333 [Allee, Elsig et Lugg].

2. Benjamin Faude, « Breaking Gridlock: How Path Dependent Layering Enhances Resilience in Global

Trade Governance » (2020) 11:4 *Global Policy*: « this paper argues that the accelerated growth of PTAs since the mid-1990s enhances the resilience of the liberal trade order. PTAs increase the ability of the order to accommodate heterogeneous preferences and distributive conflicts. They represent a continuation of a longer path of liberalization set in motion by the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) ».

Comme nous le soulignons dans ce chapitre, les dangers de cette obsolescence sont encore plus grands lorsqu'il s'agit de relever le défi existentiel que représentent les enjeux environnementaux, principalement les changements climatiques. Même si les mesures d'atténuation des changements climatiques se généralisent, leur conformité aux règles commerciales est parfois incertaine. Les débats en cours sur la conformité des mesures d'ajustements carbone aux frontières (ACF) illustrent bien ces préoccupations. Non seulement les ACF soulèvent-ils des questions liées à la compatibilité avec l'OMC, mais ils pourraient également aller à l'encontre des ALE qui intègrent des règles de type OMC. Des mises à jour ou des clarifications des règles actuelles semblent indispensables pour encourager le recours aux ACF ou à d'autres mesures d'atténuation.

Dans ce contexte, les négociateurs commerciaux et les décideurs politiques auraient intérêt à se tourner vers le régime fiscal multilatéral. À l'heure où l'élaboration de règles multilatérales à l'OMC est en crise, elle est florissante en matière de fiscalité. En 2018, l'Instrument multilatéral (IM) est entré en vigueur pour réformer le contenu de milliers de conventions fiscales bilatérales afin de les aligner sur les principes modernes de lutte contre l'évasion fiscale<sup>3</sup>. En 2021, les États du G20 ont convenu d'un taux minimal mondial d'imposition des sociétés de 15 %. Cette transformation du droit fiscal international n'est pas seulement remarquable parce qu'elle intervient à un moment où le multilatéralisme semble en recul ailleurs. Elle illustre également la manière dont le changement dynamique peut devenir une caractéristique essentielle de la conception architecturale, sans sacrifier la stabilité et la résilience. La structure en réseau du régime fiscal permet à l'innovation normative de circuler de bas en haut et d'actualiser de manière dynamique les pratiques antérieures.

Les analogies fiscales sont particulièrement appropriées lorsqu'il s'agit de mettre à jour les règles relatives au commerce et au changement climatique. L'enjeu central du régime fiscal qui a motivé les récentes réformes concernait l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)<sup>4</sup>. Des règles multilatérales ont récemment été mises en place pour mettre fin au « nivellement par le bas » entre les juridictions fiscales et pour établir des normes minimales mondiales sur l'imposition et l'attribution des droits fiscaux afin d'éviter les « fuites fiscales ». Les solutions mises en œuvre pour lutter contre les « fuites fiscales » peuvent maintenant aider à combattre les « fuites carbone ». Les États, qui ont déjà convenu d'une limite maximale en matière de réchauffement climatique, doivent s'entendre sur des règles commerciales qui freinent l'arbitrage du marché du carbone en garantissant la légalité des mesures d'ajustements carbone aux frontières.

En bref, le régime fiscal ouvre la voie à une nouvelle conception de l'architecture du régime commercial et permet d'imaginer de nouvelles solutions aux défis existants, notamment à la jonction du commerce et des changements climatiques. Dans ce chapitre, nous décrivons comment une telle réforme du système commercial inspirée par la fiscalité pourrait fonctionner et nous l'appliquons à la question du commerce international et des changements climatiques. La première partie oppose l'architecture du régime fiscal au régime commercial alors que la deuxième transpose le design du régime fiscal à celui du commerce. Finalement, la troisième partie illustre le fonctionnement d'un tel mécanisme en examinant le cas du commerce et des changements climatiques.

3. OCDE, *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2018, en ligne (pdf) : OCDE <<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf>>.

4. Ruth Mason, « The Transformation of International Tax » (2020) 114 *American Journal of International Law* 353.

# I. – Deux types de multilatéralisme : le commerce et la fiscalité

Le commerce et la fiscalité représentent deux archétypes très différents du multilatéralisme. Alors que le multilatéralisme commercial est stratifié, centralisé et universaliste, le multilatéralisme fiscal est en réseau, décentralisé et flexible. Cette partie résume les différences générales et abstraites afin de déterminer les caractéristiques distinctes associées à chaque type de multilatéralisme.

## A. – Pyramide contre réseau

Le régime commercial est stratifié comme une pyramide. Les accords multilatéraux de l'OMC se situent au sommet de la hiérarchie des normes du commerce international<sup>5</sup>. Les accords de l'OMC permettent à ses Membres de conclure des ALE plurilatéraux ou bilatéraux, mais ces accords doivent être conformes aux règles de l'Organisation pour être à l'abri des plaintes déposées en vertu de ses règles<sup>6</sup>. De nombreux ALE s'inspirent des règles de l'OMC et les intègrent<sup>7</sup>, et vont parfois même au-delà, notamment quant aux nouvelles questions telles que le commerce électronique ou les changements climatiques<sup>8</sup>. En outre, le régime commercial est stratifié dans le sens où les différentes couches multilatérales, plurilatérales et bilatérales sont relativement autonomes et existent indépendamment les unes des autres<sup>9</sup>. Par exemple, les droits de propriété intellectuelle sont protégés de manière indépendante au niveau multilatéral par l'*Accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce*<sup>10</sup> et dans les chapitres sur les droits de propriété intellectuelle des ALE<sup>11</sup>.

En revanche, le régime fiscal est organisé en réseau : ses couches multilatérales et bilatérales sont entrelacées. Ce régime repose sur plus de 3000 conventions fiscales bilatérales<sup>12</sup>. Toutefois, ces conventions s'inspirent étroitement des modèles de conventions multilatérales et de leurs commentaires, qui ont été élaborés dans les années 1960 et 1970 sous les auspices de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et des Nations Unies<sup>13</sup>. Ces conventions ont également été constamment mises à jour depuis ce temps. Il n'est pas rare que 70 % ou plus du texte des conventions fiscales soit copié mot pour mot sur la base

5. Thomas Cottier et Marina Foltea, « Constitutional Functions of the WTO and Regional Trade Agreements » dans Lorand Bartels et Federico Ortino, dir, *Regional Trade Agreements and the WTO Legal System*, Oxford, Oxford University Press, 2006, 56 [Cottier et Foltea]; Joost Pauwelyn, « Legal Avenues to “Multilateralizing Regionalism”: Beyond Article XXIV » dans Richard Baldwin et Patrick Low, dir, *Multilateralizing Regionalism: Challenges for the Global Trading System*, Cambridge, Cambridge University Press 2009, 368 [Pauwelyn].

6. Cottier et Foltea, *supra* note 5.

7. Allee, Manfred et Lugg, *supra* note 1.

8. Gabrielle Marceau, « News from Geneva on RTAs and WTO-plus, WTO-More, and WTO-Minus » (2009) 103 Proceedings of the Annual Meeting 124.

9. Joost Pauwelyn et Wolfgang Alschner, « Forget About the WTO: The Network of Relations between Preferential Trade Agreements (PTAs) and “Double PTAs” » dans Andreas Dür et Manfred Elsig, dir, *Trade Cooperation*, Cambridge, Cambridge University Press, 2015, pp 497-532.

10. *Accord sur les aspects des droits de propriété intellectuelle qui touchent au commerce*, 15 avril 1994, (entrée en vigueur : 1<sup>er</sup> janvier 1995).

11. Pauwelyn, *supra* note 5 aux pp 382-86.

12. Thomas Rixen et Ingo Rohlfing, « The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation » (2007) 12 International Negotiation 389.

13. John F Avery Jones, « Understanding the OECD Model Tax Convention: The Lesson of History » (2009) 10 Florida Tax Review 1.

de ces accords modèles<sup>14</sup>. Ces accords modèles et leurs commentaires jouent également un rôle central dans l'interprétation évolutive des conventions fiscales<sup>15</sup>. En outre, l'IM de 2018 a officiellement modifié des milliers de conventions fiscales bilatérales existantes afin de mettre en œuvre la réforme multilatérale BEPS visant à freiner l'évasion et la fraude fiscales des entreprises<sup>16</sup>. L'IM est une convention qui offre une flexibilité d'adhésion et qui modifie les conventions de double imposition couvertes sur le plan de la procédure et du fond, mais qui ne crée pas de règles autonomes.

Dans le régime fiscal, les éléments bilatéraux et multilatéraux n'existent donc pas en couches stratifiées, ils sont plutôt intégrés ou en réseau. L'interprétation d'une convention de double imposition ne peut être comprise sans les règles multilatérales et les commentaires dont elle s'est inspirée de manière informelle ou sans les règles multilatérales, comme l'IM, qui l'ont formellement modifiée. Inversement, le niveau multilatéral n'a pas d'objectif indépendant et s'appuie sur le niveau bilatéral pour donner effet à ses règles.

## B. – Universel versus à la carte

Une autre différence importante entre le régime fiscal et le régime commercial concerne la conception de leurs règles. Alors que les règles de l'OMC tendent à être universelles et à faire partie d'un engagement unique, le régime fiscal accepte un plus grand degré de différenciation et de flexibilité. Dans les négociations de l'OMC, il est bien connu que rien n'est convenu tant que tout n'est pas convenu<sup>17</sup>. La prise de décision par consensus et divisée en enjeux de négociations groupés, mieux connue sous l'expression « adoption en paquet », a pu donner lieu à des percées importantes dans les négociations, comme le Cycle d'Uruguay qui a créé l'OMC, mais elle peut aussi aboutir à des échecs retentissants, comme le Programme de Doha pour le développement qui a été abandonné *de facto* après plus d'une décennie de négociations infructueuses<sup>18</sup>. En outre, à l'OMC, à quelques exceptions près, toutes les règles s'appliquent à tous les Membres<sup>19</sup>. Il s'agit donc d'une approche uniforme pour tous dans la mesure où les Membres de l'OMC ne peuvent pas choisir d'entrer ou de sortir de certaines parties du cadre réglementaire de l'OMC, par exemple en acceptant les règles sur l'agriculture, mais pas celles sur la propriété intellectuelle.

Le multilatéralisme fiscal se construit davantage sur un modèle « à la carte ». Le régime fiscal contient également des règles universelles qui s'appliquent à tous les États, mais elles sont limitées à un petit noyau de normes minimales.<sup>20</sup> Par exemple, l'IM BEPS a créé des normes minimales obligatoires sur l'abus et l'application des traités afin d'empêcher la non-imposition, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Pour toutes les autres questions, l'IM

14. Elliott Ash et Omri Y Marian, « The Making of International Tax Law: Empirical Evidence from Natural Language Processing » (2019) University of California Irvine Legal Studies Research Paper Series 23.

15. Maria Hilling et Ulf Linderfalk, « The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids: The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law » (2015) 2015:1 Nordic Tax Journal 34.

16. Yariv Brauner, « McBEPS: The MLI - The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been » (2018) 46:1 Intertax 6.

17. Robert Wolfe, « The WTO Single Undertaking as Negotiating Technique and Constitutive Metaphor » (2009) 12:4 Journal of International Economic Law 835.

18. *Ibid.*

19. Craig VanGrasstek et Pierre Sauvé, « The Consistency of WTO Rules: Can the Single Undertaking Be Squared with Variable Geometry? » (2006) 9:4 Journal of International Economic Law 837

20. Allison Christians, « BEPS and the New International Tax Order » (2016) 2016:6 Brigham Young University Law Review 46.

laisse aux États un degré élevé de flexibilité et d'adaptation<sup>21</sup>. En effet, en vertu de l'IM, les États peuvent choisir de ne pas appliquer les normes non minimales visant à combler les lacunes en matière d'évasion fiscale ou choisir parmi d'autres options de mise en œuvre. En ce qui concerne la question la plus controversée de l'IM, à savoir l'arbitrage fiscal, les États optent volontairement pour le mécanisme<sup>22</sup>. Si le régime fiscal ressemble donc à un patchwork de normes, cette approche pour l'élaboration des règles permet de trouver plus facilement un terrain d'entente. Le consensus est limité aux questions essentielles, tandis que les sujets controversés sur lesquels un accord ne peut être trouvé ne bloquent jamais l'accord final, notamment parce que les multiples options de mise en œuvre sont adaptées aux goûts de chaque État. Ce multilatéralisme à la carte explique en partie pourquoi les États ont pu adopter avec succès plusieurs réformes fiscales multilatérales alors même que les négociations à l'OMC demeurent dans l'impasse<sup>23</sup>.

### C. – Stabilité et stagnation versus complexité et dynamisme

La stratification et l'universalité du régime commercial créent la stabilité et la résilience par la redondance. Même si l'OMC devait échouer, les ALE qui reprennent une grande partie des règles de l'OMC, même lorsqu'ils vont au-delà, maintiendraient en vie une grande partie de ses normes<sup>24</sup>. En outre, son organisation centralisée, ses règles universelles et son système de règlement des différends apportent « sécurité et prévisibilité au système commercial multilatéral » et établissent des interprétations et des attentes claires<sup>25</sup>. Cela permet de réduire les coûts de transaction et d'améliorer la transparence, puisque les mêmes règles s'appliquent à tous<sup>26</sup>. Ainsi, le multilatéralisme commercial a beaucoup d'avantages.

Or le multilatéralisme commercial présente aussi des inconvénients. Si, dans le meilleur des cas, le multilatéralisme commercial promet des réformes audacieuses et des règles stables et cohérentes, il est également susceptible de produire de la stagnation, de l'obsolescence et un manque de dynamisme lorsque le moteur multilatéral s'essouffle. Le mantra de la négociation « tout ou rien » empêche l'adoption de solutions à portée de la main et étouffe les progrès rapides et l'innovation à l'échelle multilatérale. Et malgré la promesse d'une « multilatéralisation du régionalisme »<sup>27</sup>, l'architecture hiérarchique du régime fait que l'information et l'innovation peinent à circuler du bas vers le haut. Les règles relatives au commerce électronique, par exemple, qui sont la norme dans les nouveaux ALE, ne sont pas encore parvenues au niveau multilatéral parce qu'elles nécessitent une négociation séparée plutôt qu'une agrégation<sup>28</sup>.

21. Wolfgang Alschner, « The OECD Multilateral Tax Instrument: A Model for Reforming the International Investment Regime? » (2019) 45:1 Brook J Intl L 1.

22. Julien Chaisse, « Making Tax Dispute Resolution Mechanisms More Effective: The Base Erosion and Profit Shifting Project and Beyond » (2017) 10:1 Contemporary Asia Arbitration Journal 1.

23. Wolfgang Alschner, « Shifting Design Paradigms: Why Tomorrow's International Economic Law May Look More Like the Tax Regime than the WTO » (2020) 114 AJIL Unbound 270.

24. Faude, *supra* note 2.

25. Gabrielle Marceau, Arnau Izaguerri et Vladyslav Lanovoy, « The WTO's Influence on Other Dispute

Settlement Mechanisms: A Lighthouse in the Storm of Fragmentation » (2013) 47:3 Journal of World Trade 481.

26. Pauwelyn, *supra* note 5 à la p 370.

27. Richard Baldwin et Patrick Low, *Multilateralizing Regionalism: Challenges for the Global Trading System*, Cambridge, Cambridge University Press, 2009.

28. Ines Willemyns, « Agreement Forthcoming? A Comparison of EU, US, and Chinese RTAs in Times of Plurilateral E-Commerce Negotiations » (2020) 23:1 Journal of International Economic Law 221; Mira Burri, « A WTO Agreement on Electronic Commerce: An Enquiry Into Its Legal Substance and Viability » (2023) 53:4 Georgetown Journal of International Law 565.

En comparaison, les vertus et les faiblesses du régime fiscal sont très différentes. Contrairement à la structure claire de l'OMC, le régime fiscal est lourd et d'une complexité époustouflante avec ses ensembles de règles formelles et informelles qui interagissent entre elles. Les réformes fiscales tendent également à ne pas avoir l'ambition d'un multilatéralisme à grande échelle et leurs règles flexibles offrent aux États de nombreuses possibilités d'échapper à leurs engagements ou de les atténuer. En outre, à l'exception du récent IM, la plupart des mises à jour des règles fiscales se font de manière informelle et par le biais de processus non transparents et de négociations « de coulisses », lorsque les fonctionnaires des autorités fiscales des États se réunissent à l'OCDE pour partager leur expérience et mettre à jour les règles de l'accord modèle et ses commentaires<sup>29</sup>.

Le régime fiscal comporte aussi des avantages. L'acceptation de règles flexibles et de mécanismes d'exemption a facilité la conclusion d'accords, notamment sur des normes minimales universelles, dans le cadre des négociations sur le droit contraignant. En outre, la mise à jour informelle et continue des règles de l'accord modèle à l'OCDE tous les trois ans environ produit du « droit mou » multilatéral qui évolue de manière dynamique et peut être rapidement adapté à de nouvelles circonstances<sup>30</sup>. Ce droit mou est ensuite utilisé pour actualiser le « droit dur » par l'interprétation ambulatoire des anciennes conventions fiscales à la lumière des nouvelles clauses types et de leurs commentaires<sup>31</sup>. De plus, les mises à jour régulières des règles à l'OCDE garantissent que l'innovation dans les conventions bilatérales percole vers le haut et qu'elle est multilatéralisée par l'entremise d'accords modèles non contraignants. Ces accords sont à leur tour utilisés pour mettre à jour d'autres conventions plus anciennes au moyen de l'interprétation. En outre, ils servent à préparer le terrain pour des réformes de droit dur.

En résumé, les régimes fiscal et commercial exemplifient des conceptions différentes du multilatéralisme. Aucun n'est en soi « meilleur » que l'autre. Tous deux ont leurs forces et leurs faiblesses. Dans le contexte des réalités actuelles, cependant, le multilatéralisme de type fiscal présente une avenue dynamique au paradigme actuel du multilatéralisme commercial qui peine à répondre aux besoins de modernisation.

## II. – Appliquer le multilatéralisme fiscal au commerce

Le multilatéralisme du régime fiscal a le potentiel de revitaliser la négociation des règles commerciales, même face aux divergences croissantes entre les Membres de l'OMC. En outre, il offre la possibilité de mettre à jour à la fois les ALE et les règles multilatérales simultanément.

La structure actuelle du régime commercial rend difficile une mise à jour dynamique. Pour aligner les règles commerciales sur les objectifs des changements climatiques, par exemple, les accords de l'OMC doivent être renégociés par consensus et les ALE doivent être modernisés un accord à la fois. Il est tout aussi difficile d'ajouter de nouvelles règles ou de multilatéraliser les innovations des ALE existants, comme le montrent les négociations actuelles sur le commerce électronique à l'OMC. Cela explique en partie pourquoi les États se tournent vers d'autres mécanismes pour relever ces défis.

<sup>29</sup>. Sissie Fung, « The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project » (2017) 10:2 *Erasmus Law Review* 76.

<sup>30</sup>. OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017*, Paris, Éditions OCDE, 2018 aux para 9–11.

<sup>31</sup>. Peter J Wattel et Otto Marres, « The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory

*Interpretation of Tax Treaties* » (2003) 43:7/8 *European Taxation* 222.

<sup>32</sup>. Giulia Claudia Leonelli, « Carbon Border Measures, Environmental Effectiveness and WTO Law Compatibility: Is There a Way Forward for the Steel and Aluminium Climate Club? » (2022) 21:5 *World Trade Review* 619.

En ce qui concerne les changements climatiques, les États ont commencé à envisager la formation de « clubs climat » afin de mettre en place de nouvelles règles visant à encourager la réduction des émissions de gaz à effet de serre (GES)<sup>32</sup>. Ces clubs seraient composés de membres ayant des politiques strictes pour restreindre les émissions de GES et fourniraient un accès favorable au marché entre les membres tout en érigeant des barrières pour les importations de produits d'États non membres<sup>33</sup>. Ces clubs pourraient se former en dehors de l'OMC, le G7 étant un forum possible, afin d'éviter le manque de flexibilité associé à l'élaboration des règles de l'OMC<sup>34</sup>.

De même, les accords commerciaux perdent de leur pertinence en matière de commerce électronique. Les négociations de l'OMC sur les règles multilatérales du commerce électronique se limiteront probablement à la facilitation de ce type de commerce<sup>35</sup>. En parallèle, des échanges de données plus importants sur le plan économique sont réglementés par de nouveaux accords autonomes sur l'économie numérique, tels que l'*Accord de partenariat pour l'économie numérique*<sup>36</sup>, qui adoptent une approche plus globale de la gouvernance des données, laquelle comprend le commerce des données<sup>37</sup>. Bref, le multilatéralisme traditionnel du commerce international risque de perdre son rôle clé.

Un multilatéralisme basé sur le modèle du régime fiscal offrirait une solution à ces défis. Plutôt que de créer de nouvelles règles, le multilatéralisme du régime fiscal s'efforce d'actualiser les règles existantes. De plus, au lieu de travailler dans un cadre bilatéral ou multilatéral, ce modèle aborderait les normes de l'OMC et des ALE comme un seul réseau. Examinons chacun de ces éléments à tour de rôle.

## A. – Des mises à jour en réseau plutôt que des règles parallèles

La nature stratifiée du régime commercial signifie que des accords parallèles sont nécessaires pour instaurer le même ensemble de règles. Par exemple, pour transposer à l'OMC les mêmes règles de commerce électronique que celles communes aux ALE, il faut négocier un nouvel accord multilatéral en partant de zéro. En revanche, les réformes fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition mises en place par le plan d'action de l'OCDE en 2015 ne créent pas de nouvelles règles multilatérales indépendantes<sup>38</sup>. Au contraire, en révisant le modèle de convention de l'OCDE et ses commentaires, et en créant l'IM qui modifie sans remplacer les conventions bilatérales, la réforme BEPS fonctionne comme une mise à jour de logiciel qui modernise le régime fiscal existant. Appliqué aux réformes de l'OMC, cela signifie que les négociations ne porteraient pas sur la création d'un nouvel accord de l'OMC, mais sur un instrument qui actualiserait et compléterait les règles existantes.

Une partie intégrante du multilatéralisme de style fiscal consiste à concevoir les niveaux bilatéral et multilatéral comme faisant partie d'un seul réseau. Même si de nouvelles

**33.** Geraldo Vidigal et Ingo Venzke, « Of False Conflicts and Real Challenges: Trade Agreements, Climate Clubs, and Border Adjustments » (2022) 116 AJIL Unbound 202 à la p 203.

**34.** Michael Mehling et al, « The Form and Substance of International Cooperation on Border Carbon Adjustments » (2022) 116 AJIL Unbound 213.

**35.** Willemyns, *supra* note 28.

**36.** *Accord de partenariat sur l'économie numérique*, 12 juin 2020, (entrée en vigueur: 7 janvier 2021).

**37.** Marta Soprana, « The Digital Economy Partnership Agreement (DEPA): Assessing the Significance of the New Trade Agreement on the Block » (2021) 13:1 Trade, Law and Development 143.

**38.** OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Exposé des actions 2015*, 2015, en ligne (pdf) : <<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>>.

règles sur le commerce électronique étaient créées à l'OMC, par exemple, elles ne permettraient pas de moderniser ou de compléter les ALE dont les chapitres sur le commerce électronique sont dépassés ou inexistants. Le multilatéralisme de type fiscal offre cette possibilité. Les modifications apportées aux règles multilatérales ont une incidence immédiate sur les traités bilatéraux, soit au moyen de l'interprétation (en modifiant les règles types de l'OCDE et leurs commentaires), soit à l'aide d'amendements (via la convention d'adhésion à l'IM). Suivant cette logique, un traité de l'OMC pourrait donc réformer les ALE existants lorsque les parties le souhaitent. Inversement, les normes des ALE pourraient plus facilement s'étendre à l'OMC si les règles multilatérales font partie du même réseau de normes ajustées en permanence plutôt que de constituer une couche supplémentaire de règles.

## **B. – La flexibilité plutôt qu'une solution universelle**

Les préférences des États étant de plus en plus diverses, il devient difficile de trouver un consensus sur toutes les questions. L'une des principales leçons tirées du régime fiscal est que le multilatéralisme peut encore prospérer lorsque les États limitent la nécessité d'un accord universel aux questions essentielles, appelées normes minimales dans le contexte de l'IM, et permettent la diversité sur toutes les autres questions. Bien entendu, cela ne cadre pas avec l'approche actuelle de l'élaboration des règles de l'OMC. À quelques exceptions près, les accords de l'OMC s'appliquent soit à tous les Membres, soit à ceux qui les ont acceptés c'est-à-dire à un sous-ensemble de Membres. Le régime fiscal mélange ces catégories d'accords et prévoit des règles multilatérales avec des clauses d'exemption et d'admission plurilatérales ou bilatérales, voire unilatérales.

Une approche fiscale des règles commerciales sacrifierait l'ordre, la simplicité et l'universalité des règles actuelles de l'OMC, mais elle présenterait des avantages importants. Elle faciliterait la conclusion d'un accord, même en cas d'intérêts divergents des États, puisque ces derniers n'auraient à se mettre d'accord que lorsque c'est possible. Par exemple, les négociations sur le commerce électronique se dérouleraient plus rapidement si les États se concentraient sur les normes minimales à portée de la main, laissant les points controversés tels que les exigences en matière de localisation des données à un format d'acceptation ou de refus. De plus, cette approche permettrait de préserver les compromis si essentiels aux négociations commerciales, puisque les négociations difficiles consisteraient à déterminer les questions qui constituent des normes minimales et celles qui sont secondaires. En outre, il serait plus facile de se mettre d'accord sur les règles commerciales si, comme en matière de fiscalité, les États avaient la possibilité de choisir parmi un menu de normes qui poursuivent toutes le même objectif, tout en leur laissant le soin de décider de la manière la plus appropriée de les mettre en œuvre.

## **III. – Le multilatéralisme fiscal du commerce et du changement climatique**

La comparaison entre le régime fiscal international et le régime commercial a été, pour le moment, d'ordre abstrait. Cette section envisage la manière dont le multilatéralisme propre au régime fiscal pourrait être appliqué au régime commercial sur un enjeu concret qui requiert également une grande attention internationale : l'environnement.

L'application du type de multilatéralisme du régime fiscal à celui du commerce pour répondre aux enjeux environnementaux est pertinente en raison des nombreux points qu'ont en commun les enjeux environnementaux et fiscaux internationaux. Tout d'abord, dans le monde interconnecté et mondialisé dans lequel nous évoluons, les États se trouvent généralement en concurrence économique les uns avec les autres. Le système commercial international a permis de diminuer les barrières tarifaires au commerce et d'harmoniser de nombreuses règles non

tarifaires afin de faciliter au maximum les échanges commerciaux. Ce faisant, des entreprises peuvent exporter partout dans le monde des produits ou services en bénéficiant de cadres réglementaires avantageux et sécuritaires qui offrent stabilité et prédictibilité. En d'autres mots, les avantages de cette libéralisation économique permettent aussi aux entreprises d'être plus mobiles et désarticulées que jamais, que ce soit par leurs activités économiques ou leurs structures légales. Lorsque des États souhaitent mettre en place des règles visant à encadrer les activités des entreprises, que ce soit pour des raisons environnementales ou pour assurer un partage du fardeau fiscal, ceux-ci sont donc également en compétition les uns avec les autres pour offrir des conditions économiques favorables aux entreprises. La littérature a documenté plusieurs effets négatifs que peut entraîner cette concurrence, notamment le risque de « nivellement vers le bas » (« *race to the bottom* »), c'est-à-dire la pression qui s'exercerait sur les États pour qu'ils diminuent au maximum leur réglementation environnementale, fiscale ou autre<sup>39</sup>. Les États qui persistent à mettre en œuvre des réglementations environnementales ou fiscales qui demandent une plus grande responsabilité des entreprises risquent de faire face à deux écueils : une perte de compétitivité pour leurs entreprises nationales par rapport à leurs concurrents étrangers ou une « fuite » de leurs entreprises nationales vers des États plus laxistes en matière de fiscalité ou de normes environnementales.

Il existe aussi certains enjeux techniques et de mise en œuvre similaires entre les enjeux fiscaux et environnementaux. Dans un monde où les structures opérationnelles et juridiques des entreprises peuvent prendre des formes éclatées, complexes et décentralisées, la mise en œuvre de politiques fiscales ou environnementales efficaces peut constituer un véritable défi technique. Comme il sera discuté ci-dessous, les mesures de prix sur les émissions de GES, par exemple, exigent d'être capable de calculer correctement et de tracer l'empreinte carbone des activités d'une entreprise. Or avoir accès à ce type de données peut représenter des défis, voire des coûts importants pour un gouvernement. Il en va de même pour la capacité de suivre les revenus de certaines entreprises multinationales. D'une manière similaire, le suivi de la conformité ou l'application de pénalités en cas de non-respect de lois nationales peuvent également se révéler complexes face à des entreprises aux structures juridiques ou aux activités décentralisées. De cette façon, en l'absence d'un véritable cadre normatif multilatéral en matière environnementale ou fiscale, les efforts de certains États peuvent être anéantis par les politiques d'autres<sup>40</sup>.

Pour illustrer plus précisément les défis et les dilemmes que posent les enjeux environnementaux au régime commercial international ainsi que les possibilités qu'offre une approche basée sur le modèle fiscal, nous prenons l'exemple des ajustements carbone aux frontières.

**39.** Une littérature abondante a étudié les effets de la mondialisation et des accords commerciaux sur la capacité des États à réglementer certains secteurs. Voir par exemple S Abbas et Alexander Klemm, « A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies » (2013) 20:4 *Int Tax Public Finance* 596; David M Konisky, « Regulatory Competition and Environmental Enforcement: Is There a Race to the Bottom? » (2007) 51:4 *American Journal of Political Science* 853.

**40.** Aaron Cosbey et al. « Developing Guidance for Implementing Border Carbon Adjustments: Lessons,

Cautions, and Research Needs from the Literature » (2019) 13:1 *Review of Environmental Economics and Policy* 3 [Cosbey et al].

**41.** Voir Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat, « Reports », en ligne : [IPCC <www.ipcc.ch/reports/>](http://www.ipcc.ch/reports/).

**42.** Christoph Böhringer, Jared C Carbone et Thomas F Rutherford, « The Strategic Value of Carbon Tariffs » (2016) 8:1 *American Economic Journal. Economic Policy* 28.

## A. – Les mesures d’ajustements carbone aux frontières

Les rapports du Groupe d’experts intergouvernemental sur l’évolution du climat enjoignant les États à prendre des mesures strictes pour tenter de réduire les émissions de GES qui engendrent les changements climatiques sont dorénavant nombreux<sup>41</sup>. Les politiques de prix sur les émissions de GES sont considérées comme un moyen efficace d’encourager une diminution de ces émissions afin de lutter contre les changements climatiques<sup>42</sup>. De plus, du point de vue strictement économique, les émissions de GES sont perçues comme étant une externalité négative, étant donné que leurs effets négatifs ne sont pas reflétés dans le prix des biens et services<sup>43</sup>. De cette façon, les politiques de prix sur les émissions de GES seraient également une manière de limiter cette faille du marché. Toutefois, malgré une popularité grandissante des politiques nationales ou régionales de prix sur les émissions de GES, de nombreux États hésitent encore à mettre en place ce type de mesures<sup>44</sup>. Les craintes que celles-ci nuisent à la compétitivité de leurs entreprises ou engendrent une délocalisation de leurs entreprises les plus polluantes (ce qui est qualifié de « fuite carbone ») sont fréquemment mentionnées. Parmi les États ayant adopté des politiques de tarification des GES, ces craintes peuvent même limiter l’application d’un prix qui soit suffisamment élevé pour engendrer un réel incitatif économique<sup>45</sup>.

C’est devant ce dilemme que certains États discutent maintenant de la possibilité de mettre en place une mesure d’ajustement carbone aux frontières (ACF), comme mentionné plus haut. De manière générale, l’objectif d’un ajustement fiscal à la frontière est d’égaliser les conditions de concurrence entre les industries nationales qui sont taxées et les concurrents étrangers qui ne le sont pas, en faisant en sorte que les taxes intérieures soient sans effet sur le commerce<sup>46</sup>. Ainsi, en fonction du type de politique de tarification appliquée aux émissions de GES, les ACF peuvent prendre des formes très différentes. Par exemple, si un État impose une taxe sur chaque tonne de GES émise, un ACF pourrait être une taxe équivalente à la frontière basée sur l’empreinte carbone d’un produit importé. Des mesures similaires existent déjà pour d’autres produits ou secteurs, tels que les taxes sur les produits du tabac ou de l’alcool dans certains pays. Toutefois, à l’heure actuelle, les systèmes d’échange de quotas d’émission de GES, comme celui en place au sein de l’Union européenne, sont plus populaires que les simples taxes sur les émissions de GES. Dans ce cas, les ACF pourraient plutôt prendre la forme d’une réglementation qui exige aux importateurs nationaux de produits étrangers ou aux exportateurs étrangers de participer au système d’échange de quotas d’émission de GES.

## B. – Les enjeux de conformité avec les règles du commerce international

Les ajustements carbone aux frontières semblent être prometteurs du point de vue politique et économique : ils auraient le potentiel de limiter les risques de perte de compétiti-

<sup>43</sup>. Gillbert E Metcalf et David Weisbach, « The Design of a Carbon Tax » (2009) 33:2 Harv Envtl L Rev 499.

<sup>44</sup>. Selon la Banque mondiale, en 2021, seulement 21,5 % des émissions globales de GES étaient soumises à des politiques de prix sur les GES. Voir le « Carbon Pricing Dashboard » développé par la Banque mondiale, en ligne : < <https://carbonpricing-dashboard.worldbank.org/>>.

<sup>45</sup>. Onno Kuik et Marjan Hofkes, « Border Adjustment for European Emissions Trading: Competitiveness and Carbon Leakage » (2010) 38:4 Energy Policy 1741.

<sup>46</sup>. Ludivine Tamiotti et al, *Commerce et changement climatique*, rapport établi par l’OMC et le Programme des Nations Unies pour l’environnement, Genève, OMC, 2009.

<sup>47</sup>. *Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce*, 30 octobre 1947, 58 RTNU 187 (entrée en vigueur : 1<sup>er</sup> janvier 1948).

vité des entreprises nationales taxées et les fuites carbone qui sont associés à la mise en place de politiques de prix sur les émissions de GES. Toutefois, le principal problème des ACF est que ceux-ci sont soumis aux règles du commerce international. De cette façon, les ACF devraient être soit totalement conformes à l'ensemble des dispositions des accords de l'OMC et des ALE auxquels un État est partie, soit compatibles avec l'exception générale prévue à l'article XX de l'*Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT)*<sup>47</sup> qui est généralement repris textuellement dans les ALE.

La question de savoir si les ACF pourraient être appliqués en toute conformité avec les règles de l'OMC divise de nombreux juristes<sup>48</sup>. Dans tous les cas, presque tous s'entendent pour dire que les articles I (Traitement général de la nation la plus favorisée), III (Traitement national en matière d'impositions et de réglementation intérieures) et XI (Élimination générale des restrictions quantitatives) du *GATT* sont particulièrement interpellés par les enjeux possibles de conformité des ACF. Ce qui est surtout problématique pour le respect de ces règles de l'OMC, c'est que plusieurs prérogatives différentes pour la mise en place d'ACF justes et efficaces se confrontent. Par exemple, selon certains économistes, pour que les politiques de prix sur les émissions de GES et les ACF puissent réellement encourager une production à moins forte intensité de carbone, les entreprises qui produisent des produits ou services à faible intensité doivent pouvoir retirer des bénéfices adéquats de ces politiques et ajustements<sup>49</sup>. Il est donc important de ne pas doublement taxer un produit pour ses émissions. Ainsi, pour être efficaces du point de vue économique, les ACF devraient s'appliquer uniquement aux produits qui n'ont pas déjà été soumis à un prix sur leurs émissions de GES. Toutefois, contrairement à l'article XIV (Exceptions générales) de l'*Accord général sur le commerce des services*<sup>50</sup>, les règles actuelles du *GATT* ne prévoient pas une exception au traitement de la nation la plus favorisée afin d'appliquer un traitement différencié entre deux États dans le but d'éviter une double taxation<sup>51</sup>.

Plus encore, le régime climatique prévoit le principe de la responsabilité commune, mais différenciée en matière de lutte aux changements climatiques. Selon ce principe, tous les États n'ont pas la même responsabilité de réduction des GES et un traitement différencié est donc nécessaire. Pour qu'un ACF prenne en compte ce principe, les produits venant des pays les moins avancés ou des pays en développement devraient donc être traités différemment de ceux provenant des pays riches<sup>52</sup>. L'OMC prévoit également la possibilité de « discriminer positivement » les pays en développement ou les moins avancés avec la clause d'habilitation (Traitement différencié et plus favorable, réciprocité, et participation plus complète des pays en voie de développement). Toutefois, cette clause vise à favoriser le développement économique dans

**48.** Voir notamment Kateryna Holzer et Nashina Shariff, « The Inclusion of Border Carbon Adjustments in Preferential Trade Agreements: Policy Implications » (2012) 6:3 *Carbon & Climate Law Review* 246; Roland Ismer et Manuel Haussner, « Inclusion of Consumption into the EU ETS: The Legal Basis under European Union Law » (2016) 25:1 *Review of European, Comparative & International Environmental Law* 69; Joost Pauwelyn, *Trade Related Aspects of a Carbon Border Adjustment Mechanism. A Legal Assessment*, Briefing requested by the INTA committee, Union européenne, 2020; Alice Pirlot, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law: Fostering Environmental Protection*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2017 [Pirlot].

**49.** Cosbey et al, *supra* note 40.

**50.** *Accord général sur le commerce des services*, 15 avril 1994, art XIV (entrée en vigueur: 1<sup>er</sup> janvier 1995).

**51.** Pirlot, *supra* note 48 à la p 245. À cet effet, voir aussi « L'ère des défis globaux et la fin de l'exceptionnalisme » chapitre 12 du présent ouvrage, p 227.

**52.** David Bullock « Combating Climate Recalcitrance: Carbon-Related Border Tax Adjustments in a New Era of Global Climate Governance » (2018) 27:3 *Wash. Int'l L J* 609.

**53.** *Ibid.*

**54.** *Accord sur les Subventions et les Mesures Compensatoires*, 15 avril 1994, (entrée en vigueur: 1<sup>er</sup> janvier 1995).

les pays qui en bénéficient, ce qui pourrait ne pas s'appliquer au principe d'un ACF<sup>53</sup>. Appliquer un ACF différent en fonction du pays d'origine d'un produit risque de soulever certains enjeux de conformité, principalement pour l'application du traitement de la nation la plus favorisée.

Il se peut d'ailleurs que certains types d'ACF interpellent des règles de l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires*<sup>54</sup> de l'OMC, notamment lorsqu'il s'agit des exemptions prévues aux politiques de prix sur les GES pour certaines entreprises exportatrices.

Rappelons que ces règles de l'OMC font généralement partie de celles qui sont intégrées textuellement dans les ALE, ce qui multiplie les voies de recours possibles contre d'éventuels ACF. Toutefois, comme nous l'avons mentionné en première partie de ce chapitre, certaines innovations ont été introduites dans les ALE afin de tenter de s'attaquer à la question des politiques de prix sur les GES. Selon la base de données TREND<sup>55</sup> qui répertorie les clauses environnementales dans l'ensemble des ALE, 19 d'entre eux contiennent une disposition environnementale qui fait référence de manière précise aux instruments économiques ou de marché, tels que les normes relatives à la création de marchés d'échange de droits d'émission de carbone. À titre d'exemple, l'*Accord établissant une association entre l'Union européenne et ses États membres, d'une part, et l'Amérique centrale, d'autre part*, prévoit notamment que « la coopération [entre les parties] doit viser à favoriser des initiatives conjointes à l'égard de l'atténuation du changement climatique et de l'adaptation à ses effets négatifs, y compris par le renforcement des mécanismes du marché du carbone »<sup>56</sup>. Néanmoins, au meilleur de nos connaissances, aucun ALE ne prévoit de disposition visant précisément les ACF. Les dispositions actuelles dans les ALE ne semblent donc pas offrir de garantie suffisante qui permette une réelle reconnaissance des ACF.

Pour certains juristes, la nature même des ACF les rend irréconciliables avec les règles de l'OMC, notamment parce qu'ils visent à taxer les processus de production plutôt que les produits. Les règles commerciales actuelles ne prévoient pas directement qu'il soit possible d'ajuster à la frontière une taxe appliquée sur un processus de production. De cette façon, la nécessité de réconcilier les politiques de lutte aux changements climatiques et les règles commerciales pourrait passer par une révision de la définition de « produits similaires » sur laquelle se basent la plupart des règles de non-discrimination de l'OMC. Ainsi, selon certains juristes, le fait de discriminer deux produits « similaires » sur la base de leur empreinte carbone différente ravive le vieux débat entourant la question des procédés et méthodes de production<sup>57</sup>.

Même si un groupe spécial et un éventuel rapport de l'Organe d'appel de l'OMC concluaient qu'un ACF peut bel et bien être conforme aux règles de l'OMC, la simple crainte d'un recours devant l'Organe de règlement des différends de l'OMC ou d'un ALE peut suffire à décourager des États de mettre en place un tel mécanisme. C'est pour cette raison qu'un accord multilatéral inspiré du modèle du régime fiscal pourrait clarifier ce type de question, tout en posant les bases de mécanismes qui favoriseraient réellement la mise en place de prix sur les émissions de GES, sans causer d'effets économiques négatifs.

55. Jean-Frédéric Morin, Andreas Dür et Lisa Lechner « Mapping the Trade and Environment Nexus: Insights from a New Data Set » (2018) 18:1 Global Environmental Politics 122.

56. *Accord établissant une association entre l'Union européenne et ses États membres, d'une part, et l'Amérique centrale, d'autre part*, 29 juin 2012, art 50.3(d) (application provisoire : 1<sup>er</sup> août 2013).

57. Tant la littérature que l'exemple de l'ACF européen considèrent généralement que le niveau d'ajustement

à appliquer aux produits importés devrait être similaire au niveau de taxation des émissions qui est établi à l'échelle nationale. Dans ce contexte, cela implique en partie de différencier les produits en fonction de la manière dont ils ont été produits. Voir notamment Nathaniel Eisen, « Carbon Emissions as a Physical Property: Ontological Approaches to the WTO Like Products Debate » (2019) 51:3 NYUJ Int L & Pol 871; et Commission européenne, « Carbon Border Adjustment Mechanism », en ligne : Commission européenne <[https://taxation-customs.ec.europa.eu/carbon-border-adjustment-mechanism\\_fr?trans=fr](https://taxation-customs.ec.europa.eu/carbon-border-adjustment-mechanism_fr?trans=fr)>.

## C. – Proposition d'un instrument interprétatif pour les ajustements carbone aux frontières et autres mesures environnementales

Un tel instrument d'inspiration fiscale devrait à la fois avoir une structure en réseau et être de nature flexible et pourrait prendre la forme d'une interprétation ou d'un amendement. Il faut premièrement tenir compte de la structure en réseau. De manière cruciale, tout instrument devrait s'appliquer à la fois à l'OMC et aux ALE pour résoudre les problèmes de compatibilité soulevés par les ACF pour l'ensemble du régime commercial. Par conséquent, l'instrument ne créerait pas de nouvelles règles de l'OMC – même s'il y était négocié –, mais il affecterait et modifierait les règles existantes de l'OMC et des ALE. Si les États conviennent qu'une interprétation faisant autorité est suffisante pour garantir que les ACF ne sont pas incompatibles avec les obligations de non-discrimination ou qu'ils sont présumés protégés par les exceptions générales de l'article XX du GATT et de ses prolongements dans les ALE, les États pourraient négocier une déclaration interprétative à l'OMC avec une flexibilité d'adhésion. Cette déclaration clarifierait la lecture des accords de l'OMC. Conformément à l'article IX(2) de l'*Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce*<sup>58</sup>, le quorum d'une majorité des trois quarts est nécessaire pour interpréter avec autorité les ALE qui entrent dans son champ d'application. Dans la pratique, les Membres de l'OMC hésitent cependant à voter, et adoptent les décisions par consensus. Une déclaration interprétative peut donc nécessiter l'accord de tous les membres. Par ailleurs, les États pourraient créer une convention d'amendement permettant le choix d'adhésion, similaire à l'IM, pour modifier officiellement les obligations de l'OMC et des ALE afin de garantir la compatibilité des ACF. Enfin, un tel mécanisme permettrait d'intégrer les initiatives en dehors de l'OMC comme les « clubs climat » dans le régime commercial et éviterait un paralélisme ou une incompatibilité de ces normes.

Deuxièmement, un tel instrument devrait refléter la flexibilité du régime fiscal. Comme Meyer et Tucker l'ont récemment fait valoir, la conception et la mise en œuvre des ACF dépendent souvent de manière critique des contraintes constitutionnelles, administratives ou de politiques nationales<sup>59</sup>, en plus des enjeux mentionnés ci-dessus. En dépit de leurs meilleures intentions (non protectionnistes), certains Membres de l'OMC peuvent donc se trouver dans l'impossibilité de structurer leurs mesures d'ACF de manière à assurer les meilleures chances de compatibilité avec l'OMC. Un accord inspiré du régime fiscal apporterait la souplesse nécessaire. D'une part, il pourrait imposer des normes minimales, par exemple en exigeant qu'un ACF impose un fardeau égal aux producteurs nationaux et aux importateurs. D'autre part, il pourrait donner aux Membres la possibilité de choisir parmi différents types d'ACF, que ce soit des ajustements de la taxe sur le carbone ou la participation à un système de quotas d'émission de carbone.

Ce type d'accord pourrait à la fois réaffirmer l'impératif de non-discrimination cher au régime commercial, tout en travaillant concrètement à faciliter la cohabitation des prérogatives commerciales et climatiques, notamment dans le cadre de la mise en œuvre des engagements contenus dans l'*Accord de Paris*.

## Conclusion

Ce chapitre a montré les nombreux parallèles qui existent entre les enjeux fiscaux et environnementaux ainsi que la manière dont le régime fiscal a su s'adapter au cours des dernières années, alors que l'OMC s'est illustrée par son immobilisme. En effet, la recette sur laquelle s'est basée l'OMC pour créer de nouveaux ensembles de règles à la fin du XX<sup>e</sup> siècle ne semble plus fonctionner aujourd'hui. Afin d'éviter que ce manque d'innovation ne condamne le système com-

58. *Accord de Marrakech instituant l'Organisation mondiale du commerce*, 15 avril 1994, (entrée en vigueur : 1<sup>er</sup> janvier 1995).

59. Timothy Meyer et Todd N Tucker, « A Pragmatic Approach to Carbon Border Measures » (2022) 21:1 *World Trade Review* 109.

mercial dans son ensemble, il semble plus nécessaire que jamais de s'inspirer des réussites du régime fiscal des dernières années. Les récents développements de ce régime montrent qu'une autre avenue au multilatéralisme est possible. En s'appuyant sur un modèle d'accords en réseau et en laissant la place à une mise en œuvre flexible, le multilatéralisme du régime fiscal a su s'adapter à certains enjeux pressants qui menaçaient l'équilibre international. Mettre en place de tels changements au sein de l'OMC serait sans aucun doute un exercice complexe et fastidieux. Toutefois, il est possible de croire que la crise que traverse actuellement l'OMC ouvre la porte à certaines opportunités de changement systémique. Le temps semble donc venu pour que le régime commercial considère les meilleures pratiques afin de faire face à ses propres défis.