

**Christian Louit**

**L'harmonisation fiscale dans la C.E.E.  
et les incidences fiscales  
de la construction européenne**

La transcription intégrale du témoignage de Christian Louit se trouve dans le *Journal des débats* de la Commission d'étude des questions afférentes à l'accession du Québec à la souveraineté, n° 21, 27 janvier 1992



## 1. Introduction

- a) Il convient tout d'abord de rappeler la philosophie générale qui sous-tend la réalisation de la C.E.E., construction d'inspiration libérale.

Les objectifs généraux de la C.E.E. sont énoncés notamment à l'article 3 du traité de Rome :

- . l'élimination, entre les États membres des droits de douane et des restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie des marchandises, ainsi que toutes autres mesures d'effet équivalent;
- . l'abolition, entre les États membres, des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux.

L'idée majeure donc c'est que, si la C.E.E. n'est pas une fédération, sur le plan économique le territoire des États qui la composent doit être considéré comme un marché unique.

La Communauté doit également veiller, puisqu'elle est d'inspiration libérale, à l'établissement d'un régime juridique et fiscal assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le Marché Commun.

Enfin, l'article 3 du traité préconise le rapprochement des législations dans la mesure nécessaire au fonctionnement du Marché Commun.

- b) Sur le plan fiscal, cela se traduit tout d'abord par les dispositions de l'article 95 du Traité :

*Alinéa 1. Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.*

*Alinéa 2. En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.*

L'article 96 complète le dispositif en prévoyant que «les produits exportés vers le territoire d'un des États membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement».

Il s'agit là d'une disposition défensive visant à éviter que, par le biais de la fiscalité, les États membres ne réintroduisent un système protectionniste de substitution aux droits de douane. Nous y reviendrons.

- c) En second lieu, le traité envisage la formation d'un droit communautaire de la fiscalité, dans son article 99 notamment :

*Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, et après consultation du Parlement européen, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et aux autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché inférieur (dans le délai prévu à l'article 8A) (rajout résultant de l'acte unique européen de 1987 qui établit la date limite du 31 Décembre 1992).*

Ce texte vise donc exclusivement les impôt indirects, qui pèsent évidemment de façon plus immédiate sur les échanges. Cependant, d'autres aspects de l'intégration économique européenne conduisent, parfois hors toute obligation pour les États, à des rapprochements des fiscalités nationales : par exemple l'instauration en Juillet 1990 d'un marché financier européen, qui conduit à un rapprochement de la fiscalité sur les activités et les produits financiers; ou encore les nécessités de certains rapprochements entre sociétés européennes amènent l'adoption d'une fiscalité harmonisée des groupes de sociétés. Dans les deux cas, il s'agit de fiscalité directe.

- d) Cette harmonisation est le fait de directives européennes, prévues à l'article 189 du traité de Rome, contraignantes dans les objectifs qu'elles déterminent, mais laissant théoriquement aux États le choix de la forme et des moyens pour atteindre ces objectifs.

Dans la pratique, sur le plan fiscal, c'est loin d'être le cas, et les directives intervenues en matière de TVA sont pleines d'enseignement. Elles sont tout d'abord loin de correspondre à la définition qu'en donne l'article 189. Leur caractère extrêmement détaillé laisse fort peu de liberté aux États pour atteindre le résultat qu'elles fixent.

En fait, on a bien du mal à distinguer, dans leur contenu, ce qui constitue le résultat à atteindre de ce qui constitue les moyens d'y arriver.

Lorsque l'on sait que cette distinction posée par l'article 189 C.E.E. recoupe un partage de compétences, l'on comprend que cette confusion ait pu susciter de violentes réactions au sein des États membres.

D'autant que la Cour de justice s'est crue autorisée à tirer les conséquences de la pratique suivie par le législateur communautaire, pour rapprocher le régime juridique des directives de celui des règlements communautaires. La Cour en effet, constatant le détail et la précision des directives fiscales a pu affirmer que, «dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent comme étant du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises», elle peuvent produire des effets analogues à ceux d'un règlement, et notamment être directement

invocables pour un particulier devant ses tribunaux<sup>1</sup>.

Les juridictions supérieures nationales ont en règle générale suivi cette position. La Cour de Cassation a, en France, la première admis la supériorité des directives européennes sur la loi nationale, fût-elle postérieure<sup>2</sup>. Elle se fonde notamment sur l'article 55 de notre Constitution (primauté des traités ratifiés sur la loi) et sur la spécificité de l'ordre juridique communautaire pour écarter (et non annuler) la loi nationale contraire.

Après avoir semblé considérer que les directives fiscales n'étaient pas invocables directement par un national, avoir subordonné sur les autres terrains l'invocabilité à l'existence d'une transposition en droit national et refusé d'écarter la loi nationale postérieure et contraire à une directive, le Conseil d'État français a admis que les directives fiscales étaient invocables à compter de la date limite mise à leur transposition en droit interne<sup>3</sup> et que la loi postérieure à une directive et contraire à celle-ci devait être écartée<sup>4</sup>.

Cette évolution accentue évidemment la pénétration du droit communautaire dans le droit national.

- e) L'harmonisation des fiscalités, essentiellement indirectes, a été relancée par le livre blanc présenté, en Juin 1985, par la Commission des Communautés Européennes au Conseil Européen, «pour renverser le déclin relatif de l'Europe occidentale». C'est la proposition d'un véritable marché unique européen, supposant notamment la suppression des frontières physiques, techniques et fiscales entre les États membres.

Sur le plan fiscal, la volonté de suppression des frontières aboutissait à une remise en cause du système import-export actuellement pratiqué entre les États et avait des conséquences importantes sur les systèmes fiscaux et les recettes d'un certain nombre d'États membres.

À ces problèmes financiers s'ajoutaient quasi inévitablement des problèmes politiques. Nous y reviendrons.

---

1. C.J.C.E. 19 janvier 1982, aff. 8/81, Ursula Becker, Rec. C.J.C.E. 1982, p. 53 et 1er juillet 1982, aff. 222/81, Bansystem, Rec. C.J.C.E. 1982, p. 2527.

2. C. de cassation française, 24 mai 1975, ch. mixte, Société des Cafés Jacques Vabre.

3. Conseil d'État français, Assemblée, 3 février 1989, req. n. 74.052, Compagnie Alitalia.

4. Conseil d'État, Assemblée, 20 octobre 1989, Nicolo.

- f) L'appréhension de ces problèmes suppose connue la structure fiscale d'un certain nombre d'États.

Prélèvements obligatoires par catégorie, en pourcentage du P.I.B., dans les pays de l'O.C.D.E. en 1988.

|               | Impôts<br>sur<br>le revenu | Impôts<br>sur le bénéfice<br>des sociétés | Sécurité<br>Sociale | Impôts<br>sur les salaires<br>à la charge<br>à la charge<br>des employeurs | Impôts<br>sur<br>le patrimoine | Impôts<br>sur les biens<br>et services | Autres | TOTAL |
|---------------|----------------------------|---|---------------------|--|--------------------------------|--|--------|-------|
| FRANCE        | 5,4                        | 2,3                                       | 19,2                | 0,8  | 2,1                            | 13,1                                   | 1,4    | 44,4  |
| BELGIQUE      | 14,4                       | 3,1                                       | 15,2                | -  | 1,1                            | 11,2                                   | 0,1    | 45,1  |
| ROYAUME-UNI   | 10,0                       | 4,0                                       | 6,9                 | -  | 4,7                            | 11,6                                   | 0,0    | 37,3  |
| ITALIE        | (10,0) 13,2'               | (3,5)                                     | 12,4                | 0,2  | 0,9                            | 10,4                                   | 0,0    | 37,1  |
| PAYS-BAS      | 9,9                        | 3,5                                       | 20,4                | -  | 1,7                            | 12,5                                   | 0,1    | 48,2  |
| RFA           | 10,8                       | 2,0                                       | 14,0                | -  | 1,2                            | 9,4                                    | 0,0    | 37,4  |
| ÉTATS-UNIS    | 10,3                       | 2,5                                       | 8,8                 | -  | 3,1                            | 5,0                                    | 0,1    | 29,8  |
| SUEDE         | 21,4                       | 2,9                                       | 13,9                | 1,9  | 1,7                            | 13,4                                   | 0,1    | 55,3  |
| ENSEMBLE CEE  | (11,2) 13,9'               | (3,0)                                     | 11,6                | 0,2  | 1,8                            | 13,1                                   | 0,2    | 40,8  |
| ENSEMBLE OCDE | (12,1) 14,8'               | (3,0)                                     | 9,5                 | 0,4  | 2,0                            | 11,7                                   | 0,0    | 38,4  |
| CANADA (1987) | 13,4                       | 2,8                                       | 4,6                 |  | 3,2                            | 10                                     | 0,5    | 34,5  |

Comporte certaines rubriques non ventilables.

Source : statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1989.

Pour des pays comme la France, la Grèce, le Danemark, l'Irlande, où le produit de la TVA est particulièrement important (45 % environ des recettes fiscales de l'État en France, pour des raisons historiques et psychologiques), toute réforme aboutissant à réduire ce produit soulève d'importants problèmes financiers et politiques. Pourtant, ces propositions européennes semblent avoir été globalement acceptées, ce qui traduit bien sûr l'emprise de l'idée européenne.

Nous sommes, en Europe, en période d'évolution, parfois forte, des systèmes fiscaux nationaux.

## 2. *Le contrôle des fiscalités nationales : l'interdiction des discriminations fiscales et du protectionnisme fiscal. Article 95, par. 1 et 2 du Traité*

Ce contrôle des fiscalités nationales, de telle sorte que la libre circulation des produits sur le territoire communautaire ne soit pas entravée, c'est l'étape préalable à la construction d'un ensemble communautaire où s'appliquerait une législation fiscale harmonisée. Il s'agissait de préserver l'avenir en évitant que, par le biais de dispositions fiscales apparemment innocentes, les États ne rétablissent l'équivalent des droits de douane ou ne pénalisent les importations, aux fins notamment de protection de leur production nationale.

Peu importe à ce stade que les taxes soient différentes d'un État membre à l'autre, pourvu qu'à l'intérieur d'un même pays aucune distinction fiscale ne soit opérée entre produits locaux et produits importés.

Il faut distinguer les deux alinéas de l'article 95. Certes, ils concernent tous les deux les obligations fiscales des États membres et poursuivent un but identique, la libre circulation des biens dans le Marché Commun.

Mais, avec le premier paragraphe de l'article 95, il s'agit de contrôler le traitement fiscal de produits similaires.

Avec le deuxième paragraphe, il s'agit d'apprécier un rapport de taxation entre produits concurrents.

Si, en principe, des produits similaires sont concurrents, tous les produits concurrents ne sont pas similaires (par ex. le vin et la bière, cf. infra).

A noter aussi que le paragraphe 1 apparaît comme préséant dans l'ordre d'examen de conformité du droit fiscal national à l'article 95. Contrairement à ce que l'on a pu penser un temps, la C.J.C.E. n'a pas globalisé l'interprétation de l'article 95.

Les États membres avaient jusqu'au début de la deuxième étape de réalisation du Marché Commun, c'est-à-dire jusqu'au 1er Janvier 1962 pour éliminer les dispositions nationales contraires à l'article 95. Cet article continue de s'appliquer, malgré la mise en application d'une harmonisation fiscale prévue par l'article 99. Son entrée en vigueur n'était pas par ailleurs suspendue à cette mise en application de l'article 99.

Cet article paraît assez bien extrapolable à la situation actuelle de la zone de libre-échange américaine.

## *2.1 Article 95, par. 1*

### *2.1.1 Champ d'application*

#### *2.1.1.1 Champ d'application «ratione loci»*

L'article vise expressément les courants commerciaux entre les États membres. Sont exclus de son champ d'application les échanges intervenant entre un État membre et le reste du monde.

. Cet article s'applique à tous les produits d'origine ou en provenance d'un autre État membre. Sa rédaction aurait pu laisser penser qu'il ne concernait que les produits originaires d'États membres de la C.E.E., à l'exclusion des importations originaires des pays tiers, mais en provenance d'états membres (par ex. oranges du Maroc, importées en France en provenance d'Espagne).

Interrogée par renvoi préjudiciel, la C.J.C.E. a décidé que l'article 95 s'appliquait également aux produits originaires d'États tiers, mais mis en «libre pratique»<sup>5</sup> (en vertu de l'article 10 du Traité, sont considérés comme en libre pratique dans un État membre les produits en provenance de pays tiers pour lesquels les formalités d'importation ont été accomplies et les droits de douane et taxes d'effet équivalent exigibles ont été perçus dans cet État membre et qui n'ont pas bénéficié d'une ristourne totale ou partielle de ces droits et taxes). Les produits bénéficiant de la libre pratique sont, d'un point de vue douanier, définitivement et totalement assimilés aux produits originaires des États membres.

. On serait tenté de limiter le champ d'application de l'article 95, à la fiscalité des importations. La C.J.C.E. a, dans une interprétation large, admis son application au régime fiscal des exportations<sup>6</sup>, en se référant à la finalité du traité : «le Traité vise... de manière générale, la neutralité des régimes d'impositions intérieures au regard des échanges intracommunautaires, chaque fois qu'une transaction économique dépassant la frontière d'un État membre constitue en même temps le fait générateur d'une perception fiscale dans le cadre d'un tel régime» ainsi une taxe instituée en Allemagne en 1968 afin de freiner les exportations et de favoriser les importations, dans le but de réduire un excédent de la balance commerciale, tombe sous le coup de l'article 95, par. 1.

#### *2.1.1.2 Champ d'application «ratione materiae»*

. En premier lieu, l'article 95 n'envisage que les impositions intérieures relatives aux échanges de marchandises. Il laisse donc en dehors de son champ d'application la fiscalité des personnes physiques ou morales, de même que l'imposition du capital. (Rien que les impôts indirects, mais tous les impôts indirects-État, collectivités locales, établissements publics ou privés...).

. Il ne concerne par ailleurs que la fiscalité des «produits», et ne s'applique donc pas aux services (qui relèvent des articles 59 et s. du traité).

---

5. C.J.C.E., 7 mai 1987, affaire 193/85, Coopérative Co Frutta.

6. C.J.C.E., 22 octobre 1974, affaire 27/74, Demag. rec. p. 1037.



. Il complète les articles 9 et 12 du traité, qui interdisent les taxes d'effet équivalent à un droit de douane (taxe perçue spécifiquement sur les produits importés, à l'exclusion des produits nationaux similaires). Ici, l'imposition intérieure frappe les produits nationaux comme les produits importés, mais elle les frappe de façon discriminatoire (cf. infra).

### 2.1.2 Contenu de l'interdiction

- a) Il s'agit d'une interdiction de discriminer fiscalement les produits importés et les produits nationaux lorsqu'ils sont similaires.

La C.J.C.E. a commencé par considérer comme similaires «des produits qui présentent au regard des consommateurs des propriétés analogues ou répondent aux mêmes besoins».

«C'est dès lors en fonction d'un critère non d'identité rigoureuse mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation qu'il convient de déterminer le champ d'application du premier alinéa de l'article 95»<sup>7</sup>. Deux produits seront considérés comme similaires s'ils sont utilisés de manière analogue.

Au-delà de cette énonciation générale, la Cour s'appuie sur les caractéristiques intrinsèques des produits : composition, procédés de fabrication, qualités... Ainsi l'alcool de synthèse, obtenu par transformation de l'éthylène, peut être en Italie plus taxé que l'alcool de fermentation, qui résulte de la fermentation de produits agricoles, bien que le premier soit entièrement importé, parce que ces deux produits, malgré leur usage identique (chimico-industriel) proviennent de matières premières différentes et sont fabriqués selon des procédés différents.

En revanche, en matière d'alcools de consommation humaine, les différents produits ont suffisamment de propriétés communes pour être regardés comme produits similaires. Par ex. whisky et eaux de vie.

Accessoirement, on tiendra compte de la classification fiscale et douanière.

- b) La fiscalité doit être discriminatoire

Noter préalablement que la règle de non-discrimination n'interdit pas de traiter plus lourdement les produits nationaux (en dehors d'échanges communautaires) que les produits importés, donc de pénaliser sa propre production.

---

7. C.J.C.E., 27 février 1980, aff. 168/78, 169/78 et 171/78, RTDE 1980, n. 3, p. 460 et s.

Ce qui est interdit, c'est, de façon générale, les discriminations fiscales frappant les produits importés et similaires :

- différence dans les taux d'imposition. Est discriminatoire l'application par l'Italie d'un taux de TVA de 35 % sur les eaux de vie à appellation d'origine (qu'elle ne produit pas) alors que les autres eaux de vie sont taxées à 18 %;
- différence dans les modalités d'assiette et de perception;
- utilisation de la recette provenant de l'impôt de façon privilégiée pour la production nationale<sup>8</sup>.

L'article 95, par. 1, n'interdit cependant pas aux États de favoriser telle ou telle catégorie de producteurs nationaux par rapport à telle autre. Mais ce régime fiscal différencié ne doit pas reposer sur des classifications qui définissent explicitement ou implicitement la catégorie des bénéficiaires comme étant les seuls producteurs nationaux.

## 2.2 Article 95, par. 2

Il a pour fonction d'appréhender «toute forme de protectionnisme fiscal indirect dans le cas de produits qui, sans être similaires au sens de l'alinéa 1er, se trouvent néanmoins, avec certaines productions du pays d'importation, dans un rapport de concurrence même partielle, indirecte ou potentielle»<sup>9</sup>.

Il en est ainsi du vin et de la bière<sup>10</sup>.

## 2.3 Les sanctions

L'observation des règles posées par l'article 95 est confiée à la Commission des Communautés, dans le cadre de l'article 169. La Commission peut toujours introduire une action en manquement à l'encontre d'un État membre.

Mais la Cour de justice a également posé, très tôt, le principe de l'applicabilité directe de

---

8. ... dans la mesure où la charge fiscale grévante les produits nationaux est neutralisée par des avantages qu'elle sert à financer, tandis que celle grévante les produits importés représente une charge nette, C.J.C.E., 29 mai 1980, Commission C/Italie, Tec. p. 1533

9. C.J.C.E., 27 février 1980, 171/78, Commission c/Danemark, Rec. p. 447.

10. C.J.C.E., 27 février 1980, 170/78, Commission c/Royaume Uni, Rec. p. 417.

l'article 95, ce qui le rend invocable par les importateurs devant les juridictions nationales<sup>11</sup>.

Pratiquement tous les États européens ont été condamnés sur la base de cet article : l'Italie pour avoir imposé plus lourdement le whisky que les eaux de vie italiennes ou le champagne français plus lourdement que le vin pétillant italien; la Grande-Bretagne pour avoir discriminé le vin par rapport à la bière, ou la France pour avoir fiscalement pénalisé les voitures de grosse cylindrée.

Lorsque la discrimination ou la protection fiscale est établie, elle doit disparaître pour l'avenir : ainsi la France a-t-elle dû, à deux reprises, modifier son système de taxation des véhicules automobiles.

Par ailleurs, l'impôt indûment payé doit être restitué, ce qui suppose une action devant les juridictions nationales. L'État français avait pris des dispositions législatives pour la répétition de l'indu payé sur les véhicules de forte cylindrée : elles ne permettaient pas en fait aux contribuables de récupérer les sommes payées à tort, du fait de l'intervention d'une prescription. Les tribunaux français (judiciaires en l'occurrence) ont écarté ces dispositions législatives, comme contraires à l'ordre juridique communautaire.

### ***3. La construction d'une fiscalité communautaire : l'harmonisation fiscale***

Le rapprochement des fiscalités nationales dans le cadre de la construction communautaire peut résulter de différentes démarches :

Celles entreprises en vertu de l'article 99 du Traité, qui concerneront alors essentiellement la TVA, les droits d'accises et autres impôts indirects. Seul l'article 99 envisage expressément une harmonisation fiscale «dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur».

Celles qui résultent de propositions émanant de la Commission, mais qui ne sont pas toujours directement liées à l'article 99, propositions générées par la constatation de certaines nécessités : par exemple celle du regroupement de sociétés européennes, autant que de besoin, regroupement qui ne doit pas être gêné par les dispositions fiscales relatives aux apports faits à des sociétés ou à la fiscalité des groupes;

Celles qui émanent des États membres, mis en situation de concurrence fiscale par des décisions communautaires non fiscales, comme la réalisation du marché financier européen en 1990, c'est-à-dire la libération de la circulation des capitaux. Aucune proposition fiscale n'a été faite sur ce terrain, les autorités communautaires laissant pleine latitude aux États membres.

---

11. C.J.C.E., 16 juin 1966, 57/65, Lutticke, Rec. p. 293.

Enfin, de façon insensible, le rapprochement des droits nationaux résulte de la pénétration du droit communautaire matérialisé par les directives fiscales : outre l'évolution des taxes, elle conduit à l'évolution de la jurisprudence et à l'évolution des concepts fiscaux dégagés ou précisés par la jurisprudence.

Cette évolution générale peut poser des problèmes financiers et politiques délicats aux différents États membres de la Communauté.

### *3.1 La suppression des frontières fiscales : l'harmonisation de la TVA et des droits d'accise*

Le projet européen de suppression des frontières entre les États membres induit les propositions de la Commission relatives à la TVA et aux droits d'accises. Autant ces derniers ne représentent qu'un enjeu financier et politique mineur, autant l'évolution de la TVA constitue un enjeu important sur ces deux plans, en raison de l'évolution prévisible de la structure des systèmes fiscaux de certains États, dont la France. Rappelons que, dans ce dernier État, la TVA représente de 45 à 50 % des recettes de l'État.

#### *3.1.1 La suppression des frontières fiscales et l'aménagement de la TVA*

Rappelons qu'en 1967, le Conseil des communautés a choisi l'adoption d'un système commun de taxe à la valeur ajoutée. La 6<sup>è</sup> directive européenne a, en 1977, décidé une harmonisation de l'assiette de la TVA rendue nécessaire par la décision «ressources propres» prise en 1970 : la Communauté se voit attribuer, parmi ses ressources propres, un pourcentage (à l'époque limité à 1 %) de la base harmonisée de la TVA. Cette sixième directive a abouti à la réforme de la TVA entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> Janvier 1979.

Par ailleurs, l'article 99 du Traité de Rome modifié par l'Acte unique européen, s'il maintient le vote à l'unanimité (au sein du Conseil) dans le domaine de la fiscalité indirecte, érige en obligation juridique l'objectif d'un rapprochement des taxes indirectes dans la mesure nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur sans frontières au plus tard le 31 Décembre 1992.

Or, en raison des différences de taux existant dans les différents pays membres de la C.E.E. et pour maintenir la neutralité de la TVA au regard des conditions de la concurrence, le contrôle des mouvements de biens et services aux frontières internes de la Communauté est actuellement nécessaire. Il permet l'application d'un système, effectivement neutre économiquement, d'exonération des exportations par le pays exportateur, et d'imposition de l'importation au taux du pays importateur. Le produit affronte ainsi, dans des conditions d'égalité au regard de la fiscalité indirecte, la concurrence des produits nationaux du pays importateur.

Ce même système joue d'ailleurs en France à l'égard des départements d'Outre-Mer, où les taux de TVA sont plus faibles qu'en métropole.

Outre l'impact psychologique recherché d'une disparition des frontières fiscales sur le territoire européen, ce système se voit reprocher par la Commission les contraintes administratives et les coûts qu'il génère pour les entreprises. «Les bénéficiaires les plus directs et les plus immédiats seront les industriels et les commerçants qui verront la disparition des coûts causés par les formalités administratives liées au passage des frontières et la réduction des temps de transport», écrit la Commission.

La suppression des contrôles internes et du système actuel suppose cependant, toujours dans un souci de neutralité fiscale, un rapprochement des taux de T.V.A. appliqués dans les différents pays membres. C'est cette démarche qui explique les propositions de la Commission européenne en la matière, ces propositions éclairant elles-mêmes les dispositions fiscales prises progressivement par les États dans le domaine de la T.V.A. Force est de constater que la position de la France est difficile, en raison de la structure particulière de son système fiscal.

### *3.1.1.1 Les propositions de la Commission*

Ces propositions comportent des fourchettes de taux et un système de compensation financière entre les États membres.

#### *a) Les taux*

La suppression des frontières fiscales suppose l'application, en cas de vente dans un autre pays européen, de la TVA de l'État d'origine et non plus, comme c'est actuellement le cas, de celle du pays d'importation. Il est dès lors indispensable, pour préserver la neutralité économique de cette imposition, d'harmoniser les taux existants dans les différents États de la Communauté<sup>12</sup>.

Pour la Commission, l'idéal eût été un taux unique. Une telle proposition n'étant pas acceptable par la plupart des États membres (la diversité des taux sert notamment à corriger le caractère naturellement dégressif de l'impôt sur la dépense), la Commission suggère en définitive deux taux de TVA, un taux réduit et un taux normal (la France en avait beaucoup plus : cinq taux principaux à l'époque des propositions européennes).

Par ailleurs, la Commission propose des fourchettes de taux :

- . de 4 à 9 % pour le taux réduit,
  - . de 14 à 20 % pour le taux normal,
- et non deux taux déterminés et imposés aux États.

Autrement dit, les États conservent, en matière de TVA, une certaine latitude dans leur politique fiscale, ce qui n'est pas le cas pour les droits d'accise (le Premier Ministre français a cependant dénoncé à l'époque cette atteinte «à la seule base fiscale de la souveraineté nationale»).

---

12. Tableau joint.

Les États membres, selon la Commission, peuvent ainsi choisir des taux impliquant un minimum de changements pour un maximum d'entre eux par rapport à leur charge fiscale actuelle. Un écart plus faible des fourchettes gênerait les États et n'aurait qu'une incidence mineure sur les prix. Et la Commission cite l'exemple des États-Unis, où les écarts de taxes locales dans certains États membres vont jusqu'à 9 % sans porter atteinte à l'existence du marché intérieur.

Nous verrons (cf. infra) que cette partie des propositions de la Commission a fait l'objet de critiques parfois sévères, notamment en France. Remarquons par ailleurs que la détermination des taux par chaque État n'est pas le seul problème à régler d'ici à Janvier 1993 il faut également, dans une démarche commune, fixer le taux applicable (réduit ou normal) produit par produit. Ceci représente un travail matériel important et, pour certains produits, une démarche délicate (c'est par exemple dans cette perspective que s'inscrit l'application du taux réduit à la fourniture d'électricité et de gaz dans la loi de finance pour 1989).

Il faut en outre avoir conscience de ce que le système proposé par la Commission n'a pas les mêmes incidences selon qu'un acheteur se fournissant dans un autre État membre est lui-même un assujetti à la TVA qui achète pour revendre, ou un consommateur final.

. Dans la première hypothèse, le système est neutre, c'est-à-dire que les différences de taux entre États membres subsistant du fait de la fourchette ne pèsent pas directement sur les conditions de la concurrence.

Dans cette hypothèse effectivement, l'acheteur de l'État X qui achète (tableau II) un bien dans l'État Y où la TVA est de 14 % pour le revendre dans l'État X va facturer au consommateur final une TVA au taux de cet État X (20 % par hypothèse). C'est ce même taux de 20 % qui serait appliqué au consommateur de l'État X d'un produit de l'État X : le système est fiscalement neutre.

Tableau I

Tableau II

|   | Pour un bien acquis et revendu à l'intérieur d'un même État membre (taux TVA 14 %) |       | Pour un bien acquis dans un État membre (taux TVA 20 %) puis vendu dans un autre État membre (taux TVA 14 %) |       | Pour un bien acquis et revendu à l'intérieur d'un même État membre (taux TVA 20 %) |       | Pour un bien acquis dans un État membre (taux TVA 14 %) puis vendu dans un autre État membre (taux TVA 20 %) |       |
|---|--|-------|--|-------|--|-------|--|-------|
| a) Prix d'achat du bien hors TVA                      |  | 100   |  | 100   |  | 100   |  | 100   |
| b) TVA au titre de l'achat                            | (14 %)   | + 14  | (20 %)   | + 20  | (20 %)   | + 20  | (14 %)   | + 14  |
| b) Prix d'achat total, TVA comprise                   |  | = 114 |  | = 120 |  | = 120 |  | = 114 |
| TVA déductible au titre de l'achat                    |  | - 14  |  | - 20  |  |       |  | - 14  |
| c) Prix net   |  | 100   |  | 100   |  | 100   |  | 100   |
| Valeur ajoutée  |  | + 50  |  |       |  | + 50  |  | + 50  |
| d) Nouveau prix du bien hors TVA                      |  | = 150 |  | = 150 |  | = 150 |  | = 150 |
| TVA due à la vente                                    | (14 %)   | + 21  | (14 %)   | + 21  | (20 %)   | + 30  | (20 %)   | + 30  |
| e) Prix de vente au consommateur final (TVA comprise) |  | = 171 |  | = 171 |  | = 180 |  | = 180 |

. En revanche, dans l'hypothèse d'un consommateur final achetant directement un produit dans un État membre à taux de T.V.A. plus faible, il y a une économie d'impôt égale à la différence des taux de T.V.A. entre les deux États.

|   | État A<br>Taux 14% | État B<br>Taux 20% |
|---|--------------------|--------------------|
| Base hors taxe                                  | 100.000 F          | 100.000 F          |
| T.V.A.  | 14.000 F           | 20.000 F           |
| Coût T.T.C. (la T.V.A. n'étant pas récupérable) | 114.000 F          | 120.000 F          |
| Économie fiscale                                | 6.000 F            |                    |

### Les taux de T.V.A. en 1989-1990 dans les pays européens

| PAYS        | TAUX<br>ZERO | TAUX<br>PARTI-<br>CULIER | TAUX<br>REDUIT | TAUX<br>INTER-<br>MEDIAIRE | TAUX<br>NORMAL | TAUX<br>MAJORE | OBSERVATIONS                            |
|-------------|--------------|--------------------------|----------------|----------------------------|----------------|----------------|---|
| BELGIQUE    | -            | 1                        | 6              | 17                         | 19             | 25             | + 8 % de surtaxe                        |
| DANEMARK    | 0            | -                        | -              | -                          | 22             | -              |   |
| ESPAGNE     | -            | -                        | 6              | -                          | 12             | 33             |   |
| FRANCE      | -            | 2,1                      | 5,5            | -                          | 18,6           | 25             | (22 actuellement,<br>33 % initialement) |
| GRECE       | -            | 3                        | 6              | -                          | 16 (1)         | 36             | (1) 18 % actuellement                   |
| IRLANDE     | 0            | 1,4 et 5                 | 10             | -                          | 25 (1)         | -              | (1) ramené à 21 % en<br>mars 1991       |
| ITALIE      | -            | 4                        | 9              | -                          | 19             | 38             |   |
| LUXEMBOURG  | -            | 3                        | 6              | -                          | 12             | -              |   |
| PAYS-BAS    | -            | -                        | 6              | -                          | 18,5           | -              |   |
| PORTUGAL    | 0            | -                        | 8              | -                          | 17             | 30             |   |
| ROYAUME-UNI | 0            | -                        | -              | -                          | 15 (1)         | -              | (1) 17,5 actuellement                   |
| ALLEMAGNE   | -            | -                        | 7              | -                          | 14             | -              |   |

Le risque d'évasion de la consommation est évidemment d'autant plus important que la valeur hors taxe du produit est élevée et que les opérateurs économiques s'organiseront en conséquence : les États membres se retrouvent, dans ce schéma, en situation de concurrence fiscale.

La Commission reconnaît d'ailleurs qu'une différence de 5 ou 6 points de T.V.A. peut ici avoir des conséquences économiques. Mais elle corrige son propos en soulignant qu'actuellement l'essentiel des opérations est fait par des assujettis.

C'est d'ailleurs sans doute le reproche principal qui peut être fait à son argumentation: elle analyse l'impact de la réforme en se fondant sur le comportement présent des agents économiques. Elle occulte donc l'évolution de ce comportement, telle qu'elle pourrait résulter des nouvelles données fiscales.

Ceci est particulièrement sensible en matière de ventes par correspondance, qui sont des ventes directes au consommateur final : les différences de taux pourraient conditionner les implantations géographiques et entraîner un fort accroissement de ce type de ventes. Or la Commission raisonne sur des parts de marchés actuelles, qui vont de 0,2 % à 4,5 % (2,6 % en FRANCE).

De la même façon, le risque de fraude fiscale (création d'échanges artificiels entre États à taux faibles et États à taux forts) ainsi que la question des distorsions fiscales entraînées par l'existence dans certains pays (Grande-Bretagne par exemple) d'un taux zéro sur des biens considérés comme étant de première nécessité sont en définitive occultés. Or sur le dernier point, la survivance d'un taux zéro paraît radicalement contraire au principe de la réforme proposée.

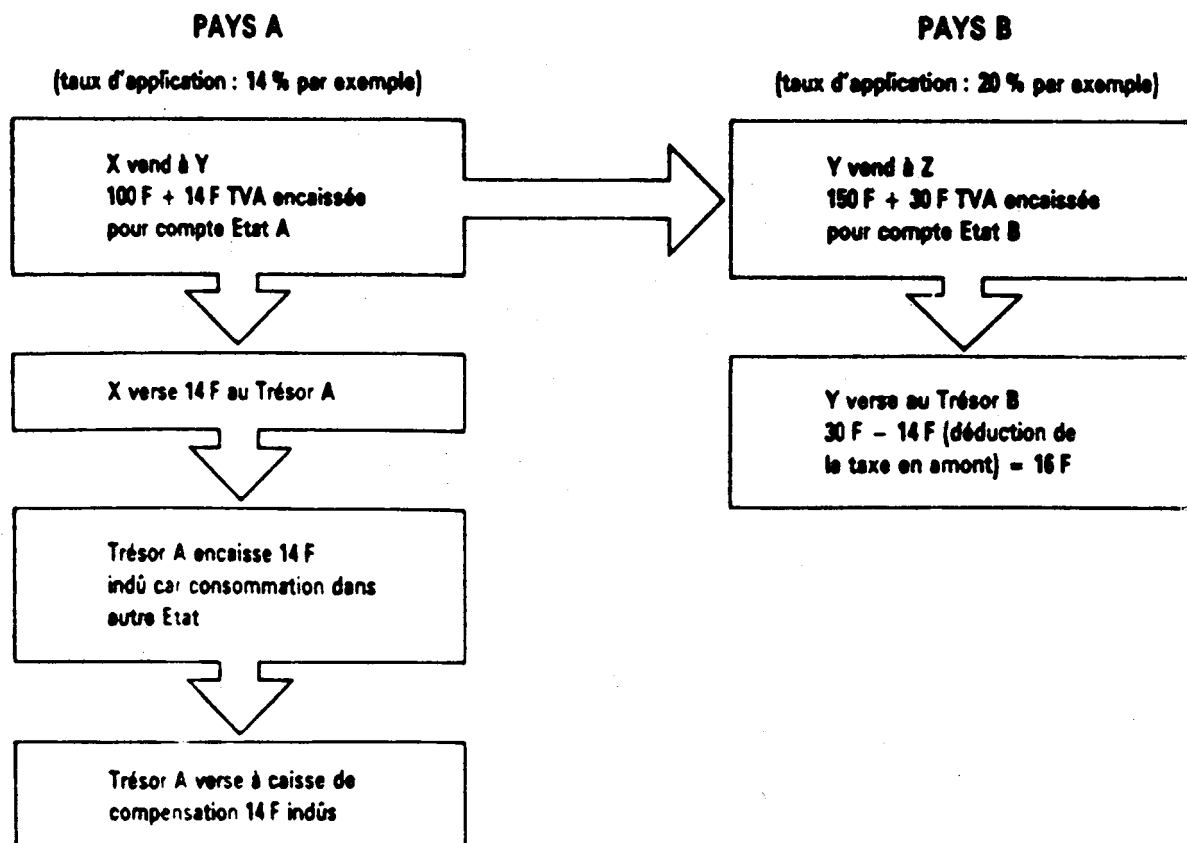


## b) Le système de compensation entre les Trésors des États membres

Le système de TVA tel qu'il fonctionne actuellement dans les échanges entre États membres évite le problème de la compensation financière entre les Trésors. Certaines règles de territorialité de la TVA (en matière de prestation de services essentiellement) s'expliquent d'ailleurs par la volonté d'éviter ce problème.

Or, la suppression des frontières fiscales rend nécessaire la mise sur pied d'un mécanisme de compensation, afin que le montant de la TVA perçue dans le pays de départ revienne finalement au pays où a eu lieu la consommation finale du produit.

Cette nécessité peut être illustrée de la façon suivante :



Le marché européen devant fonctionner comme un marché unique, le principe de base de la T.V.A. joue en effet pour tout assujetti : il ne verse au Trésor (de l'État b en l'occurrence) que la différence entre la T.V.A. qu'il a facturée sur sa vente et celle qu'il a payée sur ses achats. Or, en l'occurrence, la T.V.A. acquittée à l'achat a été encaissée par l'État A. D'où, en raison du mécanisme des déductions, une perte équivalente (14 F) et non justifiée pour l'État B.

Cette anomalie suppose donc la création d'un mécanisme de compensation destiné à indemniser l'État B de la perte subie. Ce mécanisme permettra de faire en sorte que la taxe perçue dans un État membre sur les opérations à l'exportation soit transférée à l'État membre dans lequel les biens ou les services fournis sont finalement consommés.

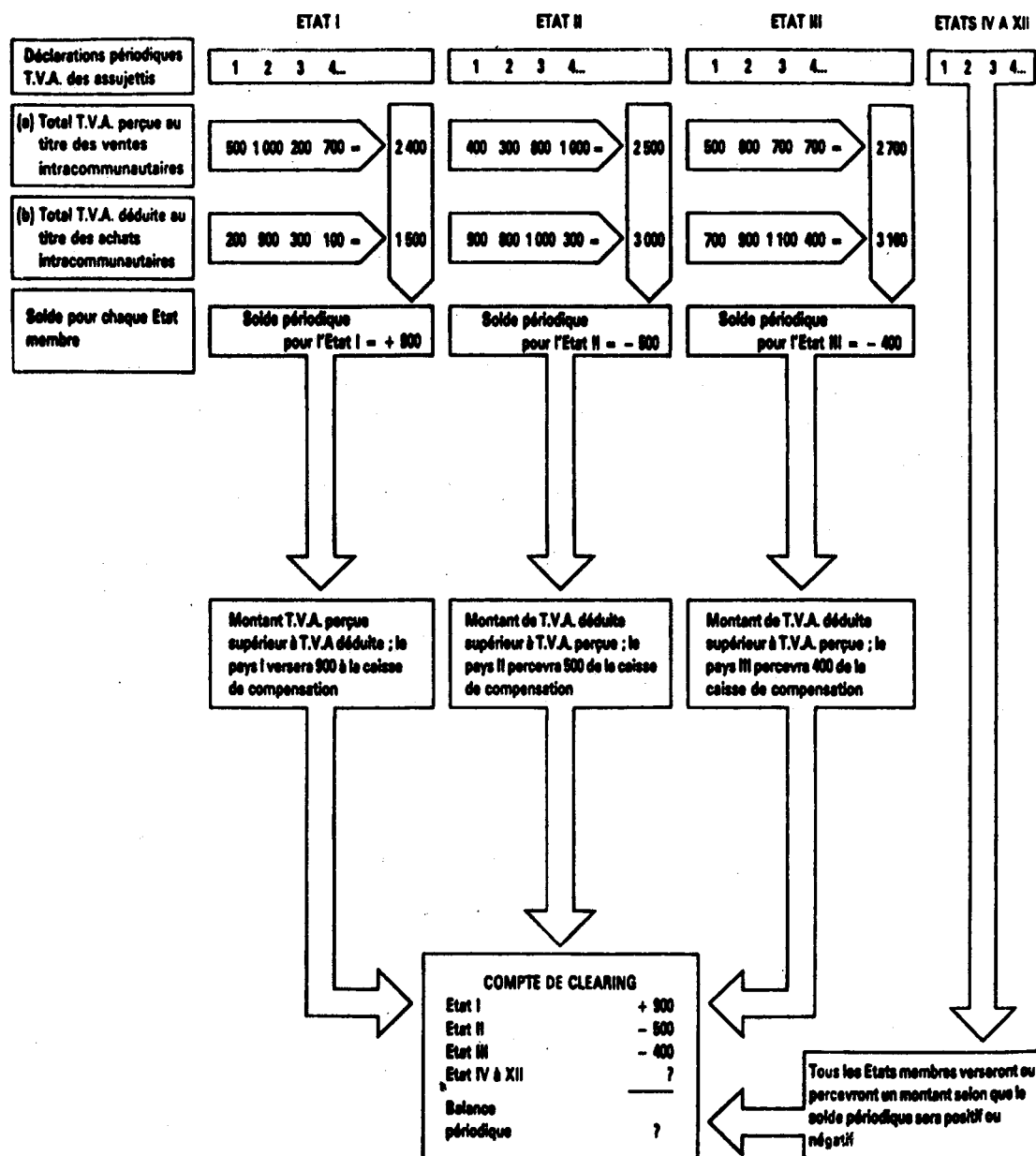
Le système, qui fonctionne en prenant en compte l'ensemble des transactions intra-communautaires et non des transactions individuelles, suppose, ainsi que le souligne la Commission elle-même :

- . que les administrations fiscales précisent les obligations comptables, normalisent les rubriques de factures et développent un contrôle coordonné à l'échelon européen;
- . que la Commission joue un rôle d'animateur du système : gestion, arbitrage, instruction des plaintes.

Reste actuellement à l'étude la détermination d'une clé de répartition de l'excédent du compte central, excédent provenant de la T.V.A. perçue pour un bien exporté et non déduite dans le pays d'importation (achat effectué par exemple par un consommateur final). Par ailleurs, pour la Commission, la gestion de cet ensemble ne suppose pas une embauche massive de fonctionnaires européens.

On perçoit cependant une lourdeur certaine du nouveau système, qui risque d'annuler les économies réalisées du fait de la suppression des formalités frontalières.

## Le système de compensation



### 3.1.1.2 Les réserves formulées par les États

Nous prendrons pour exemple la position française, car c'est par définition celle que nous connaissons le mieux.

Cette position est délicate, en raison de la part importante de la TVA dans les ressources fiscales de l'État (545.500 millions de francs en évaluation révisée pour 1988, pour un total de 1233770 millions, soit 44,2 % du produit global); cette part est beaucoup plus modeste chez nos principaux concurrents européens.

Les propositions européennes ont en conséquence fait l'objet d'analyses sans complaisance. Elles conduisent cependant, dans la mesure où l'on pourra peut être en retarder l'application, mais non y échapper, à une évolution prévisible de la structure de notre système fiscal.

Ces propositions ont actuellement fait l'objet de deux études nationales : celle de la commission de réflexion économique pour la préparation de l'échéance 1992, présidée par M. Boiteux; celle de M. Lauré, inventeur de la TVA, qui s'intitule «au secours du 1er Janvier 1993».

. Le rapport Boiteux ne remet pas directement en cause l'objectif principal de la Commission des communautés européennes, à savoir la suppression des frontières fiscales.

Il souligne tout d'abord les pertes mécaniques (hors évasion géographique de consommation liée à des taux étrangers plus faibles, mais également hors accroissement éventuel de consommation liée à la baisse des taux français) de la réduction à deux des taux de la T.V.A. française : 2 milliards pour deux taux à 7 et 20 %, 4 milliards pour deux taux à 9 et 19 %. La perte sera donc plus importante puisque l'on s'oriente manifestement vers deux taux à 5,5 et 18,6 %.

Il convient d'ajouter à ces pertes celles résultant de la suppression des rémanences de T.V.A. (exclusions de droit à déduction, spécifiquement françaises, pour certains biens et services) - 11 milliards de francs-et de la règle du décalage d'un mois, qui n'existe pas dans les autres pays européens - 73 milliards de francs (cette perte ne se renouvelant pas).

. Le mécanisme de compensation proposé soulève par ailleurs des objections : *Il paraît cumuler des lourdeurs, des insuffisances et des paris. Son bon fonctionnement suppose une égale capacité et une égale volonté des administrations fiscales des douze pays membres à gérer un système dont l'efficacité reposera notamment sur la confiance mutuelle des uns envers les autres* (en raison notamment de la suppression des contrôles frontaliers).

. Enfin, pour la commission Boiteux, les fourchettes de taux proposées sont trop larges. Elles entraîneront des évasions de consommation sous-évaluées en omettant de tenir compte de l'importance des agents économiques non assujettis à la T.V.A. : outre les consommateurs personnes physiques, il faut tenir compte des administrations, des établissements hospitaliers, des banques, des compagnies d'assurances, des collectivités locales.

En effet, l'argument de la Commission des communautés européennes consistant à dire que les administrations ne pourront pas, de fait, acheter hors des fournisseurs nationaux est curieusement anti-européen.

La commission Boiteux estime que l'écart maximum des deux fourchettes ne peut être supérieur à deux points, ceci relevant de négociations inter-étatiques.

. Le rapport Lauré reprend, en les accentuant, les critiques de la commission Boiteux.

Fondamentalement, M. Lauré considère (et il a techniquement raison) que l'existence de frontières fiscales n'empêche pas, actuellement, le marché unique d'exister. Le véritable obstacle à la création d'un marché intégré n'est pas lié au système actuel de T.V.A., mais à l'impossibilité pour toute entreprise d'attaquer la clientèle de ses concurrents des pays voisins sans établir préalablement une succursale dans chacun de ces pays.

Le rapport comporte par ailleurs des propositions visant à limiter, en matière de T.V.A., les sacrifices à consentir par certains États membres (et notamment la France) et s'inscrivant à contre-pied de la position européenne :

La modification fondamentale, dans ces propositions, consiste, dans les échanges intra-communautaires, à faire facturer par les exportateurs la T.V.A. du pays de destination, et non celle du pays d'expédition (ce qui semble d'ailleurs correspondre au système américain).

Il est évident que cette proposition résout, radicalement, la question de l'égalité, en termes de fiscalité indirecte, des conditions de la concurrence sur les marchés nationaux.

Elle conduit, non moins radicalement :

. au maintien des frontières fiscales; il faudra bien surveiller la destination effective des produits. Mais peut-on supprimer ces frontières, dans le système de la Commission, si l'on veut que fonctionne le mécanisme de la compensation ?

. au maintien du système de compensation, dès lors que la T.V.A. serait perçue par l'exportateur, et non comme c'est le cas actuellement par l'importateur.

Cette solution limite incontestablement les contraintes fiscales résultant, pour les États membres, des propositions de la Commission en matière de T.V.A. Elle a cependant, pour des raisons politiques, peu de chances d'être accueillie : une évolution de la structure du système fiscal français est dès lors prévisible.

### 3.1.1.3 L'adoption du principe d'un régime transitoire et l'évolution des solutions

. Compte tenu des difficultés engendrées, pour certains États, par les propositions européennes, et par la difficulté à mettre au point le système de compensation entre les États rendu nécessaire par la suppression des frontières fiscales, une période transitoire a été prévue, qui s'ouvrira au 1er Janvier 1993 pour s'achever en 1997.

Ce régime transitoire comporte les aménagements suivants :

- Les biens ou services acquis par les assujettis resteront, comme actuellement, taxés dans le pays de destination et au taux pratiqué par celui-ci. Ceci élimine donc jusqu'en 1997 la question de la compensation entre États; Les contrôles seront néanmoins déplacés des frontières aux sièges des entreprises, afin d'abolir les frontières fiscales au 1er Janvier 1993.
- Les biens acquis par les organismes non assujettis ou exonérés (banques, assurances, hôpitaux, administrations...) seront imposables dans le pays de destination sous la forme d'une livraison à soi-même. Ceci évite donc la tentation d'aller faire de gros achats dans un autre État membre pour payer une T.V.A. (que l'on ne peut pas déduire) à un taux plus faible.
- Les particuliers en revanche se verront reconnaître une liberté d'achat sur le territoire communautaire, sauf pour les véhicules automobiles et les achats effectués par correspondance, pour lesquels se serait le taux du pays de destination qui continuerait de s'appliquer (= véhicules d'occasion).
- . Par ailleurs, s'agissant des taux, on s'oriente non plus vers une fourchette de taux, mais vers des taux planchers :
- 14 ou 15 % pour le taux normal;
- 5 % pour le taux réduit; l'énumération des produits en relevant est à peu près arrêtée (produits alimentaires, eau, pharmacie, transports de personnes, livres et journaux, oeuvres artistiques et droits d'auteur, hôtels, activités sociales, soins médicaux dans les hôpitaux...). Les taux «zéro» ou inférieurs à 5 % seraient donc appelés à disparaître.
- . Les différents États membres ont d'ores et déjà fait évoluer leurs taux pour se placer dans le cadre des propositions européennes. Certains États ne devraient pas avoir de difficultés majeures pour réaliser cette évolution :
- L'Espagne par exemple pourra financer la suppression de son taux majoré par le relèvement (imposé) de son taux normal, actuellement à 12 % .
- La Grèce pourra trouver des recettes supplémentaires dans l'augmentation des accises pour équilibrer le manque à gagner résultant de la disparition à terme de son taux majoré (36 %).

- Pour l'Irlande, la hausse des taux britanniques (17,5 en taux normal) est une aubaine : elle voit disparaître l'avantage qu'avaient ses consommateurs d'aller faire leurs courses en Irlande du Nord.
- Restent le Danemark (taux normal le plus élevé, 22 %), qui sera sans doute le pays ayant le plus de difficultés à modifier sa fiscalité, étant donné que le financement de la sécurité sociale danoise en dépend très largement, et la France, qui sera nécessairement amenée à faire évoluer la structure de son système fiscal.

#### *3.1.1.4 Les problèmes posés à la France par l'évolution de la T.V.A.*

Cet impôt représente en France aux environs de 600 milliards de francs pour un total de recettes fiscales de l'ordre de 1200 milliards. La perte financière représentée par la réduction du nombre des taux de T.V.A., et leur baisse, est chiffrée (empiriquement) à 100 milliards de francs.

À défaut de rechercher des économies dans les dépenses publiques, ou d'en réaliser de suffisantes, la France devra donc trouver des ressources fiscales de substitution. Celles-ci ne peuvent guère se trouver que dans l'impôt sur le revenu (des particuliers) ou dans l'impôt sur les sociétés qui représentent, après la T.V.A., les principales ressources fiscales de l'État.

. S'agissant de l'impôt sur les sociétés, on savait que son évolution prévisible était à la baisse. Les taux appliqués chez nos principaux partenaires et concurrents (G.-B. - 35 %-Allemagne - 36 % lorsque les bénéfices après impôt sont distribués, 50 % lorsqu'ils ne le sont pas) allaient dans ce sens.

Effectivement le taux de l'I.S. français est passé de 50 % à 42 % (en cas de distribution, 34 % en cas de non distribution) pour arriver, à compter des exercices ouverts au 1er Janvier 1992, à 34 % en toute hypothèse.

Cette évolution est confortée par la réalisation du marché financier européen : un tel taux d'I.S. conduit à accorder aux actionnaires, au titre des dividendes distribués, un avoir fiscal de l'ordre de 100 % de l'I.S. payé par la société<sup>13</sup>. C'est la situation dans certains États membres (Allemagne par ex.). Elle est souhaitable si l'on veut avoir en France une place financière attractive.

Remarquons par ailleurs que le taux de l'I.S. n'est pas le seul élément caractérisant la pression fiscale : interviennent également les règles d'assiette, plus ou moins favorables (amortissements, provisions, etc...).

---

13. Avoir fiscal : système européen conduisant à accorder aux actionnaires qui perçoivent des dividendes à un crédit d'impôt égal à une partie ou à la totalité de l'impôt payé par la société, personne morale.

. Des ressources supplémentaires ne peuvent donc provenir que de l'impôt sur le revenu, dont le rendement est effectivement moindre en France qu'en Grande-Bretagne ou en Allemagne, mais qui est un impôt extrêmement sensible.

L'accroissement de ce rendement peut théoriquement provenir de deux politiques :

. L'augmentation de la progressivité du barème existant actuellement. Cette solution paraît inapplicable pour deux raisons :

- Malgré son rendement relativement faible, l'impôt sur le revenu français est beaucoup plus progressif que dans les pays voisins. La progressivité en effet ne se mesure pas par la seule référence au taux maximum applicable (56,8 % en France). Elle se mesure surtout par l'écart entre le taux le plus faible et le taux le plus élevé. Cet écart est en France de 0 à 56,8 %. Il est en Grande-Bretagne de 25 à 40 seulement et en Allemagne de 22 à 50 %.

Nous faisons en outre abstraction des éléments accélérateurs de progressivité, comme le plafonnement de l'avantage fiscal représenté par le quotient familial, instauré en 1982.

- Au demeurant, l'accroissement de la progressivité des prélèvements, pratiqué de 1981 à 1983 par le gouvernement Mauroy, a créé des tensions fiscales importantes et des effets économiques négatifs. Cette politique ne conduit pas nécessairement à une augmentation du produit de l'impôt.

. La seule solution applicable semble donc être, si l'on veut accroître de façon significative le produit de l'impôt sur le revenu, une réduction du nombre de foyers exonérés, deux fois plus important en France qu'en Grande-Bretagne ou en Allemagne.

Autrement dit, elle consistera à accroître le nombre des petits assujettis, actuellement exonérés.

Cette solution n'est pas politiquement facile, quelle que soit la majorité au pouvoir. Elle peut conduire à remettre en cause le plafonnement des prélèvements sociaux obligatoires effectués auprès des assurés, pour des raisons de justice sociale. En tout cas, on y pense : l'institution parallèle d'une contribution sociale généralisée par le gouvernement Rocard ou le débat réouvert sur le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en sont la preuve.

### *3.1.2 La suppression des frontières fiscales et l'harmonisation des droits d'accise*

Les droits d'accise sont des impôt indirects grevant traditionnellement la consommation de certains produits dans les États de la C.E.E. (alcools, tabacs...). Ce sont des droit «ad valorem» (fonction de la valeur du produit) ou spécifiques (fonction du volume, de la quantité...). Pour les cigarettes par exemple, le droit d'accise est à la fois spécifique et ad valorem.



Ces droits ont souvent été utilisés pour faire obstacle à la libre circulation des produits qui y sont soumis et ont donc alimenté la jurisprudence de la Cour de justice des communautés.

Le taux des droits d'accise était extrêmement variable selon les États et selon les produits. La Commission européenne a, en conséquence, proposé de les uniformiser, produit par produit. La démarche est donc ici plus contraignante. Elle est aussi mieux acceptée, s'agissant de prélèvements dont le produit financier est sans commune mesure avec les enjeux de la T.V.A.

Ces propositions ne concernent pas les droits d'accise sur le café, le thé, les allumettes... qui représentent moins de 5 % du total de ces droits.

Dans l'ensemble, les taux proposés sont la moyenne arithmétique des taux constatés dans les États membres.

Les conséquences budgétaires de ces propositions, évaluées à consommation égale, sont un accroissement de ces recettes, sauf au Danemark et en Irlande.

Pour la France, l'application des taux proposés conduit à un accroissement du produit sur les alcools, sur les tabacs (où la hausse compense la baisse du taux majoré de T.V.A.) et une diminution pour les produits pétroliers (qui peut être compensée par la manipulation de la taxe intérieure sur les produits pétroliers).

Le plus délicat pour les gouvernements est l'incidence de cette évolution sur les indices de prix.

### *3.2 La recherche de la neutralité fiscale sur la structure des sociétés*

Deux objectifs ici sont visés, qui ont fait l'objet de directives européennes, ou de propositions de la Commission européenne :

- Tout d'abord, il ne faut pas que des fiscalités trop disparates dans les États membres conduisent à placer les entreprises dans des conditions trop différentes pour se constituer. Si par exemple les capitaux britanniques pouvaient plus facilement, au regard de l'impôt, se constituer en société que les capitaux français, il en résulterait un désavantage indu dans la concurrence au profit des entreprises britanniques.
- Par ailleurs, à côté de la constitution, l'impôt peut jouer un rôle non négligeable sur l'organisation de la société, et plus généralement des sociétés de groupe. Il est évident, surtout dans l'hypothèse de groupes multinationaux, que les disparités de législation fiscale exercent un effet perturbateur sur la gestion «européenne» de ce type de sociétés. Ici les préoccupations internes de la Communauté rejoignent les objectifs externes : il s'agit non seulement de permettre aux entreprises de la Communauté de profiter d'un marché unique, mais également de les mettre en mesure d'affronter la concurrence internationale.

### 3.2.1 L'harmonisation de la fiscalité des constitutions de sociétés

Dans la législation des États membres, les impositions indirectes frappant les constitutions de sociétés (les «rassemblements de capitaux» selon la terminologie européenne) sont le droit d'apport (relevant en France des droits d'enregistrement) et le droit de timbre frappant la création, l'émission, l'admission en bourse ou la mise en circulation de parts, d'actions, ou d'autres titres de même nature, ainsi que les certificats représentatifs de ces titres.

Ces impositions donnaient naissance à des discriminations, des doubles impositions, entravant la libre circulation des capitaux et le fonctionnement des sociétés. C'est la raison pour laquelle le Conseil adopta assez rapidement une directive d'harmonisation le 17 Juillet 1969<sup>14</sup>.

Les autorités communautaires ont, à différentes reprises, manifesté clairement leur désir de voir supprimer les droits d'apport et plus généralement les «impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux».

Les considérants de la directive du 17 Juillet 1969 sont déjà explicites : *Considérant que les impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux, actuellement en vigueur dans les États membres, à savoir le droit auquel sont soumis les apports en société et le droit de timbre sur les titres, donnent naissance à de discriminations, des doubles impositions et des disparités qui entravent la libre circulation des capitaux et qui doivent, par conséquent, être éliminés par voie d'harmonisation.*

L'idée est réaffirmée par la directive du 10 Juin 1985, modifiant celle de 1969<sup>15</sup>... *considérant que les effets économiques du droit d'apport sont défavorables au regroupement et au développement des entreprises, que ces effets sont particulièrement négatifs dans la conjoncture actuelle, qui commande impérativement que la priorité soit donnée à la recherche des investissements; considérant que la meilleure solution consisterait à supprimer le droit d'apport; que les pertes de recettes qui résulteraient d'une telle mesure apparaissent toutefois inacceptables pour certains États membres...*

La position du Conseil est partagée par les autres institutions européennes, qu'il s'agisse du Parlement<sup>16</sup> ou du Comité économique et social, pour qui... «les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux n'ont pas leur place dans un système fiscal rationnel<sup>17</sup>».

---

14. Directive 69/335, J.O.C.E.L. 249 du 3 octobre 1969.

15. J.O.C.E., 15 juin 1985, n°L. 156/23.

16. Résolution du 17 janvier 1985, J.O.C.E., 18 février 1985, C. 46/77. Également J.O.C.E., 3 juillet 1985, 2057/65.

17. Avis du 30 janvier 1985, J.O.C.E., 9 avril 1985.

Si donc la suppression de ces impositions n'a pu être décidée, le fait que leur produit était, pour la plupart des États, relativement faible («recettes de poche» selon l'expression de D. Berlin) a permis à la Communauté européenne de réaliser rapidement leur harmonisation. Cette harmonisation trouvait son fondement dans l'article 99 du Traité C.E.E., lequel vise les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accise et «autres impôts indirects». Elle a notamment porté à la fois sur l'assiette et le taux des opérations passibles du droit d'apport.

La directive du 17 Juillet 1969, texte de base modifié à diverses reprises, définit en particulier :

- l'État membre attributaire de l'impôt (État du siège de la direction effective, État du siège statutaire ou éventuellement État de la situation de la succursale);
- le redevable, à savoir les sociétés de capitaux qui donnent lieu à énumération à l'article 3 de la Directive;
- les opérations imposables, établies par l'article 4. Dans la rédaction initiale, cet article distinguait les opérations obligatoirement soumises au droit d'apport (art. 4, par. 1) à savoir notamment la constitution de sociétés, l'augmentation du capital social, la transformation d'une société de personnes en société de capitaux, etc..., des opérations que les États avaient simplement la faculté d'imposer (art. 4, par. 2), par exemple l'augmentation du capital social par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions, ou encore (art. 4, 2, b, qui fait l'objet des arrêts commentés) l'augmentation de l'avoir social par une opération modifiant les droits sociaux ou susceptible d'augmenter la valeur des parts sociales... La modification apportée par la directive du 10 Juin 1985 a rendu facultative pour les États l'imposition de l'ensemble de ces opérations, ce qui va bien dans le sens voulu par le Conseil;
- l'assiette de l'impôt, c'est-à-dire la valeur imposable;
- enfin le taux de l'imposition, qui ne peut excéder 1 % depuis le 1er Janvier 1976. Par ailleurs, la directive prescrivait la suppression des autres impôts frappant les rassemblements de capitaux.

Des taux réduits de 0 % et 0,5 % sont également prévus, applicables facultativement lorsqu'une ou plusieurs sociétés de capitaux apportent la totalité de leur patrimoine, ou une branche de leur activité à une ou plusieurs sociétés de capitaux en voie de création ou existantes.

Ces orientations ont conduit, notamment en France, à une baisse sensible des droits d'enregistrement applicables aux constitutions de sociétés, apports partiels d'actif, augmentation du capital, etc...

Une jurisprudence de la C.J.C.E. s'est développée, pour préciser particulièrement la définition du redevable, celle des opérations imposables (la C.J.C.E. a rapidement précisé que le droit d'apport ne trouvait à s'appliquer que dans la mesure où l'opération était l'expression juridique

d'un rassemblement de capitaux et où elle contribuait au renforcement du potentiel économique de la société<sup>18</sup>.

### *3.2.2 La volonté d'harmonisation de la fiscalité des groupes de sociétés*

Il s'agit bien toujours de recherche d'une harmonisation et non d'une uniformisation : l'action de la Communauté n'a pour objectif que d'éliminer les facteurs de distorsion et des différences peuvent toujours subsister dès lors qu'elles n'exercent pas d'effet sensible sur les conditions de la concurrence.

#### *3.2.2.1 Les données du problème*

Dans l'optique d'une organisation optimale des moyens économiques, il faut veiller à ce que la fiscalité ne pénalise pas l'existence et l'activité des groupes de sociétés et par ailleurs ne gêne pas (indépendamment des seuls droits d'enregistrement) les restructurations de sociétés :

De ce point de vue, les législations nationales ont assez tôt aménagé le régime fiscal des groupes de sociétés et celui des restructurations.

a) S'agissant du régime des groupes, l'objectif est d'abord d'éviter que les bénéfices de la filiale distribués à la société-mère soient soumis à une double imposition au titre de l'impôt sur les sociétés (une fois au niveau de la filiale, une fois au niveau de la société-mère).

Ainsi, sous réserve de conditions de participation financière (10 % en France), le régime des sociétés mères et filiales permet de ne pas tenir compte dans les résultats de la société-mère des dividendes en provenance de ses filiales (à hauteur de 95 % des dividendes reçus).

Par ailleurs, ces dividendes, lorsqu'ils sont distribués aux actionnaires de la société-mère, échappent au versement de «précompte mobilier» (exigible normalement lorsque les sommes distribuées n'ont pas directement supporté l'I.S.).

Enfin, une certaine souplesse prévaut dans le contrôle des relations commerciales et financières entre sociétés d'un même groupe (ventes à prix coûtant, prêts sans intérêts etc...). En dernier lieu, certaines législations nationales prévoient un régime spécifique des groupes de sociétés : Il permet à une société-mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés à raison du résultat d'ensemble réalisé par le groupe qu'elle forme avec les sociétés dont elle détient directement ou indirectement 95 % au moins du capital. C'est par exemple le régime introduit en France par la loi de finances pour 1988.

---

18. C.J.C.E., 15 juillet 1982, aff. 270/81, Felicitas Rickmers Limie c/Finanzamt Fur Verkehrssteuern Hambourg Rc. p. 2771.

Ces régimes sont réservés aux sociétés supportant l'impôt national sur les sociétés. Dans l'hypothèse de sociétés mères et filiales installées dans les différents États européens, en l'absence de dispositif communautaire, la situation est normalement la suivante : le bénéfice réalisé par la société filiale va subir l'impôt sur les sociétés dans cet État membre; la distribution de dividendes à la société-mère installée dans un autre État européen va subir une retenue à la source dans l'État de localisation de la société filiale (de 0 % en Grande-Bretagne, à 25 % en France, 30 % au Danemark ou en Italie); Ces dividendes seront incorporés dans les résultats de la société-mère et imposés par l'État d'établissement de cette société-mère.

Ce dispositif de base est évidemment un frein au développement de groupes de sociétés communautaires.

b) S'agissant des restructurations de sociétés (fusions, scissions, apports partiels d'actif), elles ont également, en dehors de dispositions fiscales dérogatoires, des conséquences très lourdes : imposition des plus-values constatées, droits d'enregistrement, disparition du déficit des sociétés absorbées, qui devient non reportable etc...

Les fiscalités nationales ont donc adopté des dispositifs permettant de neutraliser, sous condition, ces conséquences.

Rien n'existait en revanche au plan communautaire.

### *3.2.2.2 La prise de conscience communautaire*

À l'origine, le rapprochement de la fiscalité directe des entreprises n'a aucunement été inscrit dans le champ d'application de l'harmonisation fiscale, limité par l'article 99 du Traité aux T.C.A. et impôts indirects.

Cependant les études faites ont rapidement fait apparaître l'importance des disparités des fiscalités directes parmi les obstacles au développement européen des entreprises.

C'est donc sur la base de l'article 100 du Traité, qui vise le rapprochement des législations «qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché Commun», que la Commission Européenne a soumis au Conseil, le 16 Janvier 1969, deux propositions de directives portant respectivement, d'une part sur l'instauration d'un régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, et d'autre part sur la mise en place d'un régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports partiels d'actif intéressant des sociétés d'États membres différents.

Ces deux textes ont procédé d'une même démarche, c'est-à-dire supprimer les obstacles fiscaux nationaux à la restructuration et au regroupement transfrontalier des entreprises et instaurer, pour ces opérations, des règles fiscales neutres au égard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun.

Les solutions proposées étaient relativement simples :

. En ce qui concerne les relations mères-filiales, il s'agissait à la fois d'exempter de retenues à la source les bénéfices distribués par une société filiale d'un État membre à sa société-mère établie dans un autre État membre, et corrélativement, d'exonérer les bénéfices reçus par la société-mère de toute imposition dans l'État de sa situation.

. Pour ce qui est des fusions, scissions et apports partiels d'actifs, il s'agissait d'éviter une imposition lors de la réalisation de ces opérations considérées comme intercalaires à l'instar des régimes de faveur en vigueur dans le droit interne de certains États membres.

Au sein du Conseil Européen, ces propositions allaient se heurter aux réserves des Pays Bas et de l'Allemagne (crainte d'une délocalisation des sociétés, à leur détriment). Donc, à partir de 1974, blocage des négociations.

Il a fallu à la Commission Européenne beaucoup d'efforts pour aboutir à l'adoption de deux directives du 23 Juillet 1990 (n° 90/434 et 90/438), qui devaient être transposées dans les législations nationales à l'échéance du 1er Janvier 1992, et d'une convention de même date mettant en place une procédure arbitrale entre les États, procédure destinée à éliminer les doubles impositions.

### *3.2.2.3 La directive 90/434 relative aux fusions et opérations assimilées*

Elle institue un régime fiscal communautaire ayant pour objet d'assurer, en matière d'impôts directs, la neutralité fiscale des fusions et opérations assimilées réalisées par des sociétés appartenant à deux (ou plusieurs) États membres différents.

La directive concerne exclusivement l'impôt sur les bénéfices et l'impôt sur le revenu. Le régime fiscal concerne les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (ou à tout autre impôt de même nature) et qui revêtent l'une des formes énumérées par la directive pour chaque État concerné (pour la France, Sociétés Anonymes, Société en Commandite par actions, S.A.R.L., et établissement et entreprises publiques à caractère industriel et commercial).

Les opérations concernées sont les fusions (absorption ou création d'une société nouvelle par deux ou plusieurs sociétés qui lui apportent l'intégralité de leur actif), scission (opération par laquelle une société transfère l'intégralité de son actif à deux ou plusieurs sociétés), apport d'une ou plusieurs branches d'activités ou encore échanges d'actions (opération par laquelle une société acquiert une participation ayant pour effet de lui conférer la majorité des droits de vote dans une autre société et rémunère cette acquisition en attribuant aux associés de cette dernière des actions de son propre capital).

Le régime fiscal mis en place aboutit :

- à ne pas imposer les plus values d'apport;
- à maintenir les provisions et réserves figurant à l'actif de la société apporteuse ou absorbée à celui de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport;
- à transférer les déficits à la société absorbante;
- lorsque la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse, la plus-value obtenue par la société bénéficiaire à l'occasion de sa participation ne donne lieu, en principe, à aucune imposition etc...

Remarque : Un État membre peut refuser d'appliquer le bénéfice du régime communautaire aux opérations qui ont pour objectif principal la fraude ou l'évasion fiscale (article 11 de la directive).

#### *3.2.2.4 La directive 90/435 relative aux sociétés mères et filiales*

Cette directive vise les sociétés soumises de plein droit à l'I.S., selon l'énumération donnée par la précédente directive.

Le pourcentage minimum de participation au capital pour bénéficier de ce régime est fixé à 25 % du capital de la filiale (en droit interne, cette participation est en général limitée à 10 %).

- . dans l'État de situation de la société-mère, cet État devra :
  - s'abstenir d'imposer les dividendes provenant des filiales établies dans d'autres États de la communauté.
  - ou les imposer mais en autorisant la société-mère à déduire de son impôt celui qu'aura supporté la filiale sur les bénéfices distribués.
- . dans l'État de situation de la filiale distributrice :

l'article 5 de la directive pose le principe de l'exonération de retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa (ou ses) sociétés mères établies dans d'autres États membres.

Toutefois, cette exonération ne s'étendra pas au précompte éventuellement dû par la société-mère lors de la redistribution des produits de ses participations. Des mesures transitoires sont prévues pour la Grèce, l'Allemagne et le Portugal.

### *3.2.2.5 Convention d'élimination des doubles impositions*

Cette convention a vocation à s'appliquer lorsque des entreprises unies par un lien de dépendance et situées dans deux États membres différents se consentent des avantages commerciaux ou financiers supérieurs à ceux qui peuvent normalement exister entre entreprises indépendantes.

Les redressements fiscaux qui seraient appliqués à l'entreprise ayant accordé des avantages financiers ou commerciaux considérés comme excessifs devraient venir en réduction des résultats de l'entreprise bénéficiaire de ces avantages et située dans l'autre État membre.

Pour éviter ces doubles impositions, la convention prévoit une procédure amiable, puis éventuellement une procédure arbitrale.

Cette convention multilatérale entrera en vigueur à partir de sa ratification par chacun des États membres.

### *3.3 Le rapprochement des fiscalités des États membres lié à des décisions européennes non fiscales : la réalisation d'un marché financier européen*

La réalisation de ce marché est intervenue au 1er Juillet 1990, sur la base de la directive 88.361 appliquant l'article 67 du Traité de Rome. Elle a pour objet d'assurer la libération totale des mouvements de capitaux à l'intérieur de la Communauté.

La réalisation d'un espace financier unique suppose par ailleurs de favoriser la liberté d'établissement sur le territoire communautaire et celle des prestations de services financiers, qui ont fait l'objet de plusieurs textes<sup>19</sup>.

Contrairement à ce qui s'est passé en matière de T.V.A., la Communauté n'a pas présenté de proposition d'harmonisation des fiscalités : les États se retrouvent donc en situation de relative concurrence fiscale, les activités financières et l'épargne ayant bien entendu tendance à se localiser dans les États membres où les conditions s'avèrent le plus avantageuses. Le risque pour chaque État, et particulièrement la France, est celui notamment d'un accroissement des installations et de l'épargne dans d'autres États membres, non compensé par une augmentation des installations et du placement étranger sur le territoire national. Ce risque est accentué par la liberté donnée aux prestataires étrangers de proposer des produits financiers rendus attractifs par une fiscalité moindre.

---

19. Directives 73-183 du 28 juin 1973; 77.780 du 12 décembre 1980; 85.611 du 20 décembre 1985. D'autres dispositions communautaires ont pour objet d'assurer la discipline des établissements financiers et la protection de l'épargne.



Devant ce risque, on s'est donc orienté, au niveau du Conseil des Ministres de l'économie et des finances des douze États de la Communauté, vers la recherche d'un rapprochement consensuel des fiscalités. «La France, déclarait en 1989 le Premier Ministre français, ne peut accepter que la Communauté devienne un immense archipel des Bahamas, où la concurrence s'organiserait entre nos pays sur la base du moins disant fiscal».

Cependant, dans le domaine primordial de la fiscalité de l'épargne, les pays européens n'ont pu, nous y reviendrons, parvenir à un accord en raison de l'opposition très ferme du Luxembourg, appuyé par l'Allemagne.

Les éléments de la concurrence fiscale entre les États tiennent à la fiscalité des opérations financières, à celle des opérateurs financiers (banques et assurances notamment) et à la fiscalité des produits financiers, des produits de l'épargne. Nous nous appuierons, parce que c'est celui que nous connaissons le mieux, sur l'exemple français.

### *3.3.1 La fiscalité des opérations financières*

Elle se réduit à l'impôt de bourse et à la T.V.A. sur les courtages.

En ce qui concerne la T.V.A. sur les courtages, les situations sont sensiblement identiques dans les pays européens : les transactions faites au profit d'un résident sont assujetties à la T.V.A., celles faites au profit d'un non-résident sont exonérées.

Pour ce qui est de l'impôt de bourse, les transactions sur obligations sont exonérées en France, imposées en Grande-Bretagne et en Allemagne.

Les transactions sur actions sont soumises à un impôt de bourse sur les principales places européennes.

Globalement, le taux de l'impôt français se situe plutôt en bas de la fourchette pour les transactions importantes. La situation est donc plutôt favorable. Cependant, la commission Le Bègue qui s'est penchée en France sur la question de la fiscalité de l'épargne dans le cadre du marché intérieur européen recommande la suppression de cet impôt.

### *3.3.2 La fiscalité des opérateurs financiers (banques et assurances notamment) pose déjà plus de problèmes*

Abstraction faite de la fiscalité des holdings, la fiscalité pesant sur les intermédiaires financiers devrait être fortement influencée par la réalisation du marché financier européen.

Le non assujettissement à la T.V.A. des compagnies d'assurances, qui leur interdit la récupération des T.V.A. d'amont, est une solution européenne s'agissant de l'assurance dommage. Il semble devoir en être de même à terme pour l'assurance vie.

Cependant, en France par exemple, le non assujettissement à la T.V.A. entraîne l'imposition à la taxe sur les salaires (4,5 % à 13,60 % des rémunérations versées, en fonction de l'importance de celles-ci). Ceci constitue évidemment un handicap en termes de concurrence, ce type de taxe n'existant pas dans les autres États européens.

Par ailleurs, les banques sont assujetties partiellement à la T.V.A. (exonération assez large des opérations sur comptes de particuliers). Elles ne peuvent donc récupérer que partiellement les T.V.A. d'amont. On remarque sur ce point que là encore la situation en France n'est pas favorable, la règle appliquée aux T.V.A. payées sur immobilisations acquises étant celle dite du prorata (chiffre d'affaires assujetti/chiffre d'affaires total) alors que les autres états membres appliquent, de façon souple, la règle de l'affectation.

Cet assujettissement partiel conduit en outre à l'imposition partielle à la taxe sur les salaires.

Toujours pour prendre l'exemple français, on remarque par ailleurs que certaines impositions spécifiques n'existent pas dans les autres États membres : par exemple la taxe sur les conventions d'assurance, dont la commission Lebègue recommande la suppression; ses taux ont d'ailleurs été abaissés par la loi de finances rectificative pour 1989;

La contribution des institutions financières, dont le coût de suppression est évalué à environ 2 milliards de francs;

La taxe sur les encours de crédits, qui a été supprimée en 1989 (Coût = 1,2 milliard de francs).

### *3.3.3 La fiscalité des produits de l'épargne*

Ici aussi, les incidences du marché financier unique sont importantes. Les personnes physiques, qui n'avaient pas, avant 1990 et à la différence des personnes morales, la possibilité de se délocaliser financièrement, peuvent désormais le faire, s'agissant de leur épargne, et seront de plus en plus sollicités par les opérateurs européens.

Corrélativement à la suppression du contrôle des changes, les différences de fiscalité sur les produits de l'épargne devront être réduites dans les États où cette fiscalité est défavorable : c'est par exemple le cas de la France. Il est vrai que la directive de 1988 n'interdit pas aux États membres de prendre les dispositions nécessaires au respect de la législation fiscale : des procédures de déclaration des mouvements de capitaux peuvent être adoptées à des fins d'information administrative ou statistique. C'est ce qu'a fait la France, qui impose une déclaration pour toute sortie de capitaux de 50.000 Francs ou plus.

#### *3.3.3.1 La fiscalité des dividendes*

Elle repose sur le mécanisme de l'avoir fiscal, adopté par tous les États européens pour leurs résidents. Les résidents européens non nationaux bénéficient cependant, en règle générale, et par

le biais des conventions fiscales, de cet avoir fiscal, avec cependant une retenue à la source sur les dividendes au taux de 15 % (et non de 25 %, qui est la règle générale).

L'un des éléments de choix dans la détermination géographique d'un investissement financier est donc le montant de l'avoir fiscal, fixé en France à 50 % des dividendes distribués après impôt sur les sociétés.

Le taux de l'impôt sur les sociétés était en France, en 1991, de 42 %, ce qui représentait un avoir fiscal au profit des actionnaires de sociétés françaises de 69,04 % de l'I.S. payé; créance sur le trésor, éventuellement remboursable.

Cet avoir fiscal représente en Allemagne 100 % de l'impôt payé par les sociétés. La baisse à 34 % du taux de l'I.S. en France, à compter des exercices ouverts au 1er Janvier 1992, le mettra au même niveau. Cet élément est évidemment important pour les États qui souhaitent rester ou devenir une place financière.

### *3.3.3.2 La fiscalité des produits à revenu fixe*

C'est ici que se situe en Europe, et notamment en France, les enjeux importants pour des raisons fiscales.

Si l'on met à part les obligations, dont le régime fiscal est en France assez favorable, le niveau général des prélèvements sur ces produits, s'agissant de résidents français, est assez élevé : de façon schématique, 37 % actuellement, ce qui est en règle générale plus élevé que les prélèvements effectués par les autres États membres sur les intérêts versés à leurs résidents.

Surtout, le problème de la délocalisation de l'épargne tend également en une concurrence entre la fiscalité des résidents et celle des non-résidents (cette dernière étant considérée, à tort sur le plan juridique, comme libératoire) : le choix de la localisation d'un dépôt liquide rémunéré pour un épargnant français se situe par exemple entre l'imposition des intérêts en France à 37 % ou au barème de l'impôt sur le revenu (qui peut atteindre 56,8 %), et un dépôt au Luxembourg, où il n'y a pas de retenue à la source sur les intérêts versés aux non-résidents (0 %).

Bien entendu, les intérêts perçus au Luxembourg par un résident français doivent être déclarés en France pour imposition. Mais il n'y a pas de contrôle fiscal sur les banques au Luxembourg (v. tableau), ce qui prive de portée une éventuelle coopération entre Administrations fiscales nationales.

Dans ces conditions, la France a proposé la détermination d'une fourchette commune, pour les retenues à la source sur les intérêts versés à des non-résidents. Cette fourchette aurait pu, pour la France, se situer autour d'un axe de 25 % qui est le taux le plus couramment pratiqué. Parallèlement, le gouvernement français aurait aligné sur un même taux situé autour de 25 % tous les prélèvements effectués sur des intérêts versés à des résidents. Ceci supposait un nouvel

abaissement de ces prélèvements (antérieurement fixés à 47 %), ce qui n'est pas nécessairement facile, sur le plan politique, pour un gouvernement socialiste.

Suite à cette démarche, la Commission Européenne a proposé que tous les États membres instaurent un prélèvement à la source sur les intérêts versés à des non-résidents de 15 %.

Cette proposition s'est heurtée à un refus catégorique du Luxembourg, appuyé par l'Allemagne. Pour le Luxembourg, cette solution réglait en effet peut-être le problème européen, mais aboutissait aussi à une fuite des capitaux hors Europe, donc à des conséquences tout à fait inacceptables pour tous, et surtout pour un pays qui joue un rôle de place financière.

### *3.3.3.3 La fiscalité des plus-values sur valeurs mobilières*

Cette fiscalité, malgré une grande diversité de dispositions techniques, est faible dans l'ensemble en Europe. Les non-résidents ne supportent aucune imposition et les résidents sont généralement peu imposés, ou ne le sont pas du tout, sauf si les plus-values ont un caractère spéculatif. Le régime français ne fait pas exception à ce tableau (imposition éventuelle à 16 % pour les cessions importantes de valeurs mobilières ou pour les cessions de titres dans lesquelles le cédant détient plus de 25 % du capital).

Il n'y a donc pas ici de difficulté majeure.

## *3.4 La pénétration du droit fiscal communautaire dans les droits nationaux*

Cette pénétration, dans certains domaines et notamment la T.V.A., est de plus en plus accentuée, de telle sorte qu'il devient parfois difficile de parler d'un droit communautaire par opposition à un droit national.

Cette pénétration résulte bien entendu de l'évolution des textes nationaux, qui transposent en droit interne les différentes directives européennes.

Mais elle découle aussi bien sûr du rôle du juge, européen ou national, qui veille à la transposition du droit communautaire en droit interne, et fait évoluer les concepts fiscaux par référence au droit communautaire.

Rappelons que la Cour de justice des Communautés européennes considère que les directives deviennent invocables dans les litiges nationaux à compter de leur transposition dans le droit national, et à défaut de cette transposition, à l'expiration de la date limite fixée par la directive pour que cette transposition ait lieu.

## L'IMPÔT SUR L'ÉPARGNE FINANCIÈRE DANS LA C.E.E.

|                 | Dividendes versés à des non-résidents<br>Taux de la retenue à la source (RAS) | Dividendes versés à des résidents (1)<br>Taux de retenue à la source                       | Intérêts versés à des non-résidents<br>Taux de retenue à la source (2)     | Intérêts versés à des résidents (1)  |
|-----------------|---|--|--|--|
| LUXEMBOURG      | 15 %  | RAS : 15 %<br>Pas d'avoir fiscal   | Obligations : 0<br>dépôts bancaires : 0                                    | Barème de l'impôt sur le revenu  |
| GRANDE-BRETAGNE | 0   | Pas de RAS<br>Avoir fiscal : 61.8 % de l'IS.   | Obligations : 25 %<br>dépôts bancaires : 25 %                              | RAS : 25 % + barème<br><br>RAS : 23.25 % + barème  |
| R.F.A.          | 25 %  | RAS : 25 %<br>Avoir fiscal : 100 % de l'IS.  | Obligations : 0 (10 % en projet)<br>dépôts bancaires : 25 %                | Barème   |
| BELGIQUE        | 25 %  | RAS : 25 %<br>Avoir fiscal : 66 % de l'IS ou prélèvement libératoire de 25 % sur option    | Obligations : 25 %<br>dépôts bancaires : 25 %                              | RAS : 25 %<br>livratoire sur option ou barème<br><br>RAS : 25 %<br>libératoire sur option ou barème      |
| ITALIE          | 32.4 %  | RAS : 10 %<br>Avoir fiscal : 100 % de l'IS.  | Obligations : 0 à 22 % selon la date d'émission<br>dépôts bancaires : 25 % | RAS : 6 à 21 %<br>libératoire, selon la date d'émission et l'émetteur.<br><br>RAS : 25 %<br>libératoire. |
| ESPAGNE         | 20 %  | RAS : 20 %<br>Avoir Fiscal : 10 % du dividende, non inclus dans la base soumise au barème. | Obligations : 20 %<br>dépôts bancaires : 20 %                              | Barème<br><br>RAS : 20 % + barème  |
| PAYS-BAS        | 25 %  | RAS : 25 %<br>Pas d'avoir fiscal   | Obligations : 0<br>dépôts bancaires : 0 %                                  | Barème.  |
| DANEMARK        | 30 %  | RAS : 30 %<br>Avoir Fiscal : 37.5 % de l'IS.   | Obligations : 0<br>dépôts bancaires : 0 %                                  | Barème   |
| FRANCE          | 25 %  | Pas de RAS<br>Avoir fiscal : 69 % de l'IS.   | Obligations 0 à 25 % selon la date d'émission<br>dépôts bancaires : 45 %   | RAS : 26 %<br>libératoire ou barème (option)<br><br>RAS : 47 %<br>libératoire ou barème (option)         |

---

(Extraits du volume III du Rapport général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 1990 sur le *secret bancaire* (Alinéa 2469) - *Droit de communication des Administrations fiscales et échanges de renseignements dans certains pays de la C.E.E., en Suisse, en Autriche et aux États-Unis*)

---

La plupart des juridictions supérieures nationales se sont rangées à cette position, la dernière en date étant sans doute le Conseil d'État français.

L'ordre juridique communautaire étant considéré comme primant l'ordre juridique interne, en tout cas tel qu'il résulte des lois et des règlements, il en résulte un contrôle des dispositions nationales et une évolution jurisprudentielle dans l'interprétation de celles-ci qui créent dans certains États une certaine insécurité juridique, temporaire et surtout limitée, pour le moment, à la T.V.A. : c'est la 6<sup>e</sup> directive européenne qui sert de base à cette jurisprudence.

Je n'entrerai pas dans le détail de cette jurisprudence, me réservant de le faire éventuellement en fonction des questions posées.

### *3.4.1 Le contrôle des dispositions fiscales nationales par référence aux directives européennes*

Tant la C.J.C.E. que les juridictions nationales supérieures ont été amenées à déclarer illégales des dispositions fiscales nationales, par le biais de l'action en manquement prévue au bénéfice de la Commission européenne, de renvoi préjudiciel pratiqué par les tribunaux nationaux ou encore par interprétation directe faite par lesdits tribunaux.

Nous prendrons quelques exemples tirés de l'harmonisation fiscale à réaliser.

Au regard de la T.V.A., qui a nourri un contentieux important, la C.J.C.E. a par exemple condamné des dispositions françaises limitant, dans certaines hypothèses, le droit à déduction des T.V.A. d'amont pour les loueurs d'immeubles assujettis à la dite T.V.A. La France s'est inclinée<sup>20</sup>.

De la même façon, le Conseil d'État, dans un arrêt important reconnaissant explicitement l'invocabilité des directives européennes dans les litiges fiscaux<sup>21</sup>, a jugé illégales toute une série de dispositions limitant le droit à déduction reconnu aux assujettis (biens non affectés de

---

20. C.J.C.E., 21 septembre 1988, aff. 50/87.

21. C.E., Assemblée, 3 février 1989, Compagnie Alitalia.

façon exclusive à l'exploitation, exclusion du droit à déduction pour les biens ou services rendus à des tiers, aux dirigeants ou au personnel de l'entreprise...). La France a obtenu ici la possibilité de maintenir des dispositions dérogatoires (prévue par l'article 27 de la 6<sup>e</sup> directive).

Mais, sur la base du principal considérant de l'arrêt précité de la C.J.C.E. («tout assujetti a droit à la déduction immédiate et intégrale de la T.V.A. payée en amont») et de l'interdiction d'aggraver des exclusions de droit à déduction existantes au 1<sup>er</sup> Janvier 1979, il est clair que toute une série de dispositions sont encore non conformes au droit communautaire : par exemple la règle du «décalage d'un mois», qui n'existe qu'en France et interdit la déduction immédiate par un assujetti de la T.V.A. payée sur des services et biens autres qu'immobilisations. Sa suppression, nous l'avons dit, représente 70 à 80 milliards de pertes pour le Trésor français.

### *3.4.2 La détermination européenne des concepts fiscaux*

Toute fiscalité suppose la définition de concepts, généralement précisés par le juge : notion d'apport en société par exemple, de vente de biens ou de prestation de services au regard de la T.V.A.

Ce travail de définition ou d'éclairage a été réalisé pour l'essentiel par la C.J.C.E., relayée par les juridictions nationales :

- apports en société passibles des droits d'apport (C.J.C.E., 5 Février 1991, aff. C. 15/89, Deltakabel B.V. c. Staatssecretaris Van Financien-Pays-Bas, et aff. c. 249/89, Trave Schiffs-Gesellschaft c. Finanzamt Kiel Nord-Allemagne);
- livraisons de biens passibles de la T.V.A. (C.J.C.E. 8 Février 1990, affaire c. 30/88, staatssecretaris Van Financier c. Shipping and Forwarding Enterprise Safe);
- prestations de services à titre onéreux passibles de la T.V.A. (C.J.C.E. 8 mars 1988, aff. n. 102/86, Apple and pear development council), relayée en France par l'arrêt du Conseil d'État «producteurs de plants de pommes de terre» du 9 Mai 1990. Ce dernier arrêt remet par exemple en cause de façon importante la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État français, qui définissait de façon très extensive la notion de prestation de services imposable à la T.V.A.

On peut dire, en conclusion, qu'il résulte tout à la fois de la construction communautaire et de la pénétration de plus en plus reconnue du droit fiscal national par le droit communautaire une relative insécurité juridique propre aux périodes de mutation et des contraintes de plus en plus importantes pour les États membres. Ces contraintes peuvent résulter par ailleurs, comme c'est le cas avec la réalisation du marché financier, d'une situation de relative concurrence fiscale entre les États. On pourrait dire, pour paraphraser le titre d'un film québécois, que le déclin de l'Empire des Ministères de l'économie et des finances (particulièrement français) est sans doute commencé.