

BUREAU DE COORDINATION DES ÉTUDES
Fiche d'identification de la mise à jour

COMMISSION : Commission d'étude des questions afférentes à l'accèsion du Québec à la souveraineté.

ÉTUDE ORIGINALE

Référence : Volume 3, pages 375 à 413

Auteur : Christian Louit

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

MISE À JOUR

Auteur : Christian Louit

Titre : L'harmonisation fiscale dans l'Union européenne et les incidences fiscales de la construction européenne

2001-12-19

L'HARMONISATION FISCALE DANS L'UNION EUROPEENNE ET LES INCIDENCES FISCALES DE LA CONSTRUCTION EUROPEENNE

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 Etats 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 Etats 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 Etats 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 90 (ancien article 95) du Traité :

Alinéa 1. « Aucun Etat membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres Etats 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 Etat membre ne frappe les produits des autres Etats membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ».

L'article suivant complète le dispositif en prévoyant que « les produits exportés vers le territoire d'un des Etats 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 Etats membres ne réintroduisent un système protectionniste de substitution aux droits de douane.

- c) – En second lieu, le traité envisage la formation d'un droit communautaire de la fiscalité, dans son article 93 (ancien 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 intérieur (dans le délai prévu à l'article 8A) (rajout résultant de l'Acte unique européen de 1987 qui établit la date limite au 31 décembre 1992) ».

Ce texte vise donc exclusivement les impôts 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 Etats, 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 249 (ancien article 189) du traité de Rome, contraignantes dans les objectifs qu'elles déterminent, mais laissant théoriquement aux Etats 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 T.V.A. sont pleines d'enseignement. Elles sont tout d'abord loin de correspondre à la définition qu'en donne l'article 249. Leur caractère extrêmement détaillé laisse fort peu de liberté aux Etats 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 249 recoupe un partage de compétences, l'on comprend que cette confusion ait pu susciter de violentes réactions au sein des Etats 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 », elles peuvent produire des effets analogues à ceux d'un règlement, et notamment être directement invocables pour un particulier devant ses tribunaux¹.

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 postérieure². 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 de l'existence d'une transposition en droit national et refusé d'écarter la loi nationale postérieure et contraire à une directive, le Conseil d'Etat français a admis que les directives fiscales étaient invocables à compter de la date limite mise à leur transposition en droit interne³, et que la loi postérieure à une directive et contraire à celle-ci devait être écartée⁴.

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

² Cour de cassation française, 24 mai 1975, chambre mixte, Société des Cafés Jacques Vabre, Dalloz 1975, 497, concl. Touffait..

³ Conseil d'Etat français, Assemblée, 3 février 1989, req. n. 74 052, Compagnie Alitalia, Droit fiscal 1989, n° 10, comm. 492, chron. P. Dibout. Egalement C. Louit, « L'illégalité, au regard du droit communautaire, de certaines exclusions du droit à déduction : l'arrêt Alitalia », Les petites affiches, n° 3, 15 mars 1989 ; « Les conséquences de l'arrêt Alitalia », Revue Française de comptabilité, chronique de jurisprudence fiscale, octobre 1989.

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 Etats 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 Etats, et avait des conséquences importantes sur les systèmes fiscaux et les recettes d'un certain nombre d'Etat membres.

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

Prélèvements obligatoires par catégorie, en pourcentage du P.I.B., dans les pays de l'O.C.D.E. en 1999.

Pays	Impôt sur le revenu et les bénéfices	Sécurité sociale	Impôts sur les salaires	Impôts sur le patrimoine	Impôts sur les biens et services	Autres	Total
France	11,0	16,6	1,0	3,4	12,2	1,7	46
Allemagne ⁽¹⁾	11,2	14,8	-	0,9	10,6	0,0	37,7
Belgique	17,6	14,4	-	1,5	11,8	-	45,4
Danemark	29,8	2,1	0,3	1,8	16,4	0,0	50,6
Espagne	9,9	12,3	-	2,1	10,5	0,2	35,1
Grèce	nc	nc	nc	nc	nc	nc	nc
Irlande	13,7	4,2	0,1	1,7	11,9	-	31,9
Italie	15,5	12,7	-	2,5	10,5	1,9	43
Luxembourg	15,2	10,9	-	3,8	11,6	0,5	42,1
Pays-Bas	10,1	16,0	-	2,0	11,5	0,2	40,3
Portugal	10,0	8,8	-	1,1	14,3	0,3	34,5
Royaume-Uni	14,3	6,3	-	4,1	11,7	0,0	36,6
Suède	21,4	13,3	4,0	1,8	11,3	0,0	52,1
Etats-Unis ⁽²⁾	14,3	6,9	-	3,1	4,7	-	28,9
Japon	8,2	11,0	-	3,0	5,5	0,1	27,7
Moyenne UE 15*	14,6	11,4	0,5	1,9	12,3	0,4	41,3
Ensemble OCDE	13,5	9,4	0,4	1,9	11,3	0,4	37

* Données 1998

(1) Allemagne unifiée à partir de 1991

(2) non compris les impôts des administrations d'Etat et locales

Source : Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1999

Pour des pays comme la France, la Grèce, le Danemark, l'Irlande, où le produit de la T.V.A. est particulièrement important (45 % environ des recettes fiscales de l'Etat 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.

⁴ Conseil d'Etat, Assemblée, 20 octobre 1989, Nicolo, Droit fiscal 1989, n° 48, comm. 2287.

- g) – Le contrôle des fiscalités nationales : l'interdiction des discriminations fiscales et du protectionnisme fiscal. Article 90, paragraphes 1 et 2 du Traité CE (ancien article 95).

Le contrôle des fiscalités nationales visant à garantir la libre circulation des produits à l'intérieur du Marché commun représentait 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 Etats ne rétablissent l'équivalent des droits de douane, ou ne pénalisent les importations aux fins de protection de leur production nationale.

L'interdiction de traiter différemment les produits nationaux et les produits des autres Etats membres figure à l'article 90 du Traité CE (ancien article 95). Dans le paragraphe premier, un contrôle est instauré sur les mesures fiscales concernant ces deux catégories de produits. Le champ d'application est défini de façon large, car sont incluses également les importations par les pays membres de produits originaires d'Etats tiers⁵, et les exportations, eu égard à la neutralité des échanges intracommunautaires⁶. En revanche, les régimes fiscaux visés sont envisagés de manière restrictive, et le dispositif est réservé aux seuls échanges de "produits", à l'exception des services.

Le texte fait référence aux produits similaires, c'est-à-dire non pas identiques, mais analogues ou comparables. L'appréciation s'effectue en analysant leur mode d'utilisation ou leurs caractères intrinsèques⁷. Par ailleurs, l'existence d'une discrimination fiscale est établie de diverses façons (taux d'imposition, assiette, modalités de perception, affectation des recettes), mais les Etats conservent la possibilité de maintenir des régimes plus avantageux à l'égard d'une catégorie limitée de produits nationaux.

L'interdiction est renforcée par le second paragraphe de l'article 90 du Traité CE (ancien article 95) qui condamne tout protectionnisme fiscal indirect, c'est-à-dire les produits non similaires, mais en concurrence avec ceux du pays d'importation⁸.

Les sanctions sont efficaces, parce qu'outre le recours en manquement visé à l'article 226 du Traité CE (ancien article 169), le texte, d'application directe, a entraîné de nombreuses condamnations, et a obligé les Etats à modifier leur législation (cf., en France, le régime de taxation des véhicules automobiles). De plus, les contribuables bénéficient d'une action en répétition de l'indû qui peut être mise en œuvre en dépit des prescriptions instaurées par le droit interne⁹.

Ainsi, bien que l'harmonisation fiscale soit expressément mentionnée dans le Traité de Rome, et qu'elle dispose de moyens efficaces pour atteindre ses objectifs, telles les directives ou l'interdiction des discriminations en matière de circulation de marchandises, elle risque de se heurter aux Etats soucieux de préserver leurs ressources budgétaires, surtout lorsque un seul prélèvement représente une part importante de leurs recettes fiscales.

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.

⁷ C.J.C.E., 27 février 1980, affaires 168/78, 169/78 et 171/78, R.T.D.E. 1980, n° 3, p. 460 et s.

⁸ C.J.C.E., 27 février 1980, affaire 170/78, Commission contre Royaume-Uni, Rec., p. 417, et affaire 171/78, Commission contre Danemark, préc.

⁹ C.J.C.E. Plénière, 25 juillet 1991, affaire 208/90, Emmott, Rec., p. 4269, prenant comme point de départ du délai de recours la date de transposition de la directive, et non pas la date d'exigibilité des sommes en droit interne.

Voir, a contrario, C.J.C.E. Plénière, 2 décembre 1997, affaire 188/95, Rec., p. 6783. La solution a été ultérieurement reprise par la Cour de cassation : Cass. com., 7 avril 1998, S.A. Laubeuf, Droit fiscal 1998, n° 27, comm. 626 ; et Cass. com., 6 octobre 1998, S.A. des Transports Lafont, Droit fiscal 1999, n° 2, comm. 28.

Les élargissements successifs des compétences européennes n'ont, en règle générale, pas exercé de véritable influence sur l'harmonisation des prélèvements. En effet, après avoir été mise en place de manière progressive, et surtout différenciée selon les types de prélèvements, la construction communautaire a connu des progrès qui varient d'un impôt à l'autre, et se fonde de plus en plus sur l'œuvre prétorienne des cours communautaire et européenne.

1 – La mise en place progressive du droit communautaire

Le droit communautaire est élaboré par les instances européennes qui se réfèrent principalement aux dispositions fiscales du Traité de Rome, et obtiennent des résultats qui ne sont pas toujours satisfaisants. Face aux difficultés rencontrées, la Cour de justice des Communautés européennes joue un rôle accru, car elle contribue à la pénétration du droit communautaire, en contrôlant la transposition des directives, et en créant de nouveaux concepts fiscaux

1.1. La construction d'une fiscalité communautaire : l'harmonisation fiscale.

L'évolution de la fiscalité dans le cadre du marché intérieur est réalisée de quatre façons différentes.

Une procédure d'harmonisation est utilisée pour les impôts indirects, essentiellement la T.V.A. et les droits d'accise, en vertu de l'article 93 du Traité CE (ancien article 99), dans la mesure où celle-ci "est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur".

La commission peut également élaborer des propositions, notamment pour "le rapprochement des dispositions législatives...des Etats membres" visé à l'article 94 du Traité CE (ancien article 100), rendues nécessaires par les difficultés rencontrées par les sociétés installées sur le territoire communautaire.

D'autres évolutions proviennent de la création d'une concurrence fiscale en raison de décisions communautaires non fiscales, telle la libre circulation des capitaux adoptée en 1990.

1.1.1. La suppression des frontières fiscales : l'harmonisation de la T.V.A. et des droits d'accise.

Eu égard à la différence d'enjeux financiers (en France, la T.V.A. représente 45 % des recettes fiscales, alors que les droits d'accise en fournissent seulement environ 2 %) et politiques, les travaux d'harmonisation sont plus avancés en matière de T.V.A. que pour les droits d'accise.

1.1.1.1. La suppression des frontières fiscales et l'aménagement de la T.V.A.

Le système commun de T.V.A., dont les principales caractéristiques ont été définies par les deux directives du 11 avril 1967, a été véritablement mis en place en 1977, par la sixième directive qui a décidé une harmonisation de la T.V.A. rendue nécessaire à la fois par la décision "ressources propres" de 1970 (la T.V.A. devient une des ressources budgétaires de la Communauté), et par l'obligation juridique mise à la charge des Etats de mettre en place le marché intérieur au plus tard le 31 décembre 1992 (article 93 du Traité CE modifié par l'Acte unique des 17 et 28 février 1986).

Néanmoins, les écarts entre les taux pratiqués par les pays membres contraignent les Etats à conserver un système d'exonération des exportations, et d'imposition des importations au taux du pays importateur, afin de garantir la neutralité du prélèvement, malgré les coûts induits pour les pouvoirs publics en ce qui concerne les contrôles aux frontières.

L'évolution du dispositif repose sur les propositions de la Commission des Communautés européennes fondées sur la neutralité fiscale de la T.V.A., la marge de manoeuvre des pays membres, et notamment celle de la France, et l'adoption d'un système transitoire à l'unanimité des Etats.

1.1.1.1.1. Les propositions de la Commission.

La Commission a envisagé des fourchettes de taux et un système de compensation financière entre les Etats membres.

a) Les taux.

Dans le cadre d'un marché sans frontières, l'application du taux de l'Etat d'origine aux opérations de ventes rend nécessaire une harmonisation des taux, afin de respecter la neutralité de la T.V.A.

Eu égard à la diversité des taux existant dans les Etats, la Commission a proposé deux fourchettes de taux : 4 % à 9 % pour le taux réduit, et 14 % à 20 % pour le taux normal. La solution, basée sur des écarts larges de quatre et cinq points, laisse une certaine latitude aux pays membres, et illustre les difficultés d'harmonisation rencontrées par les Etats qui n'ont pas déterminé de liste commune concernant les produits soumis au taux réduit.

Par ailleurs, le système est neutre seulement lorsque l'acquéreur se fournissant dans un autre pays membre est assujéti à la T.V.A. En revanche, le consommateur final qui supporte le prélèvement bénéficie d'une économie d'impôt égale au différentiel de taux, s'il achète un bien dans un Etat qui pratique des taux de T.V.A. inférieurs. Une telle situation fausse la concurrence, notamment lorsque les écarts atteignent cinq à six points, et pourrait exercer des influences négatives sur les comportements économiques, comme l'implantation des entreprises de vente par correspondance s'adressant au consommateur final dans les Etats où le taux de T.V.A. est le moins élevé, ou la création d'échanges artificiels constitutifs de fraude fiscale.

b) Le système de compensation entre les Trésors des Etats membres.

La suppression des frontières fiscales rend nécessaire l'élaboration d'un mécanisme de compensation, afin que, conformément à la nature de la T.V.A., impôt sur la consommation, le prélèvement acquis dans l'Etat d'origine soit versé au Trésor du pays de consommation finale du produit. Néanmoins, le système, qui a pour objectif d'attribuer à l'Etat de consommation la T.V.A. acquise à l'achat dans le pays de départ, pose des problèmes pratiques en raison de la lourdeur de sa gestion.

1.1.1.1.2 Les réserves formulées par les Etats.

Les Etats, et en particulier la France eu égard à la part importante de la T.V.A. dans les recettes fiscales, sont conscients de ces difficultés. Selon le rapport Boiteux, les pertes sont significatives à la fois pour la limitation à deux des taux de T.V.A. française, et pour la suppression de plusieurs rémanences de T.V.A., tels le décalage d'un mois pour l'imputation de la T.V.A. déductible (progressivement abandonné en 1993 avec un coût pour le Trésor de 46 milliards de francs), et les exclusions du droit à déduction.

En outre, le système de compensation, fondé essentiellement sur la volonté des Etats, paraît difficile à instaurer, et les opérateurs économiques, et notamment les non assujettis (personnes physiques, administrations, hôpitaux, banques, assurances et collectivités locales) dont l'importance est sous-estimée, vont s'orienter vers les pays qui offrent les plus bas taux de T.V.A.

Le rapport Lauré critique également les positions de la Commission, et comporte des propositions novatrices, à savoir la facturation par les exportateurs de T.V.A. du pays de destination, et non pas celle de l'Etat d'expédition. Une telle solution, qui a pour conséquence le maintien des frontières

fiscales contrairement aux objectifs communautaires, et la mise en place d'un système de compensation semblent difficiles à mettre en œuvre.

1.1.1.1.3 L'adoption du principe d'un régime transitoire et l'évolution des solutions.

Face à ces difficultés, un régime transitoire a été instauré à compter du 1er janvier 1993, et bien que prévu pour durer théoriquement jusqu'au 31 décembre 1996, il demeure toujours en vigueur.

Dans ce système, les biens et services acquis par les assujettis sont taxés dans le pays de destination, et au taux pratiqué par celui-ci. La règle élimine la question de la compensation entre Etats. Les contrôles sont déplacés des frontières aux sièges des entreprises. En ce qui concerne les biens acquis par les organismes non assujettis ou exonérés, ils sont 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 Etat membre pour payer une T.V.A. à un taux plus faible. En revanche, les particuliers bénéficient d'une liberté d'achat sur le territoire communautaire, sauf pour les véhicules automobiles et les achats effectués par correspondance pour lesquels le taux du pays de destination continue de s'appliquer.

Par ailleurs, s'agissant des taux, on s'oriente non plus vers une fourchette, mais vers des taux planchers : 15 % pour le taux normal, et 5 % pour le taux réduit ; l'énumération des produits en relevé 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, etc).

Des problèmes d'application subsistent, notamment pour le Danemark dont la sécurité sociale est en partie financée par la T.V.A.

1.1.1.1.4 Les problèmes posés à la France par l'évolution de la T.V.A.

Les pertes de recettes fiscales dues à la réduction du nombre des taux de T.V.A. et à leur baisse, estimées à cent milliards de francs, obligent l'Etat français à trouver de nouvelles ressources fiscales, bien que sa marge de manoeuvre soit limitée. En effet, l'impôt sur les sociétés évolue à la baisse pour s'aligner sur les autres pays membres, et attirer les investisseurs sur le sol français, même si son taux a été exceptionnellement relevé par des contributions additionnelles. Bien que le rendement de l'impôt sur le revenu, plus faible que dans les autres pays, puisse être accru, plutôt par l'augmentation du nombre d'assujettis que par l'accroissement de sa progressivité déjà importante, la solution est difficile à adopter sur le plan politique. En réalité, les recettes supplémentaires ont été obtenues par l'instauration de prélèvements nouveaux, à savoir la contribution sociale généralisée et le remboursement de la dette sociale, à caractère théoriquement provisoires.

Les problèmes rencontrés par les Etats pour adapter leur système fiscal au dispositif communautaire, c'est-à-dire non seulement les modifications techniques, mais également les pertes de recettes fiscales les ont conduits à maintenir le *statu quo*, en prolongeant le régime transitoire pour une durée indéterminée, alors que l'unification des droits d'accise semble être plus aisée à mettre en œuvre.

1.1.1.2. La suppression des frontières fiscales et l'harmonisation des droits d'accise.

L'enjeu budgétaire étant moindre pour les droits d'accise, impôts indirects visant la consommation de certains produits (alcools, tabacs, etc), l'harmonisation est plus achevée. En dépit d'une grande variété de taux, les Etats membres ont accepté plus facilement une procédure contraignante qui a instauré des taux unifiés par produits. L'accord a été d'autant plus facile à obtenir qu'il s'est généralement traduit par une augmentation des recettes fiscales, bien qu'il comporte également des effets négatifs sur les prix.

En définitive, l'harmonisation des impôts indirects est plus avancée qu'en matière de prélèvements directs sous la double influence des contraintes budgétaires et des nécessités économiques.

1.1.2. La recherche de la neutralité fiscale sur la structure des sociétés.

Les instances communautaires ont pour objectif de garantir la neutralité fiscale à la fois pour les constitutions de sociétés et pour leur fonctionnement, en particulier afin d'aider les groupes européens à faire face à la concurrence internationale.

1.1.2.1. L'harmonisation de la fiscalité des constitutions de sociétés.

Comme les droits d'apports et de timbre appliqués aux constitutions de sociétés entraînent des discriminations et des doubles impositions, les autorités européennes ont rapidement légiféré sur les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux par deux directives des 17 juillet 1969¹⁰ et 10 juin 1985¹¹ qui recommandent la suppression de ces prélèvements, contraires à la libre circulation des capitaux.

Cependant, les Etats ont seulement accepté leur harmonisation sur le fondement de l'article 93 du Traité CE (ancien article 99), à la fois en ce qui concerne l'assiette et le taux de l'impôt limité à 1 % depuis le 1er janvier 1976. Le texte a eu pour effet de réduire les prélèvements perçus dans certains pays, comme les droits d'enregistrement en France, et sa rédaction a soulevé des difficultés d'interprétation, notamment pour définir le redevable et les opérations imposables, soumises à la Cour de justice des Communautés européennes¹².

1.1.2.2. La volonté d'harmonisation de la fiscalité des groupes de sociétés.

L'objectif consiste à rechercher une harmonisation et non pas une uniformisation, afin d'éliminer les distorsions de concurrence.

1.1.2.2.1 Les données du problème.

Les législateurs nationaux ont instauré des dispositifs pour éviter que la fiscalité ne pénalise les groupes de sociétés et les restructurations.

D'une part, les groupements bénéficient de textes pour éviter la double imposition, tels le régime des sociétés mères qui exonère les dividendes en provenance de filiales détenues à 5 %¹³, et une certaine souplesse dans le contrôle des relations commerciales entre les membres du groupe. De plus, il existe des dispositifs spécifiques pour les groupes de sociétés, comme l'intégration fiscale en France adoptée par la loi de finances pour 1988, et réservée aux filiales détenues à plus de 95 %, et surtout soumises à l'impôt national.

¹⁰ Directive n° 69/335, J.O.C.E. L 249 du 3 octobre 1969.

¹¹ Directive n° 85/303, J.O.C.E. L 156/23 du 15 juin 1985.

¹² C.J.C.E., 15 juillet 1982, affaire 270/81, Felicitas Rickmers Limie contre Finanzamt für Verkehrssteuern Hamburg, Rec. p. 2773.

¹³ Taux applicable en France depuis la loi de finances pour 2001 (loi n° 00-1352 du 30 décembre 2000), modifiant l'article 145 du Code général des impôts. L'ancien taux était fixé à 10 %.

Cependant, nonobstant le bénéfice consolidé concernant les sociétés étrangères possédées à plus de 50 %, mais peu utilisé en raison de sa lourdeur, et l'application des conventions fiscales bilatérales, les groupes européens demeurent pénalisés, parce que le bénéfice de la filiale est imposé dans l'Etat membre, les dividendes supportent une retenue à la source, et la société mère installée dans un autre pays est taxée sur les sommes distribuées.

D'autre part, hormis certains régimes dérogatoires, les restructurations sont également soumises à des prélèvements significatifs, notamment au titre des plus-values et de la perte des déficits reportables.

1.1.2.2.2. La prise de conscience communautaire .

Conscients des disparités des fiscalités, les autorités communautaires ont élaboré sur la base de l'article 94 du traité CE (ancien article 100) concernant le rapprochement des législations, le 16 janvier 1969, deux propositions de directives relatives à l'instauration d'un régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents¹⁴, et aux fusions, scissions, apports partiels d'actifs et échanges d'actions réalisés entre entreprises d'Etats membres différents¹⁵. L'objectif a été de supprimer les obstacles fiscaux nationaux pour les groupes européens en élaborant des règles fiscales neutres eu égard à la concurrence. Malgré les réserves des Pays-Bas et de l'Allemagne, les textes ont été adoptés le 23 juillet 1990 avec une obligation de transposition le 1er janvier 1992, en même temps qu'une procédure arbitrale entre les Etats pour éliminer les doubles impositions¹⁶.

1.1.2.2.3 La directive 90/434 relative aux fusions et opérations assimilées.

La directive 90/434 concernant les fusions et opérations assimilées vise à éviter l'imposition des opérations intercalaires, c'est-à-dire à garantir la neutralité des restructurations entre sociétés d'Etats membres différents. Le texte définit les entreprises concernées, à savoir les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, et les opérations visées : fusions, scissions, apports partiels d'actifs ou échanges de titres. Le dispositif permet de ne pas imposer les plus-values d'apport, et de conserver les provisions et les réserves, et surtout les déficits de la société absorbante.

1.1.2.2.4 La directive 90/435 relative aux sociétés mères et filiales.

La directive 90/435 visant les sociétés mères et filiales présente un champ d'application similaire. Le pourcentage minimal de détention est fixé à 25 % pour bénéficier, chez la filiale, d'une exemption de retenue à la source, et, dans l'Etat de situation de la société mère, d'une exonération des dividendes en provenance de filiales ou d'une imposition avec imputation d'un crédit d'impôt.

1.1.2.2.5 Convention d'élimination des doubles impositions .

La convention pour éliminer les doubles impositions concerne les entreprises unies par un lien de dépendance qui ont supporté un redressement en raison d'avantages commercial ou financier excessifs. La double taxation induite par le rehaussement peut être supprimée par une procédure amiable, ou, le cas échéant, une procédure arbitrale. Le texte est entré en vigueur le 1er janvier 1995.

L'harmonisation de la fiscalité des groupes de sociétés se limite à ces trois dispositifs, car les instances communautaires n'ont pas élaboré de régime d'ensemble face à des groupements qui résistent à la

¹⁴ Proposition de directive du 16 janvier 1969, J.O.C.E., C 9 du 22 mars 1969.

¹⁵ Proposition de directive du 16 janvier 1969, J.O.C.E., C 39 du 22 mars 1969.

¹⁶ Directives 90/434 et 90/435, et convention du 23 juillet 1990, J.O.C.E., L 225 du 20 août 1990.

concurrence. En revanche, face à un marché financier sans frontières, l'unification de la fiscalité de l'épargne devient nécessaire.

1.1.3 Le rapprochement des fiscalités des Etats membres lié à des décisions européennes non fiscales : la réalisation d'un marché financier européen.

La libération totale des mouvements de capitaux est intervenue le 1er juillet 1990 sur la base de la directive du 24 juin 1988¹⁷, et a été accompagnée d'un renforcement de la liberté d'établissement et de prestations de services à caractère financier¹⁸. Néanmoins, en l'absence d'harmonisation de la fiscalité, due en partie à l'opposition du Luxembourg et de l'Allemagne, les Etats, et notamment la France, se trouvent en situation de concurrence avec des risques importants de délocalisation des placements.

1.1.3.1 La fiscalité des opérations financières.

La situation est relativement favorable à la France, car, en ce qui concerne la T.V.A. sur les courtages, les règles sont similaires dans les Etats européens, et, pour l'impôt de bourse, le taux français est inférieur à celui des autres pays.

1.1.3.2 La fiscalité des opérateurs financiers (banques et assurances notamment) pose déjà plus de problèmes.

La France n'est pas avantagée, parce que, malgré le non assujettissement à la T.V.A. des compagnies d'assurances instauré par les instances communautaires, les contribuables doivent s'acquitter de la taxe sur les salaires, prélèvement n'existant pas dans les autres Etats européens, et sont soumis à d'autres impôts, comme la taxe sur les compagnies d'assurances dont le rapport Lebègue recommande la suppression.

1.1.3.3 La fiscalité des produits de l'épargne.

Depuis le marché financier unique, les personnes physiques ont la possibilité de délocaliser leur épargne, et la France devra rendre ses règles fiscales plus attractives, et ne pas se limiter à des mesures de contrôle, comme l'obligation de déclaration instaurée pour toute sortie de capitaux de 50 000 francs ou plus.

1.1.3.3.1 La fiscalité des dividendes.

Le dispositif repose sur le mécanisme de l'avoir fiscal accordé par le droit interne des Etats européens, et par les conventions bilatérales qui réduisent également les retenues à la source prélevées sur les distributions de dividendes à des non résidents. La diminution progressive du taux de l'impôt sur les sociétés à 33 1/3 % a pour conséquence d'augmenter le montant de l'avoir fiscal qui représente désormais 100 % du prélèvement (l'avoir fiscal est fixé à 50 % des dividendes distribués après impôt sur les sociétés), et de mettre la France au même niveau que ses concurrents européens.

¹⁷ Directive 88/361 du 24 juin 1988, J.O.C.E. L 78 du 8 juillet 1988.

¹⁸ Directives 73/183 du 28 juin 1973, J.O.C.E. L 194 ; 77/780 du 12 décembre 1977, J.O.C.E. L 322 ; et 85/611 du 20 décembre 1985, J.O.C.E. L 375, modifiée par la directive 88/220 du 22 mars 1988, J.O.C.E. L 100.

1.1.3.3.2 La fiscalité des produits à revenu fixe.

La concurrence est forte entre la fiscalité des résidents, et celle des non résidents conduit un épargnant français à délocaliser son épargne au Luxembourg qui ne prélève pas de retenue à la source sur les intérêts versés aux non résidents, et ne pratique pas de contrôles fiscaux sur les biens, par préférence au régime national où les intérêts sont imposés à un taux moyen de 37 %, ou au barème de l'impôt sur le revenu (taux maximal de 56,8 %). La France était favorable à une diminution des prélèvements par la création d'une fourchette commune autour de 25 % pour les retenues à la source sur les intérêts versés aux non résidents, mais la Commission a proposé un montant de 15 %, refusé par le Luxembourg et l'Allemagne.

1.1.3.3.3 La fiscalité des plus-values sur valeurs mobilières.

Cette fiscalité est peu élevée, et ne soulève pas de difficultés particulières.

Donc, bien que l'harmonisation fiscale soit plus avancée en matière d'impôts indirects que pour les prélèvements supportés par les entreprises et en matière d'épargne, elle demeure incomplète. Face à cette situation, la Cour de justice des Communautés européennes est amenée à jouer un rôle significatif afin d'accroître la portée du droit communautaire, en veillant à sa correcte application, et en définissant certaines notions.

1.2 La pénétration du droit fiscal communautaire dans les droits nationaux.

La pénétration du droit fiscal communautaire dans les droits nationaux est très avancée, notamment en matière de T.V.A., non seulement sous l'influence du législateur national qui transpose les directives communautaires, mais également des juges européens et nationaux qui contrôlent l'introduction du droit communautaire en droit interne (les directives sont invocables dans les litiges nationaux), et définissent de nouveaux concepts.

1.2.1 Le contrôle des dispositions fiscales nationales par référence aux directives européennes.

Les juges communautaires et nationaux disposent de nombreux moyens, tels les actions en manquement au bénéfice de la Commission, et le renvoi préjudiciel ou l'interprétation directe utilisés par les tribunaux nationaux. Sous l'impulsion des magistrats, certains dispositifs ont été abrogés en totalité, comme les limitations du droit à déduction pour les loyers d'immeubles¹⁹, et d'autres, jugés illégaux, ont bénéficié en partie de mesures dérogatoires autorisées par les instances européennes²⁰. Mais des dispositions non conformes au droit communautaire subsistent.

1.2.2 La détermination européenne des concepts fiscaux .

Le juge communautaire joue également son rôle pour définir les concepts fiscaux, et notamment les apports en sociétés passibles des droits d'apport, et les livraisons de biens soumises à T.V.A.

¹⁹ C.J.C.E., 21 septembre 1988, affaire 50/87, et décret n° 89-301 du 11 mai 1989 abrogeant les articles 233 A à 233 E de l'annexe II du Code général des impôts.

²⁰ C.E., Assemblée, 3 février 1989, Compagnie Alitalia, précité ; décision du Conseil des Communautés européennes n° 89/487 du 28 juillet 1989, J.O.C.E. L 239 21 à 23 du 6 août 1989 ; et décret n° 89-885 du 14 décembre 1989 modifiant l'article 236 de l'annexe II du Code général des impôts.

En droit français, le champ d'application de la T.V.A. concernant les prestations de services à titre onéreux a été réduit de façon significative par les magistrats communautaires et les juges nationaux.

En conclusion, bien que la construction communautaire et la pénétration du droit fiscal national aient pour objectif de rétablir une saine concurrence fiscale, elles ont créé une incertitude juridique qui s'amplifie surtout avec la multiplication des décisions rendues ces dernières années. Par la suite, les instances communautaires ont essayé d'améliorer la situation, en étendant le champ d'application de l'harmonisation communautaire.

2. Les progrès ultérieurs du droit communautaire

En raison des problèmes rencontrés dans la mise en œuvre du processus d'harmonisation, les autorités européennes ont défini des orientations à caractère pragmatique, aussi bien pour les impôts indirects qu'en ce qui concerne la taxation des sociétés et la fiscalité de l'épargne.

2.1. Les nouveaux dispositifs pour l'harmonisation de la T.V.A. et des droits d'accise

Bien que l'harmonisation de la T.V.A. soit réalisée sous la double influence du législateur et du juge communautaires, les avancées sont moins importantes qu'en matière d'accise, prélèvement d'une moindre importance en termes de recettes fiscales.

2.1.1. L'harmonisation de la T.V.A.

Bien qu'en matière d'harmonisation, les avancées les plus importantes aient été réalisées pour la T.V.A., les résultats du législateur communautaire semblent désormais être plus modestes, alors que les magistrats élaborent progressivement une nouvelle jurisprudence.

2.1.1.1. Des textes de portée limitée.

Les ambitions sont réduites à la fois pour l'élaboration d'un régime commun, et en ce qui concerne l'harmonisation des taux.

2.1.1.1.1 Le régime transitoire se prolonge.

L'application de la T.V.A. dans le pays d'origine paraît difficile à mettre en place face à des niveaux de prélèvements nationaux très différents, et le mécanisme de compensation induit des arbitrages budgétaires délicats. En conséquence, les autorités communautaires ont abandonné leurs ambitions, notamment énoncées dans le programme de travail du 10 juillet 1996, et ont prolongé le régime transitoire, initialement prévu pour une durée de quatre ans à compter du 1^{er} janvier 1993, et fondé sur l'imposition dans l'Etat de consommation.

Leur décision est également justifiée par les problèmes d'interprétation soulevés par le dispositif qui a nécessité l'adoption de textes complémentaires. Ainsi, la directive du 14 décembre 1992 "portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée"²¹ diminue les contraintes en matière d'identification pesant sur les intermédiaires dans les opérations triangulaires²², et notamment pour le négoce de biens meubles corporels. En France, de nombreuses instructions, et en particulier celle du 31 juillet 1992²³, ont été rédigées pour définir les modalités techniques du régime.

²¹ Directive 92/111 du 14 décembre 1992.

²² Une opération triangulaire est une opération dans laquelle interviennent trois personnes situées dans trois Etats différents, un vendeur, un acheteur revendeur et un client final, alors que la marchandise est livrée directement du vendeur initial au client final, dans leurs Etats membres respectifs.

²³ Instruction du 31 juillet 1992, B.O.D.G.I. 3 CA-92.

Sans renoncer à l'imposition dans l'Etat d'origine, la Commission a reconnu que les conditions ne sont pas réunies pour l'adoption du système définitif, et que ses objectifs reposent sur la modernisation et la simplification des règles existantes²⁴. La directive du 17 octobre 2000²⁵ assouplit le fonctionnement du régime, et réduit également les obligations relatives au représentant fiscal, notamment en supprimant sa désignation pour un assujéti de l'Union européenne qui effectue des opérations dans un autre Etat membre sans y être établi. Ces règles améliorent la sécurité juridique des entreprises qui ont connu des difficultés lors de l'instauration du régime transitoire et supporté des coûts administratifs supplémentaires, et contribuent au maintien du dispositif sur une période plus longue, à l'image des blocages rencontrés en matière d'harmonisation des taux.

2.1.1.1.2 Les taux ne sont pas harmonisés.

L'harmonisation des taux de T.V.A., question de nature budgétaire, est délicate à obtenir de la part des Etats, et notamment de la France qui retire de ce prélèvement presque la moitié de ses recettes fiscales, et ce malgré une tendance générale à la baisse des taux.

Le compromis obtenu par la directive du 19 octobre 1992²⁶ a été réaffirmé lors des textes adoptés à la fin théorique du régime transitoire (directive du 20 décembre 1996²⁷), et au début de l'année 2001 pour une période de cinq ans (directive du 19 janvier 2001²⁸). Les fourchettes de taux, qui limitent les recettes fiscales des Etats, ont été remplacées par des planchers de 15 % en ce qui concerne le taux normal, désormais atteint par tous les pays membres, et de 5 % pour les taux réduits, dont le nombre maximum est fixé à deux, et qui s'appliquent à des opérations énumérées dans une liste communautaire.

Par ailleurs, la Commission, consciente que les contraintes supportées par les Etats ne sont pas seulement d'ordre budgétaire, mais limitent également leur marge de manoeuvre en termes de politique économique, a prévu une dérogation provisoire permettant aux gouvernements d'appliquer un taux réduit de T.V.A. à la fourniture des services employant une main d'œuvre nombreuse, en particulier dans le bâtiment et pour l'aide à domicile, afin de développer l'emploi et de lutter contre le travail clandestin (directive du 22 octobre 1999²⁹ instaurant une autorisation valable au maximum jusqu'au 31 décembre 2002). La France a adopté ces mesures dans la loi de finances pour 2000³⁰, en l'appliquant par anticipation aux travaux sur les logements facturés à partir du 15 septembre 1999³¹. Le dispositif met en évidence les liens entre l'économie et la fiscalité, et les difficultés d'envisager l'harmonisation sous un angle purement technique. Des problèmes similaires expliquent le nombre important de textes non encore adoptés et la durée des négociations.

²⁴ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement du 7 juin 2000.

²⁵ Directive du 17 octobre 2000, J.O.C.E. du 21 octobre 2000.

²⁶ Directive 92/77 du 19 octobre 1992.

²⁷ Directive 96/95 du 20 décembre 1996.

²⁸ Directive du 19 janvier 2001, J.O.C.E. du 24 janvier 2001, p. 17.

²⁹ Directive du 22 octobre 1999, J.O.C.E. du 28 octobre 1999.

³⁰ Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 modifiant les articles 279 et 279-0 bis du Code général des impôts pour une période transitoire se terminant le 31 décembre 2002.

³¹ Instruction administrative du 14 septembre 1999, B.O.D.G.I. 3 C-5-99.

2.1.1.1.3 Les nouvelles propositions de directives

Ainsi, plusieurs propositions de directives sont encore en discussion, comme celle relative au droit à déduction élaborée en juin 1998³², qui a remplacé un texte ancien datant de 1983. Les autorités communautaires ont établi une liste des dépenses exclues du droit à déduction, comme les frais de représentation ou les véhicules de transports de personnes, et simplifié les modalités de récupération de la T.V.A. par un mécanisme d'imputation directe au bénéfice des assujettis communautaires dans un Etat membre où ils ne sont pas établis. La longueur pour élaborer des règles communautaires en matière de limitations du droit à déduction, demandées par la sixième directive de 1977, illustre l'importance des problèmes budgétaires posés par la T.V.A. Les instances communautaires étaient, dès l'origine, conscients de ces difficultés, car elles avaient, dans le même texte, prévu une clause de gel ou de standstill autorisant les Etats à maintenir des mesures dérogatoires existant au moment de l'entrée en vigueur de la directive.

Face au développement des nouvelles technologies, une proposition de directive sur le commerce électronique a également été déposée le 7 juin 2000³³ visant à appliquer la T.V.A. aux prestations de service fournies à un preneur établi dans l'Union européenne, et, en sens inverse, à exonérer les prestations au bénéfice d'une personne installée hors du territoire communautaire. Comme des difficultés subsistent pour définir les modalités d'identification du preneur non européen et qu'il existe des risques de délocalisation vers les Etats qui offrent les taux les plus bas, comme l'a souligné la France³⁴, les instances communautaires continuent leurs travaux.

Par ailleurs, sur un plan pratique, le programme Fiscalis, élaboré par le Conseil et le Parlement européen en 1998³⁵, développe la coopération des fonctionnaires chargés de la fiscalité indirecte, aussi bien en matière de formation que pour les échanges d'informations, afin de garantir une application effective et unifiée du droit européen. Le dispositif met en évidence les craintes des Etats de perdre des recettes fiscales en appliquant des règles harmonisées, et de supporter une augmentation de la fraude en raison de la suppression des contrôles aux frontières.

Un tel raisonnement se retrouve dans les mesures adoptées par le législateur communautaire qui ont été élaborées avec des délais significatifs, dépassant parfois la décennie, et qui présentent, dans certains domaines, un caractère incomplet. Face à cette insécurité juridique, les juges ont réalisé une œuvre prétorienne significative.

2.1.1.2 La jurisprudence complète les dispositifs

La Cour de justice des Communautés européennes analyse les situations en se référant à la neutralité de la T.V.A., et fournit également des précisions sur l'étendue du droit à déduction et sur le champ d'application du prélèvement.

2.1.1.2.1. La recherche de la neutralité

La neutralité représente le principe fondateur du système de T.V.A., et justifie le contrôle exercé par les magistrats sur la correcte mise en place des régimes, voire l'élaboration des nouvelles orientations.

³² Proposition de directive de juin 1998, J.O.C.E. du 15 juillet 1998, p. 16.

³³ Proposition de directive du 7 juin 2000.

³⁴ Réponse ministérielle à M. Chazeaux, J.O.A.N. du 5 mars 2001, p. 1396.

³⁵ Décision 888/98, J.O.C.E. L 126 1 à 5 du 28 avril 1998.

La notion est définie par référence à l'égalité de traitement qui permet à la Cour de justice de valider des réformes adoptées par les législateurs nationaux, telle l'instauration en France d'un taux super réduit de 2,1 % pour les médicaments remboursés, au motif qu'il ne s'agit pas de produits comparables avec les médicaments non remboursés³⁶. En revanche, pour la détermination de la base d'imposition, l'Etat français a été condamné en matière de pourboires³⁷. La tolérance administrative faisant échapper les pourboires à la T.V.A. sous réserve d'une mention sur les factures crée une différence de traitement entre des contribuables exerçant une même activité qui entraîne des distorsions de concurrence.

C'est la même logique qui s'applique en matière d'activités ou de produits illicites, non imposables à la T.V.A. a priori car ne relevant pas d'une opération économique (ce qui prive du droit à déduction des T.V.A. d'amont), mais assujetties à cette taxe lorsqu'elles sont susceptibles d'entrer en concurrence avec des opérations légales³⁸

Par ailleurs, le fait que la neutralité de la T.V.A. soit garantie quelle que soit la longueur de la chaîne de production a pour conséquence l'interdiction à la fois des doubles impositions et de la non imposition. L'administration fiscale française a été sanctionnée à deux reprises par la Cour de justice des Communautés européennes en matière de territorialité des prestations de publicité³⁹, car sa définition, trop restrictive, est incompatible avec la directive. Les nombreuses exclusions à la règle du rattachement au lieu du siège du preneur de la prestation risque d'entraîner des divergences d'interprétation entre les Etats, et de créer des distorsions fiscales, et en particulier des situations de double taxation.

2.1.1.2. La détermination du droit à déduction

En ce qui concerne le droit à déduction, la Cour de justice a rendu plusieurs arrêts visant principalement les exclusions relatives aux frais de représentation, et également les véhicules de tourisme. En France, pour les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle⁴⁰, la Cour a jugé invalide la décision du Conseil de 1989,⁴¹ rendue pour limiter les effets de l'arrêt Alitalia⁴², et qui autorise, à titre dérogatoire, les pouvoirs publics français à supprimer temporairement toute possibilité de déduction⁴³. Les magistrats ont censuré la multiplication des exceptions accordées par le Conseil, en se fondant sur une interprétation restrictive de l'article 27 de la sixième directive qui accepte les dérogations dans le but de "simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales". En conséquence, les limitations du droit à déduction sont permises seulement si elles sont nécessaires pour atteindre cet objectif, en application du principe de proportionnalité.

La Cour de justice a conféré une pleine portée à sa décision, et a refusé de limiter les effets dans le temps de son arrêt. Ainsi, contrairement à l'objectif de sécurité juridique visant à éviter de remettre en cause des situations juridiques établies de bonne foi, les contribuables peuvent demander, dans le délai

³⁶ C.J.C.E., 3 mai 2001, affaire C 481/98, Droit fiscal 2001, n° 21, p. 810.

³⁷ C.J.C.E., 29 mars 2001, affaire 404/99, Droit fiscal 2001, n° 30-35, comm. 725.

³⁸ CJCE, « Coffeeshop Sibérie », 29 juin 1999, Droit fiscal 1999, p. 1031 ; Revue de jurisprudence fiscale 1999, p. 815.

³⁹ C.J.C.E. Plénière, 17 novembre 1993, affaire C 68/92, Droit fiscal 1994, n° 16-17, comm. 807, concl. C. Gulmann ; et C.J.C.E., 15 mars 2001, affaire C 108/00, Société S.P.I., Droit fiscal 2001, n° 22-23, comm. 515.

⁴⁰ Article 236 de l'annexe II du Code général des impôts.

⁴¹ Décision du Conseil des Communautés européennes n° 89/487 du 28 juillet 1989, précitée.

⁴² C. E., Assemblée, 3 février 1989, Compagnie Alitalia, précité.

⁴³ C.J.C.E., 19 septembre 2000, affaire C 177/99, Ampafrance S.A., et affaire C 181/99, Sanofi Synthelabo, Droit fiscal 2000, n° 43, comm. 812, et chron. J. Turot, p. 1404.

légal de quatre ans⁴⁴, la restitution des droits relatifs aux frais de représentation exposés au profit de tiers⁴⁵.

Néanmoins, la France peut toujours se référer à la clause de gel ou de standstill, visée à l'article 17 de la sixième directive, lui permettant de maintenir les exclusions du droit à déduction existant avant l'adoption de ce texte, et relative aux dépenses exposées pour les besoins propres des dirigeants et du personnel.⁴⁶ Malgré cette précision expressément mentionnée dans l'arrêt de la Cour de justice, les tribunaux français n'ont pas hésité à juger, qu'en l'absence de fondement juridique (le décret de 1989⁴⁷ n'a plus de base légale, et le décret de 1967⁴⁸ a été abrogé), toutes les exclusions du droit à déduction sont supprimées⁴⁹. Bien qu'il soit probable qu'une telle interprétation soit sanctionnée, la décision crée une insécurité juridique supplémentaire à l'égard des contribuables.

Dans d'autres domaines, l'interprétation de la clause de gel a généré un contentieux nombreux qui ne contribue pas à simplifier le régime de T.V.A. La Cour de justice admet que les Etats disposent d'une large marge de manoeuvre dans la mise en œuvre de cette clause, et ont autorisé la France à exclure du droit à déduction les voitures de tourisme, même si elles représentent l'outil de l'activité de l'assujetti⁵⁰. En revanche, les modifications des législations nationales sont permises lorsqu'elles diminuent les exclusions existantes, tel le droit à déduction concernant les véhicules affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite automobile⁵¹, alors que la réintroduction d'exclusions du droit à déduction, comme notamment celle sur le gazole utilisé comme carburant⁵², a été refusée à la France.

2.1.1.2.3. La détermination du champ d'application

Quant au champ d'application, la Cour de justice des Communautés européennes a pris position sur la notion d'activité économique dans plusieurs décisions. En premier lieu, pour les holdings, les magistrats établissent une distinction entre les entités prenant des participations et en recueillant les fruits, et celles qui s'immiscent, directement ou indirectement, dans la gestion des sociétés, et exercent ainsi une activité économique leur conférant la qualité d'assujetti à la T.V.A.⁵³ La Cour de justice définit de façon restrictive l'immixtion dans la gestion, en se référant à "la mise en œuvre de

⁴⁴ Article L 190 du Livre des procédures fiscales.

⁴⁵ Tribunal administratif de Nantes, 9 février 2001, Ampafrance S.A., Revue de jurisprudence fiscale 6/2001, n° 780.

⁴⁶ Instruction administrative du 13 novembre 2000, B.O.D.G.I. 3 D-2-00.

⁴⁷ Décret n° 89-885 du 14 décembre 1989, précité.

⁴⁸ Décret n° 67-604 du 27 juillet 1967.

⁴⁹ Tribunal administratif de Dijon, 26 juin 2001, Garage Knichel, Revue de jurisprudence fiscale 1120/01, n° 1372.

⁵⁰ C.J.C.E., 18 juin 1998, affaire C 43/96, Rec., p. 3903 ; Droit fiscal 1998, n° 40, comm. 853, note Y. de Givré. Cf. également C.E., 20 octobre 2000, S.A.R.L. Auto-école Schlub et S.A.R.L. Sogéco, Droit fiscal 2001, n° 14, comm. 325, concl. E. Mignon.

⁵¹ Article 273 septies A du Code général des impôts.

⁵² C.J.C.E., 14 juin 2001, affaires C 40/00 et C 345/99, Droit fiscal 2001, n° 26, p. 973.

⁵³ C.J.C.E., 20 juin 1991 affaire C 60/90, Polysar Investments Netherlands BV, Rec., concl. W. Van Gerven, p. 3111 ; Droit fiscal 1991, n° 41, comm. 1911, observations E. Kornprobst ; C.J.C.E., 20 juin 1996, affaire 155/94, Wellcome, Rec. C.E., p. 3013. Cf. également C.E., 29 décembre 1995, Société Sudfer (ex-G.T.M.F), Droit fiscal 1996, n° 8, comm. 221, concl. P. Martin.

transactions soumises à la T.V.A., telle que la fourniture de services administratifs, comptables ou informatiques", et a confirmé sa position par une ordonnance rendue en juillet 2001⁵⁴.

Pour les dividendes, la Cour de justice se réfère également à la distinction entre le simple exercice du droit de propriété et l'exploitation d'un bien, et a jugé que les dividendes sont situés hors du champ d'application de la T.V.A., car ils ne représentent pas la contrepartie d'une activité économique⁵⁵. Le raisonnement, qui a pour conséquence d'exclure les dividendes du calcul du prorata de déduction utilisé par les assujettis ou les redevables partiels, est fondé seulement sur la nature de l'opération, sans tenir compte du fait que l'associé s'immisce personnellement ou pas dans la gestion de la société.

En ce qui concerne les intérêts, la Cour de justice les assujettit à la T.V.A., de façon classique, si les opérations constituent une activité économique⁵⁶, mais aussi si elles représentent le "prolongement direct, permanent et nécessaire d'une activité taxable⁵⁷". Ce critère améliore la définition de la notion, mais crée également une insécurité juridique supplémentaire, car il semble remettre en cause le seuil quantitatif de 5 % utilisé par la France en-dessous duquel les produits financiers ne sont pas inclus dans le calcul du prorata⁵⁸.

Donc, en matière de T.V.A., les instances communautaires, face aux difficultés rencontrées en matière d'harmonisation, adoptent une position pragmatique. Elles pérennisent le régime transitoire, et laissent la Cour de justice combler les lacunes existantes dans la définition du champ d'application et du droit de déduction. Néanmoins, bien que la solution soit conforme à l'objectif principal, à savoir garantir la neutralité du prélèvement, sa mise en œuvre pointilliste contribue à la détérioration de la sécurité juridique des contribuables, alors que, en matière d'accise, les dispositifs, moins nombreux, ne soulèvent pas de difficulté d'interprétation.

2.1.2. L'harmonisation des droits d'accise

Pour les accise, les travaux d'harmonisation avancent progressivement, mais un accord semble plus aisé à obtenir, en raison de l'importance moindre des intérêts en jeu. Face aux divergences de niveaux de prélèvements dans les Etats membres, les instances communautaires ont adopté, en 1992, le principe de l'imposition dans le pays de consommation. En revanche, la convergence des taux n'est pas

⁵⁴ C.J.C.E. Ord., 12 juillet 2001, affaire 102/00, Welthgrave BV, Revue de jurisprudence fiscale 11/2001, n° 1474.

Cf. C.J.C.E., 6 mars 2001, affaire 16/00, Cibo Participations, concl. Mme Stix-Hackl, faisant, pour la première fois, une application positive de la notion d'immixtion dans la gestion.

Voir également tribunal administratif de Poitiers, 25 février 1999, S.A. Rémy-Cointreau, Droit fiscal 1999, n° 25, comm. 497.

⁵⁵ C.J.C.E. Plénière, 22 juin 1993, affaire 333/91, S.A. Satam, Rec., concl. W. Van Gerven, p. 3515 ; Droit fiscal 1993, n° 44, comm. 2116, concl. W. Van Gerven, et note P. Derouin et E. Ginter, p. 1747 ; et C.E., 18 mars 1994, Sofitam (ex-Satam), Droit fiscal 1994, n° 47, comm. 1988.

Cf. également C.J.C.E., 14 novembre 2000, affaire 142/99, Floridienne S.A., Droit fiscal 2001, n° 3, comm. 21, chron. P. Derouin.

⁵⁶ Cf., pour une solution identique visant les intérêts d'obligations, C.J.C.E., 6 février 1997, affaire 80/95, Harnas et Helm, Revue de jurisprudence fiscale 4/1997, n° 407, concl. N. Fennelly.

⁵⁷ C.J.C.E., 11 juillet 1996, affaire 306/94; Régie dauphinoise et cabinet Forest S.A.R.L., Droit fiscal 1996, n° 45-46, p. 1388, et chron. J. Turot, p. 1384.

Cf. également C.E., 29 décembre 1997, S.A. Billon et S.A. Bouteille, Revue de jurisprudence fiscale, 2/1998, n°151 ; C.E., 11 février 1998, S. A. Etude Havre Tronchet, Droit fiscal 1998, n° 20-21, comm. 443, concl. G. Bachelier ; et C.E., 29 juin 2001, S.A. Banque Sudaméris, Revue de jurisprudence fiscale 10/2001, n° 1217, et concl. G. Goulard, p. 811.

⁵⁸ Article 212-2 B de l'annexe II du Code général des impôts.

totallement atteinte, car seul un pourcentage minimum est appliqué depuis 1993 par catégorie de produits.

Quant aux éléments fournissant de l'énergie, les autorités européennes envisagent l'harmonisation dans le cadre plus général de la politique de l'environnement, mais aucune directive n'a été adoptée, parce que la généralisation d'une taxe minimale risque d'avoir des effets négatifs sur l'économie, en augmentant les coûts de production, et en développant les approvisionnements hors de l'Union européenne.

Donc, de nombreux progrès ont été réalisés en matière d'harmonisation des impôts indirects, même si l'objectif final n'est pas atteint, alors que le rapprochement, et non pas l'unification, des prélèvements directs, a priori plus aisé à mettre en œuvre, paraît être en retrait.

2.2. Le ralentissement de l'harmonisation de la fiscalité des sociétés

Après l'adoption du paquet fiscal le 23 juillet 1990 concernant principalement les restructurations et le régime des sociétés mères et des filiales⁵⁹, le rapprochement des impôts directs semble être arrêté, malgré les propositions de directives et les nouvelles orientations élaborées par les instances communautaires.

2.2.1. Le bilan des directives du 23 juillet 1990

Face aux difficultés rencontrées pour l'introduction en droit interne de ces textes, et notamment en France, pour l'élaboration d'un dispositif en matière de restructurations communautaires, malgré l'existence préalable d'un régime de faveur visant les fusions nationales, leur champ d'application n'a pas été étendu, contrairement aux propositions des instances communautaires⁶⁰.

En outre, certains Etats ont limité considérablement la portée du dispositif, en instaurant un agrément accordé de manière restrictive. D'autres pays européens ont même refusé d'introduire le régime communautaire des restructurations en droit interne, en se fondant sur l'absence de cadre juridique européen pour la réalisation de telles opérations. Néanmoins, l'obtention d'un accord politique sur la société européenne en décembre 2000⁶¹, bien qu'il ne comporte pas de dispositions fiscales, pourrait faire évoluer la situation.

Par ailleurs, la Cour de justice a fourni des précisions sur l'interprétation du dispositif. Pour les restructurations, les magistrats ont interprété de façon restrictive la réserve instaurée au profit des pays membres de refuser la mise en œuvre du régime de faveur, lorsque l'opération a "comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales". La rédaction large de la clause reflète la volonté initiale des Etats de conserver une marge de manoeuvre, mais la Cour a limité les exceptions, en obligeant les Etats à examiner chaque cas, sans pouvoir définir des règles de portée générale⁶².

La France, consciente des difficultés rencontrées pour introduire la directive relative aux fusions et opérations assimilées en droit interne, propose une nouvelle réforme dans le projet de loi de finances

⁵⁹ Directives n° 90/434 et 90/435, et convention du 23 juillet 1990, précitées.

⁶⁰ Proposition de directive du 26 juillet 1993, Com (93) 293 final, J.O.C.E. C 225 du 20 août 1993.

⁶¹ Accord du 20 décembre 2000 dont sont issus la directive et le règlement du 8 octobre 2001 définissant les modalités de la société européenne. La transposition doit être réalisée au plus tard le 31 décembre 2004.

⁶² C.J.C.E. Plénière, 17 juillet 1997, affaire 28/95, A. Leur-Bloem, Droit fiscal 1997, n° 38, comm. 979, et étude P. Derouin, p. 1100.

Cf., a contrario, tribunal administratif de Lille, 27 mai 1997, Demoustier, Droit fiscal 2000, n° 15, comm. 299, refusant l'application de la directive à une restructuration nationale.

pour 2002⁶³, de moderniser les dispositifs fiscaux, afin de faciliter les restructurations d'entreprises. La réforme définit les fusions et les scissions pour être en harmonie avec la directive du 23 juillet 1990⁶⁴, parce que la seule référence au droit des affaires ne permet pas de déterminer avec précision si certaines opérations, comme les dissolutions sans liquidation, peuvent bénéficier du régime de faveur. Les nouvelles règles ont pour conséquence d'étendre le champ d'application du dispositif, et d'améliorer la sécurité juridique des entreprises, tout en simplifiant également ses modalités techniques.

En ce qui concerne le régime société mère-filiale, la Cour de justice a décidé que la condition relative à l'obligation de conservation des titres pendant deux ans pour l'appréciation du taux de détention de 25 % s'analyse non pas comme un délai de carence (les entreprises doivent posséder les titres depuis déjà deux ans), mais représente un engagement pour le futur (les sociétés s'engagent seulement à conserver les actions au cours des deux années à venir)⁶⁵. Les pouvoirs publics français, qui avaient adopté une solution erronée, ont dû modifier la législation en ce sens⁶⁶.

Donc, bien que, sous l'influence de la Cour de justice, les législateurs nationaux aient corrigé les erreurs d'interprétation, ils ont refusé toute extension du champ d'application des dispositifs⁶⁷. Ainsi, les autorités européennes élaborent des mesures dans d'autres domaines pour développer le rapprochement des impôts directs.

2.2.2. Les propositions de directives

Les instances communautaires examinent à nouveau une proposition de directive de mars 1998⁶⁸, "concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés associées d'Etats membres différents", qui remplace celle de 1991⁶⁹. Comme l'élimination de la double imposition n'est pas totale dans les conventions internationales, notamment en raison de crédits d'impôt non imputables, la retenue à la source sur les paiements réalisés par des entreprises liées, définies par référence au critère de détention de 25 % utilisé par les directives du 23 juillet 1990, est supprimée.

Le champ d'application du texte est large, car il vise également les établissements, et les notions d'intérêts et de redevances sont définis de façon similaire aux conventions fiscales. La longueur des discussions s'explique par la volonté accrue des Etats de lutter contre les fraudes, et d'étaler les conséquences budgétaires de la mesure, qui se traduit par une période transitoire au profit de certains pays, comme l'Espagne, le Portugal et la Grèce. L'entrée en vigueur des mesures dépend désormais de l'adoption globale du "paquet fiscal" élaboré en 1997⁷⁰, mais qui comporte des dispositifs de nature différente pour lesquels un accord est parfois difficile à obtenir.

⁶³ Article 53 du projet de loi de finances pour 2002.

⁶⁴ Directive n°90/434 du 23 juillet 1990, précitée.

⁶⁵ C.J.C.E., 17 octobre 1996, affaire 283/94, 291/94 et 292/94, Denkavit, Vitic et Vormeer, Droit fiscal 1997, n° 5, p. 188, étude J.-L. Calisti.

⁶⁶ Article 119 *ter* du Code général des impôts, modifié par l'article 20 de la loi n° 96-1182 du 30 décembre 1996.

⁶⁷ Le rapport Ruding du 18 mars 1992 recommande un élargissement du champ d'application des directives du 23 juillet 1990.

⁶⁸ Proposition de directive du 4 mars 1998, Com (98) 67 final.

⁶⁹ Proposition de directive du 28 février 1991, J.O.C.E. C 53 du 28 février 1991.

⁷⁰ Le Conseil Ecofin du 1er décembre 1997 a adopté un "paquet fiscal" de trois dispositifs, à savoir la directive intérêts et redevances, un texte relatif à la fiscalité de l'épargne, et un code de conduite en matière de concurrence fiscale dommageable.

En revanche, la proposition de directive relative à la prise en compte, par les entreprises, des pertes générées par leurs établissements et filiales situées dans d'autres Etats membres, également publiée en 1991⁷¹, bien que présentant un intérêt significatif, n'a pas été étudiée par les autorités européennes. La France devrait supporter la baisse de recettes la plus importante, car elle applique le principe de territorialité de l'impôt,⁷² selon lequel les déficits obtenus par les établissements étrangers ne sont pas pris en compte dans le résultat de la société française, et, comme tous les autres Etats membres, ne pratique pas l'imputation directe des déficits des filiales.

En conséquence, malgré quelques recommandations concernant la fiscalité des petites et moyennes entreprises⁷³, les progrès communautaires en matière d'impôts directs se situent en retrait des objectifs ambitieux du rapport Ruding élaboré le 18 mars 1992 qui envisageait, en plusieurs étapes, la création d'une retenue à la source sur les dividendes de 30 %, et l'adoption d'une fourchette de 30 % à 40 % pour le taux de l'impôt sur les sociétés. Le texte s'était heurté à l'opposition rapidement affirmée des instances européennes⁷⁴. Cette position en retrait est conforme à l'opinion de la France qui "considère qu'une harmonisation générale du taux et des règles de détermination de l'impôt sur les sociétés n'est ni nécessaire, ni utile⁷⁵", mais n'empêche pas les autorités communautaires de rechercher de nouveaux objectifs plus faciles à atteindre.

2.2.3 Les nouvelles orientations

Désormais, les autorités européennes essaient de définir des buts plus réalistes, comme la lutte contre la concurrence fiscale dommageable qui préoccupe également les pays membres de l'O.C.D.E.⁷⁶, et d'obtenir un accord sur un code de bonne conduite⁷⁷. Le Conseil Ecofin du 1er décembre 1997⁷⁸, outre la définition de la concurrence fiscale dommageable, difficile à élaborer, recommande le gel des mesures existantes, et le démantèlement de celles jugées dommageables par le groupe de travail. Ce

⁷¹ Proposition de directive du 28 février 1991, J.O.C.E. C 53 30 du 28 février 1991.
Un taux de détention de 75 % est prévu pour les filiales.

⁷² Article 209-I du Code général des impôts.

⁷³ Communication et recommandation n° 94/390 de la Commission sur la taxation des petites et moyennes entreprises pour favoriser leur développement du 25 mai 1994, J.O.C.E. L 177 du 9 juillet 1994.
Cf. également la recommandation de la Commission du 7 décembre 1994 relative à la transmission des petites et moyennes entreprises, J.O.C.E. L 385 du 31 décembre 1994.

⁷⁴ Communication de la Commission des Communautés européennes du 24 juin 1992 ; et communiqué du Conseil des Communautés européennes du 23 novembre 1992.

⁷⁵ Réponse ministérielle à M. Guillot, J.O. Sénat du 13 novembre 1997, p. 3143.

⁷⁶ Rapports de l'O.C.D.E. d'avril 1998 et de janvier 2000 mentionnant 47 régimes dommageables à démanteler, en théorie, avant avril 2003, et 35 paradis fiscaux, sanctionnés seulement s'ils refusent de communiquer des informations relatives aux contrôles fiscaux (accord de juin 2001).

⁷⁷ "Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne", publié le 5 novembre 1997, Com (97) 564.

⁷⁸ Conseil Ecofin du 1er décembre 1997, J.O.C.E. C 2 du 6 janvier 1998.

dernier a recensé 271 dispositifs dont 66 règles dommageables⁷⁹ que les pays doivent supprimer d'ici 2003, tout en bénéficiant déjà de tolérances jusqu'au 31 décembre 2005⁸⁰.

La France a été seulement partiellement touchée, car elle devra démanteler le régime des quartiers généraux et des centres de logistique, et celui des redevances de brevets, et les mesures concernant la reconstitution de gisements de minerais et d'hydrocarbures. Les dispositions relatives à l'aménagement du territoire, et les règles fiscales plus avantageuses au profit de la Corse et des départements et territoires d'Outre-mer ne figurent pas sur la liste.

Néanmoins, l'absence de force obligatoire du dispositif permet de douter de son efficacité, d'autant plus que son adoption est conditionnée à celle du « paquet fiscal » de 1997 dont il fait parti⁸¹, alors que, sous l'influence d'éléments externes, à savoir la suppression des frontières financières, l'harmonisation de la fiscalité de l'épargne semble être en bonne voie.

2.3. L'achèvement du marché financier européen

Après l'adoption de la directive instaurant la libération totale des mouvements de capitaux, à l'intérieur de l'Union européenne en 1988⁸², les autorités communautaires se sont concertées pendant une décennie pour trouver une solution permettant d'éviter la délocalisation des capitaux, et pour renforcer les moyens de contrôle des administrations fiscales face à une situation où le risque de non déclaration des avoirs à l'étranger est élevé, et la France a déjà mis en place des dispositifs instaurant des obligations déclaratives.

2.3.1. Les propositions communautaires

La proposition reposant sur un "modèle de coexistence", c'est-à-dire le choix entre une retenue à la source ou la fourniture d'informations aux autres Etats membres sur les revenus de l'épargne afin de permettre les vérifications fiscales⁸³ a été progressivement modifiée. Le principe de l'échange d'informations a été instauré, en juillet 2001, mais trois Etats, à savoir l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg, peuvent conserver une retenue à la source pendant une période transitoire qui se termine à la fin de l'année 2009⁸⁴. L'agent payeur établi dans un pays européen devra communiquer à l'administration de l'Etat membre de résidence de la personne physique un certain nombre d'informations concernant les revenus versés énumérés par le texte (montant des intérêts versés et des cessions, numéros de comptes des bénéficiaires, etc).

⁷⁹ Conseil Ecofin du 29 novembre 1999, publié le 28 février 2000.

Voir également les études menées depuis juillet 2001 sur la compatibilité de quinze mesures nationales avec les aides d'Etat. En ce qui concerne la France, la Commission examine le régime des provisions pour implantation à l'étranger (lettre du 28 novembre 2000 de la Commission à la France, J.O.C.E. C 160 du 2 juin 2001).

⁸⁰ Conseil Ecofin de novembre 2000.

⁸¹ Cf. supra paragraphe 2.2.2.

⁸² Directive 88/361 du 24 juin 1988, J.O.C.E. L 78 du 8 juillet 1988.

⁸³ Proposition de directive "en vue de garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la Communauté", Com (98) 295, qui a remplacé celle du 8 février 1989.

⁸⁴ Proposition de directive de juillet 2001, Com (01) 400 final, issue du Conseil européen de Feira des 19 et 20 juin 2000, et du Conseil Ecofin des 26 et 27 novembre 2000, et qui doit être adoptée sous la forme d'une directive au plus tard le 31 décembre 2002.

2.3.2. Le dispositif français

La France, soucieuse de contrôler ces transactions, a déjà adopté des mesures en 1989, comme l'obligation de déclaration des transferts de fonds dépassant 50 000 francs, des comptes situés hors du territoire national détenus par des résidents français⁸⁵, et des contrats d'assurance vie souscrits auprès d'organismes situés hors de France⁸⁶. Les pouvoirs publics étaient, à l'origine, favorables à une retenue à la source de 25 % à caractère dissuasif, car ils craignent que l'instauration de l'Euro, qui réduit les coûts de transactions et supprime le risque de change, ait pour conséquence une délocalisation encore plus importante des capitaux vers les pays offrant une fiscalité attractive⁸⁷. Cependant, ils estiment que l'obligation d'information représente un progrès pour l'harmonisation de la fiscalité de l'épargne⁸⁸.

En définitive, la construction communautaire avance toujours à des rythmes différents selon le type de prélèvement, et, quoique incomplets, les progrès demeurent toujours plus significatifs en matière d'impôts indirects, et également pour la fiscalité de l'épargne, qu'en ce qui concerne la taxation des entreprises. Une telle situation explique le développement concomitant de la jurisprudence qui participe de manière importante à l'élaboration du droit communautaire.

3. Le rôle croissant des Cours communautaire et européenne

Alors que la Cour de justice des Communautés européennes poursuit son œuvre prétorienne, en vérifiant la correcte transposition des directives, et, de façon plus novatrice, en se référant aux quatre libertés fondatrices du Traité de Rome, la Cour européenne des droits de l'homme joue un rôle accru dans la détermination du droit européen, malgré les réticences des tribunaux nationaux.

3.1. Les avancées significatives réalisées par la Cour de justice des Communautés européennes.

La Cour de justice des Communautés européennes joue un rôle essentiel pour garantir le respect du droit communautaire. Elle développe son action dans deux directions, à savoir le contrôle de l'application des textes européens, et le respect des quatre libertés fondatrices de l'Union européenne.

3.1.1. Le contrôle de la transposition des directives communautaires

La Cour de justice des Communautés européennes dispose de moyens importants, parce qu'elle met en cause la responsabilité de l'Etat en cas de dommages causés au contribuable du fait du non respect du droit communautaire. Dans un arrêt du 19 novembre 1991⁸⁹, les magistrats ont jugé que le défaut de transposition d'une directive crée une obligation de réparation sous trois conditions, à savoir que le texte doit comporter l'attribution de droits aux particuliers, que le contenu de ces droits doit pouvoir être identifié sur la base des dispositions de la directive, et il doit y avoir un lien de causalité entre la violation de l'obligation incombant aux Etats et le dommage subi par les personnes lésées.

En France, le Conseil d'Etat applique le droit communautaire, tout en estimant qu'il ne doit pas examiner d'office la compatibilité d'un texte national avec les objectifs d'une directive

⁸⁵ Article 1649 *quater* A du Code général des impôts.

⁸⁶ Article 1649 AA du Code général des impôts.

⁸⁷ Réponse ministérielle à M. Feidt, J.O.A.N. du 26 avril 1999, p. 2506.

⁸⁸ Réponse ministérielle à M. Feidt, J.O.A.N. du 4 juin 2001, p. 3247.

⁸⁹ C.J.C.E. Plénière, 19 novembre 1991, affaires 6/90 et 9/90, André Francovich et Daniela Bonifaci, Rec., p. 5357 ; Revue de jurisprudence fiscale 12/1991, n° 1615.

communautaire⁹⁰. Il a reconnu la responsabilité de l'Etat en raison de l'inobservation d'une directive, en se fondant sur la faute simple à plusieurs reprises.⁹¹

3.1.2. Le respect des quatre libertés communautaires

La Cour de justice des Communautés européennes réalise une œuvre prétorienne en se référant aux quatre grandes libertés de circulation, à savoir la liberté d'établissement, la libre circulation des capitaux, la liberté d'établissement des travailleurs et la libre prestation de services. Elle précise la portée fiscale de ces libertés par référence aux principes de non discrimination et d'égalité, et admet des justifications de façon limitative, c'est-à-dire que les restrictions doivent être instaurées dans un but d'intérêt général reposant sur le lien direct entre l'octroi d'un avantage fiscal et la compensation pour un même contribuable⁹², et non pas seulement sur la cohérence du régime fiscal⁹³, et qu'elles sont soumises à un contrôle de proportionnalité. Un tel raisonnement a des conséquences sur le droit français, car il met en évidence l'incompatibilité de certains dispositifs nationaux avec les libertés de circulation.

3.1.2.1. La liberté d'établissement

En ce qui concerne la liberté d'établissement visée à l'article 43 du Traité CE (ancien article 52), la Cour de justice condamne les "restrictions à la sortie", c'est-à-dire l'instauration, par l'Etat d'origine, d'entraves fiscales à l'établissement de ses contribuables dans un autre Etat membre⁹⁴. Pour la France, la décision pourrait avoir des conséquences importantes à l'égard du principe fondateur de territorialité de l'impôt (les autres Etats membres appliquent une règle différente, à savoir le régime mondial). En effet, une société française possédant un établissement en France impute les pertes de cette entité sur son résultat, alors que cela lui est interdit si l'installation est implantée à l'étranger. Une telle situation est susceptible de décourager les sociétés françaises de s'établir à l'étranger. Un raisonnement analogue est applicable à l'article 209 B du Code général des impôts qui impose en France les bénéfices des entreprises établies dans des pays dont le régime fiscal est privilégié, alors qu'aucun prélèvement n'est prévu lorsque la filiale est implantée dans un pays à fiscalité normale⁹⁵.

Par ailleurs, la Cour de justice des Communautés européennes a défini de façon extensive le régime suédois des groupes de sociétés,⁹⁶ en l'appliquant dans l'hypothèse où une filiale suédoise est détenue

⁹⁰ C.E., 11 janvier 1991, Morgane, Droit fiscal 1991, n° 30, comm. 1576.

Cf., a contrario, C.J.C.E., 11 juillet 1991, affaires 87/90 et 89/90, Verholen, Revue de jurisprudence fiscale, 10/1991, n° 1716.

⁹¹ C.E. Assemblée, 28 février 1992, Rothmans, Philip Morris France et Arizona Tobacco Products, Revue de jurisprudence fiscale 4/1992, n° 479, pour l'incompatibilité d'un décret avec une directive ; C.E., Assemblée 30 octobre 1996, S.A. Dangeville, Revue de jurisprudence fiscale 12/1996, n° 1469, rendu sur cassation d'un arrêt de l'Assemblée plénière de la cour administrative d'appel de Paris en date du 1er juillet 1992, au sujet d'une loi incompatible avec un règlement communautaire.

⁹² C.J.C.E. Plénière, 11 août 1995, affaire 80/94, Wielockx, Rec., p. 2493 ; Droit fiscal 1995, n° 40, comm. 1883, concl. P. Léger.

⁹³ C.J.C.E. Plénière, 28 janvier 1992, affaires 300/90 et 204/90, Commission contre Belgique et Bachmann, Rec., p. 249 ; Droit fiscal 1992, n° 29, comm. 1503, observations E. Kornprobst.

⁹⁴ C.J.C.E. 16 juillet 1998, affaire 264/96, I.C.I., Droit fiscal 1998, n° 48, étude P. Dibout, p. 1475.

⁹⁵ L'incompatibilité de l'article 209 B du Code général des impôts avec les conventions fiscales a été affirmée par les magistrats français (cf. cour administrative d'appel de Paris Plénière, 30 janvier 2001, Schneider Electric S.A., Revue de jurisprudence fiscale, 4/01, p. 458).

⁹⁶ C.J.C.E. Plénière, 18 novembre 1999, affaire 200/98, X.A.B. et Y.A.B., Droit fiscal 2000, n. 11, p. 474, étude P. Dibout ; Revue de jurisprudence fiscale 2/2000, n° 303.

par deux sociétés étrangères, elles-mêmes entièrement contrôlées par la société mère suédoise, et établies dans des pays liés à la Suède par des conventions fiscales. Le dispositif français d'intégration fiscale⁹⁷, qui a déjà été réformé à plusieurs reprises, ne respecte pas la position des magistrats communautaires, car il prévoit une mesure excluant du périmètre d'intégration une société détenue à 100 % par une entité étrangère, elle-même possédée à plus de 95 % par une entreprise française, qui représente une différence de traitement contraire au principe de non discrimination.

En outre, la Cour de justice, répondant à une question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat⁹⁸, a jugé que les entreprises étrangères opérant en France par le biais d'établissements secondaires supportent une inégalité de traitement pour les frais de recherche exposés dans le secteur pharmaceutique⁹⁹. Par analogie, la limite de la déductibilité des intérêts prévue à l'article 212 du Code général des impôts, non applicable aux sociétés mères françaises crée une différence de traitement entre les sociétés mères étrangères possédant directement des titres de l'entreprise française qui sont soumises à la restriction, et celles qui les détiennent par l'intermédiaire d'un établissement stable français qui échappent au dispositif.

En France, le principe de non discrimination a également connu des applications positives, notamment pour les retenues à la source de sortie. Le législateur a supprimé la "branch tax" prélevée sur les établissements stables en France de sociétés ayant leur siège dans un Etat membre¹⁰⁰, alors que la retenue à la source n'existe plus pour les filiales depuis l'adoption de la directive du 23 juillet 1990.

3.1.2.2. La liberté de circulation des capitaux

Quant à la liberté de circulation des capitaux visée à l'article 56 du traité CE (ancien article 73 B), la Cour de justice a sanctionné la discrimination instaurée par les Pays-Bas qui exonèrent d'impôt sur le revenu les seuls dividendes versés par une société établie sur le territoire national, à l'exception des entreprises installées dans d'autres Etats membres¹⁰¹.

En France, la décision pourrait entraîner de nombreuses réformes. La première modification serait celle de l'article 123 *bis* qui représente "le 209 B¹⁰² des personnes physiques", et qui permet l'imposition en France de structures, comme la fiducie, installées dans des Etats dont le régime fiscal est privilégié. En outre, bien que le bénéfice de l'avoir fiscal, à l'origine réservé aux personnes ayant leur domicile réel ou leur siège social en France¹⁰³, ait été étendu aux établissements stables en France de sociétés ayant leur siège dans un autre Etat membre et qui perçoivent des dividendes de sociétés françaises¹⁰⁴, et aux contribuables domiciliés dans des Etats ayant conclu une convention fiscale avec la France¹⁰⁵, le dispositif présente un caractère discriminatoire. En effet, une personne domiciliée en

⁹⁷ Articles 223 A et suivants du Code général des impôts.

⁹⁸ C.E. Assemblée, 28 novembre 1997, Société Baxter, qui a rendu sa décision le 25 octobre 1999.

⁹⁹ C.J.C.E., 8 juillet 1999, affaire 254/97, Revue de jurisprudence fiscale 10/1999, n° 1313.

¹⁰⁰ Article 115 *quinquies* du Code général des impôts, réformé par la loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997. La modification est adoptée sous l'influence conjointe du juge administratif (tribunal administratif de Besançon, 20 juin 2000, S.A. Solvay, Revue de jurisprudence fiscale 4/2000, n° 488), et de la Commission européenne qui a critiqué le régime antérieur (avis motivé du 5 août 1987, Bulletin fiscal Francis Lefebvre 8-9/1997, p. 838).

¹⁰¹ C.J.C.E., 6 juin 2000, affaire 35/98, Verkooijen, Droit fiscal 2000, n° 42, comm. 792, et étude P. Dibout, p. 136.

¹⁰² Cf. supra.

¹⁰³ Articles 158 *bis* et 158 *ter* du Code général des impôts.

¹⁰⁴ Instruction administrative du 31 juillet 1986, B.O.D.G.I. 4 J-1-86.

¹⁰⁵ Article 242 *quater* du Code général des impôts.

France est dissuadée d'acquérir des actions de sociétés établies sur le territoire d'un autre Etat membre, car elle ne dispose pas d'un avoir fiscal.

De façon similaire, les plans d'épargne en actions¹⁰⁶ sont réservés, à l'origine, aux personnes physiques domiciliées en France, et possédant des titres de sociétés françaises. Bien que, depuis la loi de finances pour 2000¹⁰⁷, le régime soit applicable aux actions d'entreprises européennes, mais seulement dans le cas d'échange d'actions de sociétés françaises figurant au préalable dans le plan, il comporte trop de restrictions pour respecter totalement la liberté de circulation. De nombreuses autres mesures¹⁰⁸ ne semblent également pas être en conformité avec ce principe, et les pouvoirs publics pourraient être amenés à réexaminer l'ensemble des dispositifs adoptés en matière d'épargne à la lumière du droit communautaire. Les réformes sont déjà commencées pour les contrats d'assurance vie, principalement investis en actions¹⁰⁹, appelés "contrats DSK" du nom du ministre des finances de l'époque, dont le champ d'application a progressivement été élargi pour bénéficier, en définitive, à toutes les sociétés européennes¹¹⁰.

3.1.2.3. La liberté de circulation des travailleurs

Pour la liberté de circulation des travailleurs énoncée à l'article 39 du traité CE (ancien article 48), la Cour de justice, dans plusieurs décisions¹¹¹, instaure une égalité de traitement pour les personnes physiques résidentes d'un Etat et qui exercent leur activité dans un autre pays européen.

En France, les retenues à la source perçues sur les traitements et salaires, les pensions et rentes viagères, et sur certains revenus non salariés¹¹², sont contraires au droit communautaire lorsqu'elles créent une imposition plus forte que celle supportée par les résidents¹¹³.

¹⁰⁶ Article 163 *quinquies* D-I du Code général des impôts.

¹⁰⁷ Loi n° 99-1172 du 30 décembre 2000.

¹⁰⁸ Par exemple, les abattements de 8 000 francs et 16 000 francs réservés aux dividendes d'actions françaises, le prélèvement forfaitaire sur les intérêts de créances applicable au débiteur établi en France, ou les limitations instaurées pour bénéficiaire du régime favorable lorsque les produits de capitalisation sont conclus avec des sociétés européennes.

¹⁰⁹ Article 125-0 A du Code général des impôts.

¹¹⁰ Instruction administrative du 31 mai 1999, B.O.D.G.I. 5 I-3-99, qui applique le dispositif aux parts des o.P.C.V.M. agréés dans d'autres Etats européens, sous réserve de reconnaissance mutuelle de l'agrément ; puis loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999, l'élargissant aux sociétés européennes, cotées ou non cotées, détenues directement ou par l'intermédiaire d'un O.P.C.V.M.

¹¹¹ C.J.C.E. Plénière, 14 février 1995, affaire 279/93, Schumacker, Revue de jurisprudence fiscale 3/1995, n° 425 ; C.J.C.E., 27 juin 1996, affaire 107/94, Asscher, Revue de jurisprudence fiscale 11/1996, n° 1369 ; et C.J.C.E. Plénière, 16 mai 2000, affaire 87/99, Zurstrassen, Revue de jurisprudence fiscale, 7-8/2000, n° 1035.. Voir également la recommandation de la Commission du 21 décembre 1993 (J.O.C.E. L 39-94/11 du 10 février 1994), lorsque les sommes obtenues dans l'autre Etat membre représentent 75 % du revenu imposable.

¹¹² Articles 182 A, 182 B et 182 C du Code général des impôts.

¹¹³ Cf. la réforme adoptée par la loi de finances rectificative pour 1993 qui instaure le remboursement de l'éventuel excédent de retenue à la source par rapport à l'impôt dû. Voir également cour administrative d'appel de Paris, 1er juillet 1999, Van Hecke, Revue de jurisprudence fiscale 12/1999, n° 1543.

3.1.2.4. La libre prestation de services

En ce qui concerne la libre prestation de services, la Cour de justice a sanctionné le système d'assurance vie suédois qui traite de façon plus avantageuse les nationaux par rapport aux sociétés étrangères, et dissuade ces dernières de s'implanter en Suède¹¹⁴.

La France, qui refuse l'application d'un régime favorable en matière d'assurance vie aux compagnies européennes qui ne sont pas installées sur son territoire, pourrait être amenée à modifier son dispositif, malgré le refus exprimé jusqu'à présent par les pouvoirs publics¹¹⁵.

Donc, face aux quatre libertés de circulation, réaffirmées et précisées à de nombreuses reprises dans les décisions récentes de la Cour de justice qui interprète largement la notion de discrimination, la France, comme les autres Etats européens, devrait réformer plusieurs mesures internes dont certaines sont d'application large. Néanmoins, comme les changements actuels demeurent limités, on peut douter de la volonté des pouvoirs publics de mettre toutes les règles en conformité avec le droit communautaire. Une telle situation reflète l'ambiguïté de l'élaboration du dispositif communautaire, car la Cour de justice se substitue pratiquement au législateur, mais les évolutions dépendent à la fois de l'engagement d'un contentieux à l'initiative d'un contribuable et de la bonne volonté des Etats.

Par ailleurs, la portée des décisions rendues par la Cour demeure restreinte, car cette dernière n'examine ni les situations internes, ni les relations avec les Etats tiers. Ainsi, le contrôle de la correcte application du droit communautaire n'est pas totalement assuré, d'autant plus que les discriminations sont admises de façon plus large par rapport à ce que prévoit le traité qui se limite aux cas d'atteinte à l'ordre public, et la Cour européenne des droits de l'homme peut être amenée à combler ces lacunes.

3.2. Le développement du rôle de la Cour européenne des droits de l'homme

Une solution consiste à engager un recours devant la Cour européenne des droits de l'homme, organe spécifique dont les règles de saisine sont plus souples, car, outre les Etats, toute personne physique ou morale victime d'une violation de la Convention européenne des droits de l'homme¹¹⁶, notion plus vaste que les cas précis instaurés pour la saisine de la Cour de justice des communautés européennes, peuvent avoir recours à cette procédure. De manière pragmatique, la Cour européenne des droits de l'homme a admis, dans certains domaines, l'application de la convention en matière fiscale.

3.2.1. Le droit à un procès équitable en matière fiscale (article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme)

D'une part, l'article 6-1, fondé sur le droit à un procès équitable, a été retenu en matière de pénalités fiscales¹¹⁷. En France, la Cour de cassation¹¹⁸ est allée plus loin que la décision de la Cour européenne des droits de l'homme et a déclaré les pénalités de non-paiement des vignettes automobiles¹¹⁹

¹¹⁴ C.J.C.E. Plénière, 28 avril 1998, affaire 118/96, Safir, Revue de jurisprudence fiscale 8-9/1998, n° 1060. Cf. également C.J.C.E. Plénière, 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehrs AG, Revue de jurisprudence fiscale 2/2000, n° 314.

¹¹⁵ Réponse ministérielle à M. Doligé, J.O.A.N. du 28 février 2000, p. 1291.

¹¹⁶ Convention européenne des droits de l'homme signée à Rome le 4 novembre 1950.

¹¹⁷ C.E.D.H., 24 février 1994, n° 3/1993/398/476, Bendenoun, Droit fiscal 1994, n° 21-22, comm. 989, étude J.-P. Le Gall et L. Gérard, p. 878.

¹¹⁸ Cass. comm., 29 avril 1997, Ferreira, Droit fiscal 1997, n° 25, comm. 688.

¹¹⁹ Article 1840 *quater* du Code général des impôts.

incompatibles avec la convention européenne des droits de l'homme, notamment en raison de leur caractère forfaitaire et de l'absence de recours contre la décision administrative.

En revanche, le Conseil d'Etat s'est montré plus réticent en appliquant la convention seulement à la contestation des majorations prévues en cas de manoeuvres frauduleuses¹²⁰, et uniquement dans le cadre de procédures contentieuses¹²¹. De plus, contrairement à la Cour de justice et à la Cour de cassation, il refuse au juge le pouvoir de modérer les taux de majoration instaurés par le législateur¹²². La Haute assemblée, probablement en raison de sa mission spécifique de conseil du gouvernement qui lui permet de participer à l'élaboration de la réglementation française, a limité considérablement la portée des décisions reposant sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

3.2.2. Les autres dispositions de la Convention européenne des droits de l'homme

D'autres articles de la convention peuvent également être invoqués en matière fiscale. Outre l'article 8 relatif au respect de la vie privée appliqué à des perquisitions fiscales et à des saisies¹²³, la référence à l'article 1er du premier protocole additionnel concernant le droit au respect des biens, combiné à l'article 14 interdisant les discriminations, a permis à la Cour européenne des droits de l'homme de sanctionner des différences de traitement fiscal entre les résidents et les non résidents¹²⁴.

En définitive, les contrôles menés concomitamment par la Cour de justice et la Cour européenne des droits de l'homme sont complémentaires, car ils visent d'une part les règles de fond et les contribuables communautaires qui se déplacent à travers les Etats membres, et de l'autre les procédures et les sanctions relatives à tous les contribuables.

Donc, les travaux communautaires en matière fiscale se poursuivent à petites avancées et avec des moyens élargis. Comme l'harmonisation communautaire a montré ses limites pour certains types d'imposition, les autorités communautaires font appel à la volonté politique des Etats, et les juges communautaires et européens élargissent le champ d'application des droits protégés. Dans le futur, on peut se demander comment la situation évoluera face à un élargissement de l'Union européenne.

4 – Sommaire exécutif – Conclusions.

- a) – Les objectifs de la politique fiscale européenne, tels que définis dans la communication adressée le 23 mai 2001 par la Commission européenne au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, sont ambitieux :

...« La politique fiscale de l'Union européenne doit :

¹²⁰ Article 1729-1 du Code général des impôts.

¹²¹ C.E. Avis, 31 mars 1995, S.A.R.L.Auto Méric, Droit fiscal 1995, n°18-19, comm.1006.

¹²² C.E. Avis, 5 avril 1996, Houdmond, Droit fiscal 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova ; C.E. Avis, 8 juillet 1998, Fattell, Droit fiscal 1998, n° 40, comm. 842.

¹²³ C.E.D.H., 25 février 1993, n° 82/1991/354/407, Funke, Revue de jurisprudence fiscale 8-9/1993, p. 1254.

¹²⁴ C.E.D.H., 23 octobre 1990, Darby.

Cf. également C.E.D.H., 21 janvier 1999, n° 29183/95, Fressoz et Roire, Jurisclasseur périodique 1999, édition G, II, 10120, note E. Derrieux.

- Soutenir la concrétisation de l'objectif de Lisbonne, à savoir que l'Union européenne devienne l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde ;
- Favoriser la poursuite du bon fonctionnement et du développement du Marché intérieur en permettant aux Etats membres, avant et après l'élargissement, d'opérer dans des conditions de concurrence identiques et de bénéficier de tous les avantages découlant de ce marché ;
- Contribuer à une réduction durable de la pression fiscale globale au sein de l'Union européenne, en assurant le maintien d'un équilibre entre les réductions fiscales, les investissements dans les services publics et la poursuite de l'assainissement budgétaire ;
- Renforcer les politiques économiques, de l'emploi, de l'innovation, de protection de la santé des consommateurs, de développement durable, de l'environnement et de l'énergie de l'Union européenne ;
- Appuyer la modernisation du modèle social européen¹²⁵ ».

Pour la Commission, il convient de simplifier les systèmes fiscaux et d'en améliorer la transparence.

A la suite de l'accord sur le statut de la société européenne intervenu lors du Conseil européen de Nice en décembre 2000, la fiscalité directe sur les entreprises (rapprochement des règles d'assiette, assiette consolidée pour les entreprises transfrontalières, rapprochement des taux d'imposition) devient clairement un objectif prioritaire.

Dans la même perspective de concurrence économique internationale s'inscrit la volonté de baisser les prélèvements fiscaux, notamment sur l'emploi, et de déterminer une position européenne des prix de transfert¹²⁶ ou de la fiscalité du commerce électronique (l'Europe étant ici, contrairement aux Etats Unis, favorable à une imposition indirecte des opérations).

- b) – Le constat est actuellement mitigé et l'unanimité se fait pour dénoncer un travail normatif beaucoup trop lent, gêné par la règle des décisions unanimes dans le domaine fiscal. L'Union européenne a du mal à adapter ses fiscalités aux évolutions économiques.
- Pour ce qui est du principal impôt indirect, la T.V.A., force est de constater que le système fonctionne bien dans un Etat unitaire, ou à un niveau fédéral. Il est mal adapté lorsque l'imposition est principalement réalisée à l'échelon des Etats membres¹²⁷.

Les propositions européennes d'imposition à la T.V.A. du pays de production sont actuellement un vœu pieu.

La Taxe à la valeur ajoutée, dans son fonctionnement technique comme surtout dans son application juridique, est devenue d'une grande complexité, même pour des spécialistes.

Il en résulte une certaine insécurité juridique. Maurice Lauré, inventeur de la T.V.A. décédé en 2001, n'y reconnaissait pas son enfant.

- Les impôts directs, dont l'harmonisation n'est pas directement visée par le Traité de Rome, ont connu peu d'avancées normatives : essentiellement les directives de 1990 sur

¹²⁵ Droit fiscal 2001, n° 50, p. 1745

¹²⁶ Détermination de prix considérés comme normaux, c'est-à-dire ne transférant pas des bénéfices vers une autre entreprise et surtout un autre Etat.

¹²⁷ Voir en annexe le constat du 19^{ème} rapport du Conseil National des impôts de juin 2001

le régime des sociétés mères et filiales ainsi que sur celui des fusions, scissions et absorptions. Les transpositions nationales laissent subsister beaucoup d'imperfections.

Le rapprochement des taux de l'impôt sur les sociétés ne résulte pas de décisions fiscales mais de la mise en place d'un marché financier intégré dans les années 1990.

- Dans le domaine fiscal, et particulièrement pour les impôts directs, c'est la Cour de justice des communautés européennes qui réalise le travail le plus spectaculaire d'harmonisation en s'appuyant sur les grandes libertés économiques affirmées par le Traité.

Les juridictions nationales suivent de façon générale sa jurisprudence.

- c) – L'incapacité des autorités européennes à répondre rapidement aux nécessaires adaptations de la fiscalité et à la réalisation des conditions fiscales d'un marché intégré conduit à envisager de nouveaux processus décisionnels¹²⁸.

Traditionnellement, la Commission recourt à des propositions de directives, et dans certains cas de règlements, présentées au Conseil. Le rythme d'adoption de ces textes est beaucoup trop lent. L'abandon de la règle de l'unanimité au profit de celle de la majorité qualifiée est en conséquence ardemment souhaitée par l'institution européenne.

Diverses possibilités sont envisagées, et tout d'abord l'utilisation systématique par la Commission, la C.J.C.E. en a montré la portée, des procédures d'infraction fondées notamment sur les grandes libertés économiques.

En second lieu, la Commission prévoit de recourir davantage aux approches non législatives ou à des solutions juridiques non contraignantes telles que communications, recommandations et documents interprétatifs susceptibles de convaincre les Etats.

Plus efficace certainement, même si cette éventualité soulève des questions de principe, est le recours à une coopération (fiscale ici) plus étroite entre des sous-groupes d'Etats membres animés d'intentions similaires. Cette possibilité, introduite par le Traité d'Amsterdam, a été développée par le Traité de Nice. Elle ouvre la voie bien sûr à une Europe à plusieurs vitesses. Mais, devant les perspectives proches d'élargissement de l'Union, ceci n'est-il pas inévitable ?

¹²⁸ Politique fiscale de l'Union européenne, précité, Droit fiscal 2001, n° 50, p. 1745.

TABLE DES MATIERES

Introduction :	p. 1
1. La mise en place progressive du droit communautaire	p. 5
1.1. La construction d'une fiscalité communautaire : l'harmonisation fiscale	p. 5
1.1.1. La suppression des frontières fiscales : l'harmonisation de la T.V.A. et des droits d'accise	p. 5
1.1.1.1. La suppression des frontières fiscales et l'aménagement de la T.V.A.	p. 5
1.1.1.1.1. Les propositions de la Commission	p. 6
a. Les taux	
b. Le système de compensation entre les Trésors des Etats membres	
1.1.1.1.2. Les réserve formulées par les Etats	p. 6
1.1.1.1.3. L'adoption du principe d'un régime transitoire et l'évolution des solutions	p. 7
1.1.1.1.4. Les problèmes posés à la France par l'évolution de la T.V.A.	p. 7
1.1.1.2. La suppression des frontières fiscales et l'harmonisation des droits d'accise	p. 7
1.1.2. La recherche de la neutralité fiscale sur la structure des sociétés	p. 8
1.1.2.1. L'harmonisation de la fiscalité des constitutions de sociétés	p. 8
1.1.2.2. La volonté d'harmonisation de la fiscalité des groupes de sociétés	p. 8
1.1.2.2.1. Les données du problème	p. 8
1.1.2.2.2. La prise de conscience communautaire	p. 9
1.1.2.2.3. La directive 90/434 relative aux fusions et opérations assimilées	p. 9
1.1.2.2.4. La directive 90/435 relative aux sociétés mères et filiales	p. 9
1.1.2.2.5. La convention d'élimination des doubles impositions	p. 9
1.1.3. Le rapprochement des fiscalités des Etats membres lié à des décisions européennes non fiscales : la réalisation d'un marché financier européen	p. 10
1.1.3.1. La fiscalité des opérations financières	p. 10
1.1.3.2. La fiscalité des opérateurs financiers (banques et assurances notamment) pose déjà plus de problèmes	p. 10
1.1.3.3. La fiscalité des produits de l'épargne	p. 10
1.1.3.3.1. La fiscalité des dividendes	p. 10
1.1.3.3.2. La fiscalité des produits à revenu fixe	p. 11
1.1.3.3.3. La fiscalité des plus-values sur valeurs mobilières	p. 11
1.2. La pénétration du droit fiscal communautaire dans les droits nationaux	p. 11
1.2.1. Le contrôle des dispositions fiscales nationales par référence aux directives européennes	p. 11
1.2.2. La détermination européenne des concepts fiscaux	p. 11

2. Les progrès ultérieurs du droit communautaire	p. 12
2.1. Les nouveaux dispositifs pour l'harmonisation de la T.V.A. et des droits d'accise	p. 12
2.1.1. L'harmonisation de la T.V.A.	p. 12
2.1.1.1. Des textes de portée limitée	p. 12
2.1.1.1.1. Le régime transitoire se prolonge	p. 12
2.1.1.1.2. Les taux ne sont pas harmonisés	p. 13
2.1.1.1.3. Les nouvelles propositions de directives	p. 14
2.1.1.2. La jurisprudence complète les dispositifs	p. 14
2.1.1.2.1. La recherche de la neutralité	p. 14
2.1.1.2.2. La détermination du droit à déduction	p. 15
2.1.1.2.3. La détermination du champ d'application	p. 16
2.1.2. L'harmonisation des droits d'accise	p. 17
2.2. Le ralentissement de l'harmonisation de la fiscalité des sociétés	p. 18
2.2.1. Le bilan des directives du 23 juillet 1990	p. 18
2.2.2. Les propositions de directives	p. 19
2.2.3. Les nouvelles orientations	p. 20
2.3. L'achèvement du marché financier européen	p. 21
2.3.1. Les propositions communautaires	p. 21
2.3.2. Le dispositif français	p. 22
3. Le rôle croissant des Cours communautaire et européenne	p. 22
3.1. Les avancées significatives réalisées par la Cour de justice des Communautés européennes	p. 22
3.1.1. Le contrôle de la transposition des directives communautaires	p. 22
3.1.2. Le respect des quatre libertés communautaires	p. 23
3.1.2.1. La liberté d'établissement	p. 23
3.1.2.2. La liberté de circulation des capitaux	p. 24
3.1.2.3. La liberté de circulation des travailleurs	p. 25
3.1.2.4. La libre prestation de services	p. 26
3.2. Le développement du rôle de la Cour européenne des droits de l'homme	p. 26
3.2.1. Le droit à un procès équitable en matière fiscale (article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme)	p. 26
3.2.2. Les autres dispositions de la Convention européenne des droits de l'homme	p. 27
4. Sommaire exécutif – Conclusion.	p. 27

A N N E X E

Conclusions du 19^{ème} rapport du Conseil national des impôts français sur la T.V.A. – juin 2001.

LE RISQUE DE L'IMMOBILISME

La taxe sur la valeur ajoutée est une des composantes essentielles du système de prélèvements obligatoires, en France et plus généralement dans l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne.

Dans son principe d'impôt général sur la consommation, perçu de manière fractionnée, la T.V.A. est, d'un point de vue économique, un « bon » impôt – à condition de garder à l'esprit qu'elle n'est pas adaptée à la poursuite d'objectifs redistributifs.

En revanche les tendances récentes sont préoccupantes s'agissant des modalités d'application de la T.V.A. :

- les redevables sont confrontés à une complexité croissante du droit applicable, et surtout à une réelle insécurité juridique.
- la logique économique de la T.V.A. est menacée par une conception restrictive de son champ d'application, et l'absence de progrès dans l'harmonisation du droit à déduction.
- le droit communautaire de la T.V.A. n'a pas été suffisamment « entretenu » pour répondre aux évolutions économiques, qu'il s'agisse du développement rapide des échanges intracommunautaires (qui suppose de renforcer l'harmonisation dans certains domaines, mais aussi de mieux coordonner les dispositifs nationaux de lutte contre la fraude), ou plus récemment des nouvelles formes de commerce dématérialisé. L'adaptation du droit communautaire ne peut pas relever de la seule jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes.

La nécessaire modernisation de la T.V.A. devra être menée à bien sous une double contrainte :

- **d'une part, les marges de manœuvre nationales sont fortement limitées par le droit communautaire.** Elles restent significatives s'agissant de la fixation du taux normal de T.V.A., de l'organisation du recouvrement et du contrôle fiscal. En revanche, elles sont quasiment inexistantes s'agissant du champ d'application de la T.V.A., du droit à déduction, des règles de territorialité ou encore du champ du taux réduit.
- **d'autre part, le processus de décision communautaire, marqué par la règle de l'unanimité, est lui-même lent et incertain.** La mise en œuvre du programme d'action présenté par la Commission européenne en juin 2000 sera difficile. Certes, l'apaisement au moins provisoire du débat sur les modalités de taxation des échanges intracommunautaires (« régime transitoire » ou « régime définitif ») est un élément positif, de nature à favoriser des avancées concrètes. Mais une réforme des procédures de décision n'en demeure pas moins nécessaire.

La taxe sur la valeur ajoutée était, voici quelques décennies, un concept novateur. Depuis lors, elle a été mise en place avec succès dans de nombreux pays, et constitue une ressource budgétaire essentielle pour les Etats membres de l'Union européenne. Pour autant, ce

constat de réussite ne saurait être le prétexte d'un immobilisme qui ne peut, à terme, que fragiliser la T.V.A. dont l'harmonisation poussée est une réalisation marquante de la construction communautaire.