

## HARMONISATION FISCALE AU SEIN DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

**M. Pietro NASINI**

Directeur des Impôts auprès des  
Communautés européennes

### I — INTRODUCTION

Depuis plus de dix ans, au sein des Communautés Européennes, est en cours un processus d'harmonisation fiscale qui devrait, à la longue, aboutir à instaurer dans les six États membres, à savoir l'Allemagne, la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas, une politique fiscale communautaire, qui devrait s'adapter aux nouvelles structures économiques de ces Pays.

D'un examen rapide des systèmes fiscaux en vigueur dans ces pays on peut, de suite, constater leur différence considérable notamment en ce qui concerne la répartition de la charge fiscale d'après la nature des impôts.

**Les recettes fiscales dans les six pays des CEE**  
(en % des recettes fiscales globales)

Impôts	R.F.A.	France	Italie	Pays-Bas	Belgique	Luxem.
Directs	55	42	35	61	47	59
Indirects	45	58	65	39	53	41
	100	100	100	100	100	100

Source : Office Statistique des Communautés européennes, 1967.

Ainsi qu'il ressort du tableau ci-dessus on peut voir que tandis qu'aux Pays-Bas et au Luxembourg le système fiscal est axé sur

les impôts directs, en France et notamment en Italie le pourcentage des impôts indirects est bien plus élevé que celui des impôts directs.

Il est évident que si l'on veut instaurer une politique fiscale communautaire, il serait souhaitable d'aboutir également à une répartition plus équitable dans les six pays membres des impôts directs et de ceux indirects, à savoir à une répartition "fifty-fifty" ainsi qu'il existe presque déjà en Belgique et en R.F.A.

Le rapprochement de cette répartition de la charge fiscale s'avère d'autant plus nécessaire si on tient compte des différents principes qui, d'après le Traité de Rome, sont appliqués pour ces impôts. En effet, pour les impôts indirects, le principe de la taxation dans le pays de destination est en vigueur tandis que pour les impôts directs celui de la taxation dans le pays d'origine est prévu.

Cette situation a une certaine conséquence pour les échanges intracommunautaires, du fait, qu'en principe, les Pays dont le système fiscal est axé sur les impôts indirects seraient avantagés en comparaison des pays où le système est axé sur les impôts directs, ces derniers impôts restant à la charge des entreprises exportatrices, dans le cas, bien entendu, où la situation conjoncturelle n'en permet pas la translation dans les prix des produits exportés.

Il ne faut pas d'ailleurs oublier que la répartition différente de cette charge fiscale est la conséquence de la structure économique différente de ces pays et notamment du revenu pro-capite existant qui, à l'heure actuelle, est différent dans les pays membres.

**Produit national brut par tête d'habitant dans  
les six Pays des C.E.E.**

(année 1967)

Pays	en Mio \$
République fédérale d'Allemagne	2.026
France	2.325
Italie	1.279
Pays - Bas	1.804
Belgique	2.040
Luxembourg	2.150

A la suite d'une comparaison de ce tableau avec le précédent on peut constater que dans le pays où le revenu pro-capite est plus faible (à savoir l'Italie) les impôts indirects sont les plus élevés. En effet, ces impôts, dont la perception est plus facile du fait qu'ils sont incorporés dans les prix des produits, permettent aux Etats de percevoir des recettes plus importantes sans que les contribuables puissent avoir la sensation d'être trop grevés.

De ce qui précède, on peut conclure qu'une répartition plus équitable de la charge fiscale entre les Pays membres pourrait être réalisée au fur et à mesure qu'un rapprochement des structures économiques dans les six pays ainsi que dans les revenus des ressortissant ne sera réalisé. Et ceci du fait que la politique fiscale, comme on le sait est étroitement liée à la vie politique et économique d'un pays et il y a des liens très étroits entre son évolution et celle des structures économiques et sociales de l'Etat.

Il faut, à ce propos souligner que la charge fiscale globale constitue la contre-partie des dépenses budgétaires par lesquelles se traduit la politique générale d'un pays. Ces dépenses varient non seulement en fonction de la politique sociale, culturelle, militaire, etc., mais aussi de la politique des infrastructures (travaux publics, transports, énergie) et du degré d'intervention de l'Etat dans les secteurs moins traditionnels.

La répartition de cette charge fiscale implique, en outre, selon les secteurs d'activité, les branches de la production et de la distribution, les entreprises et les personnes, l'utilisation de l'instrument fiscal comme moyen d'intervention économique spécialement pour favoriser l'une ou l'autre production ou pour avantager les exportations.

L'instrument fiscal est employé pour atteindre les objectifs d'une politique de justice sociale au moyen de la péréquation des revenus.

Ces considérations, d'ordre général, à première vue superflues sont essentielles pour mieux comprendre les difficultés rencontrées par la Commission des C.E. dans le domaine de l'harmonisation fiscale ainsi que le choix de la méthode choisie pour procéder à une telle harmonisation.

Avant de passer à l'examen de la méthode utilisée à cet égard ainsi qu'à celui des objectifs que la Commission des C.E. envisage d'atteindre par cette harmonisation et les travaux effectués, il est utile de donner un aperçu des moyens juridiques dont la Commission dispose, d'après le Traité de Rome, pour réaliser cette harmonisation.

## II — BASE JURIDIQUE

Les dispositions fiscales contenues dans le Traité de Rome font partie du Chapitre qui contient également les règles de concurrence, et ceci du fait que l'intégration économique prévue par ce Traité de Rome doit être réalisée sur la base d'une saine concurrence à savoir d'une concurrence qui ne doit pas être faussée, soit par des interventions des privés, comme dans le cas des ententes et des monopoles, soit par des interventions étatiques, comme dans le cas des subventions et des mesures fiscales particulières.

Afin de mieux apprécier les moyens juridiques dont la Commission des C.E. dispose pour atteindre ses objectifs dans le domaine fiscal, il est utile de reporter ci-dessous les articles ayant trait à ces dispositions.

### *Article 95*

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.

En outre, aucun Etat membre, ne frappe les produits des autres Etats membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.

Les Etats membres éliminent ou corrigent, au plus tard au début de la deuxième étape, les dispositions existant à l'entrée en vigueur du présent Traité qui sont contraires aux règles ci-dessus.

### *Article 96*

Les produits exportés vers le territoires d'un des Etats membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures

supérieure aux impositions dans ils on été frappés directement ou indirectement.

#### *Article 97*

Les Etats membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade peuvent, pour les impositions intérieures dont ils frappent les produits importés ou pour les ristournes qu'ils accordent aux produits exportés procéder à la fixation de taux moyens par produit ou groupe de produits, sans toutefois porter atteinte aux principes qui sont énoncés aux articles 95 et 96.

Au cas où les moyens fixés par un Etats membre ne sont pas conformes aux principes précités, la Commission adresse à cet Etat les directives ou décisions appropriées.

#### *Article 98*

En ce qui concerne les impositions autres que les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'accise et les autres impôts indirects, des exonérations et des remboursements, à l'exportation vers les autres Etats membres ne peuvent être opérés, et des taxes de compensation à l'importation en provenance des Etats membres ne peuvent être établies, que pour autant que les mesures envisagées ont été préalablement approuvées pour une période limitée par le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission.

#### *Article 99*

La Commission examine de quelle façon les législations des différents Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les Etats membres, peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun.

La Commission soumet des propositions au Conseil qui statue à l'unanimité, sans préjudice des dispositions des articles 100 et 101".

De l'examen de ces articles on peut de suite constater que, exception faite pour le contenu de l'article 98, les autres articles ont trait seulement aux impôts indirects.

Ceci s'explique notamment du fait que les négociateurs du Traité de Rome se sont inspirés largement des articles fiscaux de l'accord du GATT ainsi que de la considération que les impôts indirects sont ceux qui frappent directement les produits et influencent de ce fait davantage les échanges internationaux.

La libre circulation des marchandises entre les Etats membres est une des plus importantes questions à assurer et il est évident par conséquent, que les négociateurs du Traité de Rome se soient intéressés d'une manière particulière à supprimer toutes discriminations fiscales qui pouvaient découler entre produits indigènes et produits importés analogues de l'application de ces impôts indirects.

En considération, en outre, que la coexistence des systèmes actuels pouvaient perturber la neutralité concurrentielle pour ces échanges, les négociateurs du Traité ont confié une tâche particulière à la Commission, à savoir celle contenue dans l'article 99 qui prévoit une harmonisation éventuelle des impôts indirects.

En ce qui concerne les impôts directs, par contre, fait exception de la disposition de l'article 98 relatif aux limitations en matière de ristournes à l'exportation et des taxes compensatoires à l'importation pour ces impôts ainsi que celle contenue dans l'article 220 du Traité qui prévoit, entre autres, que les Etats membres "peuvent entrer en consultation entre eux en vue de l'élaboration d'une convention multilatérale pour éviter les doubles impositions", aucune disposition particulière trait aux impôts directs.

Même en l'absence de dispositions spéciales, on ne peut cependant pas dire que le Traité ne prévoit pas les moyens et ne permet pas à la Commission de prendre des initiatives dans le secteur des impôts directs. On peut, en effet, appliquer à cette catégorie d'impôts les dispositions de l'article 100 concernant le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres ayant une influence directe sur l'établissement.

ou le fonctionnement du marché commun. En vertu de cet article, la Commission est tenue de proposer au Conseil des mesures susceptibles de supprimer les discriminations existantes et d'éviter celles qui pourraient découler de l'adoption de nouvelles dispositions ou de la modification de celles qui sont en vigueur.

Il ne peut y avoir de doute sur l'applicabilité de l'article 100 aux impôts directs. L'article 100 est une norme de caractère général et aucun des champs d'intérêts du Traité de Rome n'échappe à sa sphère d'application, par conséquent encore moins s'il s'agit du domaine fiscal surtout si l'on tient compte du renvoi explicite à l'article 100 tenu dans l'article 99 en matière d'harmonisation des impôts indirects. A la différence de la disposition de l'article 99, contenant une invitation explicite de la Commission exécutive pour qu'elle examine les possibilités qui se présentent en vue d'une éventuelle harmonisation des impôts indirects, l'article 100 pose une limitation de fond en ce sens que les dispositions législatives, réglementaires et administratives à rapprocher doivent avoir une incidence directe sur le fonctionnement du marché commun.

Il est évident que les impôts directs, même s'ils peuvent influencer d'une manière relative les échanges intracommunautaires, ont, d'ailleurs, une influence considérable sur d'autres secteurs de l'économie, à savoir sur la localisation des investissements ainsi que sur les mouvements des capitaux.

De ce fait, la Commission des C.E. ne pouvait pas négliger ces impôts et également dans ce domaine elle a estimé opportun d'entreprendre le processus d'harmonisation en se basant notamment sur l'esprit du Traité et sur les objectifs à atteindre.

### III — OBJECTIFS A ATTEINDRE

Quels sont les objectifs qui d'après la lettre et l'esprit du Traité de Rome doivent être atteints? Ces objectifs peuvent être résumés dans une seule phrase, à savoir "*l'intégration des économies des six Etats membres*".

Cette intégration ne peut être réalisée qu'à la suite d'une graduelle adaptation des structures économiques des Six pays, qui

pour des raisons historiques ainsi que pour des raisons de la configuration géographique des pays sont différentes les unes des autres.

A une intégration graduelle de ces structures économiques qui va se réaliser sur la base des diverses dispositions du Traité de Rome, devra correspondre une analogue adaptation des législations qui pèsent sur ces structures et qui sont également différents dans les six pays.

Parmi ces législations, celles d'ordre fiscal revêtent une importance, ce particulière étant donné les liens très étroits entre la politique fiscale et la politique économique des pays ainsi que l'on a pu le constater dans l'introduction de ce rapport.

Ceci étant dit; on peut affirmer que l'harmonisation des fiscalités abordée des six pays au sein de la Commission des C.E. ne doit pas être considérée comme un but à lui-même, mais comme un moyen pour atteindre certains objectifs qui peuvent être résumés comme suit:

1) Assurer, en premier lieu, une neutralité concurrentielle pour les échanges entre les Etats membres et ceci en éliminant les discriminations d'ordre fiscal qui sont contenues dans les législations des pays membres et qui trouvent leur origine dans les caractéristiques historiques, psychologiques très différentes de chaque peuple. Une saine concurrence est, en effet, le pilier sur lequel doit reposer l'intégration économique et, de ce fait, il est indispensable que celle-ci ne doit pas être faussée par des mesures d'ordre fiscal;

2) Permettre ensuite la réalisation graduelle des différentes politiques communautaires prévues par le Traité de Rome à savoir, la politique agricole, des transport, monétaire, commerciale etc. En effet, au cours des études entreprises en vue de réaliser ces politiques, on a pu constater que ces dernières ne pouvaient pas être complètement réalisées si, en même temps, une adaptation des dispositions fiscales qui ont trait à ces politiques n'était pas faite :

3. Permettre enfin la réalisation d'un véritable marché commun qui devrait avoir, à la longue, les mêmes caractéristiques qu'un marché intérieur dans lequel la libre circulation des mar-

chandises, des services, des personnes et des capitaux puisse être assurée. Afin de réaliser ce marché unique, il n'est pas seulement nécessaire de procéder à la suppression des droits de douane pour les échanges entre les États membres, mais aussi de supprimer toutes les autres formalités prévues aux frontières parmi lesquelles celles concernant la fiscalité. En d'autres termes, on ne doit pas seulement procéder à la suppression des frontières douanières mais aussi à la suppression des frontières fiscales.

En tenant compte de ces objectifs, la Commission des Communautés européennes a entrepris aussi bien dans le domaine des impôts directs qu'indirects plusieurs travaux en vue de réaliser une véritable politique fiscale communautaire.

#### IV — MÉTHODES A UTILISER

Plusieurs méthodes pouvaient être suivies pour réaliser une politique fiscale communautaire.

La première de ces méthodes était celle de mettre sur pied un système fiscal idéal aussi bien dans le domaine des impôts directs qu'indirects et de le soumettre à l'approbation du Conseil des ministres des C.E. qui est l'organe ayant pouvoir de décision.

Une telle méthode est apparue tout de suite irréaliste, du fait qu'il aurait été presque impossible d'envisager un système théorique. Même s'il était du point de vue technique rationnel, il aurait été de très difficile application pratique, les structures des six pays étant encore très différentes. Ce système pouvait s'adapter à un ou deux pays mais non à tous. De ce fait, cette possibilité a été écartée.

On a pensé, alors, d'envisager une harmonisation de la charge fiscale pour les différentes branches de l'économie. Dans ce cas, on devrait tout d'abord procéder au calcul de cette charge aussi bien pour les impôts directs qu'indirects et ensuite procéder à son rapprochement.

Cette charge varie d'un pays à l'autre, et ceci du fait que la structure économique des pays est différente. Difficultés d'ordre pra-

tique se sont présentées notamment pour le calcul des impôts directs. De ce fait, également, cette méthode a été écartée.

On a envisagé alors de procéder d'une manière pragmatique à savoir impôt par impôt d'après l'importance que ceux-ci pouvaient représenter pour le bon fonctionnement du marché commun.

On a commencé, par conséquent, par les impôts indirects qui influencent en particulier la libre circulation des marchandises.

Du fait que le Traité de Rome prévoyait des dispositions précises en ce qui concerne le démantèlement douanier, la Commission a estimé opportun d'aborder en même temps que la réduction graduelle des droits de douane, l'harmonisation des impôts indirects afin d'éviter que ces impôts, le jour où l'union douanière était réalisée, pouvait entraver la libre circulation des marchandises. Parmi ces impôts la priorité a été accordée aux taxes sur le chiffre d'affaires qui en raison de leur large champ d'application pouvait influencer davantage ces échanges; ensuite on a abordé l'examen des impôts indirects autres que ceux sur le chiffre d'affaires en vue de leur harmonisation.

Malgré les efforts faits et le progrès déjà réalisé dans ce domaine de la fiscalité, on doit reconnaître que l'harmonisation totale de ces impôts n'a pas encore été réalisée et en conséquence ils entravent encore, à l'heure actuelle, dans une certaine mesure les échanges intracommunautaires même si à partir du 1/7/1968 l'union douanière a été réalisée.

Le processus d'harmonisation ainsi envisagé pour ces impôts prévoit dans une première phase un rapprochement des structures et dans une deuxième phase celui des taux qui doit permettre la suppression des frontières entre les Etats membres et la réalisation d'un marché commun ayant les caractéristiques d'un marché unique.

Il ne faut pas oublier, d'ailleurs, que la libre circulation des marchandises n'est pas le seul objectif à atteindre, la libre circulation des personnes, des capitaux et des services ont également leur importance et de ce fait l'harmonisation des impôts directs, qui ont une influence particulière en vue de la réalisation de ces libertés, a été ensuite entreprise.

Egalement dans ce domaine on a procédé à un examen comparatif des différents impôts, mais on s'est penché, en particulier, sur les impôts frappant les entreprises qui sont ceux qui peuvent influencer la circulation des capitaux et la localisation des investissements. Dans ce domaine, les travaux se trouvent dans un état moins avancé notamment en raison des liens plus étroits que ces impôts ont avec la politique économique générale des Etats membres.

En ce qui concerne l'impôt personnel sur les personnes physiques on n'a pas estimé opportun de procéder, pour le moment à son rapprochement, l'influence pour assurer la libre circulation des personnes étant très faible. D'autres éléments peuvent influencer cette circulation des personnes.

En suivant cette méthode pragmatique plusieurs travaux ont été entrepris dans le domaine de la fiscalité, aussi bien directe qu'indirecte, en vue d'arriver à l'instauration d'une véritable politique fiscale communautaire.

#### V — IMPOTS INDIRECTS

Ainsi que l'on a pu déjà le constater, la Commission a donné aux problèmes existants en matière d'impôt indirects un caractère prioritaire conformément à ce que prévoyait le Traité de Rome. En effet, d'après l'article 99 une tâche précise incombait à la Commission à ce sujet.

La raison de cette priorité est évidente : l'influence des impôts indirects sur le prix des produits est immédiate et leur incidence sur les échanges internationaux est par conséquent directe. Ils peuvent, s'ils ne sont pas correctement appliqués, provoquer des graves distorsions de la concurrence et annuler les effets positifs découlant de la suppression des barrières douanières.

En effet, la méthode actuellement employée pour les échanges internationaux de marchandises en vue de réaliser le principe de la taxation dans le pays de destination consiste à exonérer de toute imposition les marchandises dans le pays exportateur au moyen de

remboursements ou d'exonérations au moment de l'exportation. Ces remboursements agissent naturellement comme des subventions à l'exportation quand ils sont trop élevés et ils dépassent l'incidence effective de l'impôt.

De l'autre côté de la frontière, les marchandises sont frappées d'une taxe compensatoire par le pays importateur. Si, à son tour, cette taxe est trop élevée, elle agit comme un droit de douane.

L'application de cette méthode, dite "de la taxation dans les pays de destination" présuppose l'existence de "frontières fiscales" et en constitue même la condition préalable. Techniquement l'application des droits compensateurs est faite selon les modalités prévues par les droits de douane, même si leur nature et la législation qui les régit sont différentes. Cette méthode est consacrée par les pratiques internationales et les règles du GATT. Il faut, en outre ajouter, incidemment, que le principe de l'application des ajustements fiscaux à la frontière pour les impôts directs d'autre part, a été récemment remis en cause précisément dans le cadre du GATT, par certains pays parmi lesquels principalement les Etats-Unis. Même s'il est impossible de se prononcer, à l'heure actuelle, sur l'issue des discussions qui auront lieu à Genève, il ne semble cependant pas faire de doute que la position de la Communauté doit être le maintien des principes appliqués actuellement.

Si, en effet, le régime des compensations à l'importation et à l'exportation en matière d'impôts indirects peut donner lieu à des contestations, l'introduction de ce régime pour les impôts directs donnerait lieu à des équivoques plus nombreuses en ce qui concerne les échanges internationaux, en raison de l'impossibilité technique de déterminer leur incidence sur des produits avec une marge de fidélité suffisante. D'autre part, le bien-fondé de la compensation aux frontières des impôts indirects peut difficilement être contesté, étant donné leur caractère de taxe sur la consommation intérieure dont la charge est censée être répercutée.

Cela dit, il semble opportun de distinguer entre taxes sur le chiffre d'affaires, accises et autres impôts indirects étant donné

que leurs structures et leurs objectifs particuliers ont influencé différemment les travaux communautaires :

- la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt général et global sur la consommation et frappe toutes les opérations économiques se traduisant par la vente d'un bien ou la prestation d'un service;
- les accises sont par contre des impôts spécifiques sur la consommation perçus au moment de la fabrication d'un produit déterminé, ou lors de sa consommation;
- d'autres impôts indirects frappent les mouvements de capitaux, les contrats d'assurance, etc. Ces impôts n'influencent pas directement la concurrence mais peuvent constituer, s'ils ne sont pas harmonisés, un frein au développement équilibré de la politique communautaire dans les secteurs auxquels ils sont applicables.

#### 1) Taxes sur le chiffre d'affaires

Cinq Etats sur six appliquaient le 1<sup>er</sup> janvier 1958, date d'entrée en vigueur du Traité, l'impôt sur le chiffre d'affaires selon le système cumulatif à cascade; le sixième, la France; appliquait le système de la taxe à la valeur ajoutée.

La caractéristique du système à cascade est son effet cumulatif, étant donné que la taxe est perçue sur la valeur intégrale du bien à chaque transmission ayant lieu dans les différents stades de la production et de la distribution. De cette façon, l'impôt frappe les éléments du prix d'une marchandise déjà imposés antérieurement et cela confère au système l'effet dit cumulatif, ce qui fait que l'incidence finale de l'impôt sur le produit diffère en fonction de la longueur du circuit de production et de distribution et n'est jamais exactement connue.

La caractéristique de l'impôt sur la valeur ajoutée est que chaque vendeur peut déduire du montant de l'impôt dû au fisc sur la base de son chiffre d'affaires, la taxe grevant les achats. De cette façon, chaque agent économique ne supporte que la taxe appliquée à la fraction du prix de la marchandise supérieure au prix d'achat,

c'est-à-dire la valeur ajoutée, grâce à ce système, et quel que soit le nombre des stades par lesquels a passé le produit, l'incidence finale de l'impôt sur le produit fini correspondra au taux fixé par la loi appliquée au prix final et sera toujours le même, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.

Le système présentant les plus grands inconvénients est le système à cascade; le système de la taxe sur la valeur ajoutée peut, au contraire, être considéré comme neutre,

En effet, les taxes sur le chiffre d'affaires perçues par un système à cascade entraînent l'application des mesures compensatoires aux frontières, à savoir l'application des taux moyens aux termes de l'article 97 du Traité qui ne peuvent pas être exactement calculés et qui peuvent constituer, en pratique, des primes à l'exportation notamment lorsqu'il s'agit d'exportations effectuées par des entreprises intégrées, ou bien une protection indirecte à l'importation, lorsque le droit compensatoire est fixé à un taux supérieur à l'incidence effective de la taxe frappant les produits indigènes similaires.

En admettant, même, que les compensations soient calculées exactement, ce qui ne peut d'ailleurs être déterminé avec certitude, la possibilité pour les Etats membres de manipuler ces mesures constitue pour les agents économiques une source d'incertitudes continuelle lors de la fixation des prix des produits faisant l'objet d'échanges internationaux, étant donné l'impossibilité d'évaluer avec précision les conséquences découlant de telles manipulations.

En outre, l'avantage que ces entreprises intégrées trouvent dans l'application de telles mesures est très souvent une incitation à la concentration lorsque celle-ci n'est pas économiquement souhaitable.

Il ne faut pas oublier enfin que le maintien des mesures compensatoires pour les échanges internationaux empêcherait la suppression des frontières fiscales qui est un des objectifs les plus importants qui doit être atteint en vue de réaliser une libre circulation effective des marchandises.

Pour parer aux inconvénients découlant de l'application des mesures compensatoires aux frontières la Commission a essayé d'élaborer une méthode commune de calcul qui a été adoptée par le Conseil des Ministres seulement le 30 avril 1967.

Mais, dès le début la Commission avait compris que seulement les remplacements des taxes sur les chiffres d'affaires perçues par un système à cascade par un système plus neutre pouvait éliminer les inconvénients ci-dessus, et de ce fait elle avait commencé à examiner cette possibilité avec la collaboration des experts gouvernementaux.

Les études en ce sens ont fait apparaître comme indiqué à la Commission, de présenter des propositions concrètes au Conseil des ministres en vue de l'introduction dans les Etats membres d'un système commun de TVA. Seul ce système pouvait, en effet, garantir au cours d'une première phase la neutralité fiscale de la taxe et l'application correcte des articles 95, 96 du Traité en supprimant les inconvénients de l'application des forfaits prévus par l'art. 97 et au cours d'une seconde phase la possibilité d'obtenir la suppression des frontières fiscales.

Un premier projet de directive en matière de taxe sur le chiffre d'affaires a donc été transmis au Conseil en novembre 1962.

Ce projet, ayant le caractère d'un projet "de loi cadre" a été suivi d'un deuxième, présenté en 1965 et concernant les structures et les modalités d'application du système commun de TVA.

Finalement les deux projets de directives ont été approuvés par le Conseil des Ministres de la Communauté le 11 avril 1967. Le délai accordé aux Etats membres pour remplacer leur système de taxe sur le chiffre d'affaires par le système commun a été fixé au 1er janvier 1970. L'Allemagne et les Pays-Bas ont déjà rempli leurs obligations dérivant des deux directives en instituant la taxe sur la valeur ajoutée; la première à partir du 1er janvier 1968, l'autre à partir du 1er janvier 1969. La France qui de son côté, appliquait déjà un système de TVA, a généralisé ce système à partir du 1er janvier 1968 en l'alignant dans une large mesure sur le système commun. Le Luxembourg introduira ce système le 1er janvier 1970 tandis que la Belgique, pour des raisons con-

joncturelles, et l'Italie pour des raisons techniques ont demandé un report de la date d'introduction de cet impôt, respectivement au 1er janvier 1971 et 1er janvier 1972.

Une troisième directive concernant les modalités d'application de la TVA au secteur agricole et qui doit être appliqué aussi, en principe, avant le 1er janvier 1970 a été présentée au Conseil le 11 avril 1968 et doit encore être approuvée. Enfin, d'autres propositions de directives sont à l'étude pour régler certains points dont la réglementation était prévue pour une phase ultérieure par les trois directives.

*La première directive* précise les caractéristiques essentielles de l'impôt en le définissant comme un impôt sur la consommation. Cela signifie d'une part qu'il ne s'agit pas d'une taxe sur les bénéfices bruts des entreprises et d'autre part que la taxe doit avoir les incidences économiques d'une taxe perçue en une seule fois à n'importe quel stade du circuit de distribution ou de production.

Une autre caractéristique est le fait que la perception de la taxe au moyen de paiements fractionnés n'est qu'une méthode de recouvrement. La taxe sur la valeur ajoutée, reste, en effet, une taxe sur la consommation dont les paiements sont fractionnés en paiements partiels effectués à tous les stades du processus de production, et de distribution, sur la base de la valeur ajoutée au produit à chaque stade. En principe, la TVA communautaire est appliquée jusqu'au stade de commerce de détail inclus : les Etats membres ont toutefois la faculté, en attendant la suppression des frontières fiscales, de limiter l'application de ces taxes au stade du commerce de gros, en appliquant, éventuellement, une taxe complémentaire autonome aux stades ultérieurs sous réserve de consulter préalablement la Commission. Dans la même directive, la Commission s'est engagée à soumettre au Conseil des propositions pour indiquer de quelle façon et dans quel délai l'harmonisation de la taxe sur le chiffre d'affaires pouvait aboutir à la suppression des frontières fiscales.

*La seconde directive* établit les modalités d'application de la TVA européenne et définit la structure juridique de cet impôt. Comme il a déjà été rappelé ci-dessus, le système de taxe sur la

valeur ajoutée consiste dans le fait que les contribuables peuvent déduire de la taxe due sur leurs ventes les taxes qui ont grevé leurs achats. Les déductions sont intégrales: elles portent (à quelques exceptions près) sur la TVA ayant frappé tous les achats de biens (y compris les biens d'investissements) et les services. En outre, les déductions sont appliquées d'une manière globale et immédiate, c'est-à-dire pour la somme totale des montants de TVA figurant sur les factures d'achat reçues lors de la période de déclaration. Il est indispensable que les contribuables soient en possession d'une comptabilité détaillée pour faire apparaître de manière claire la taxe due sur les ventes et celle qui a grevé les achats de matières premières, accessoires, etc. Sur la base de cette comptabilité, les intéressés doivent présenter une déclaration comprenant toutes les indications nécessaires pour le calcul de la taxe due qui doit être versée au moment du dépôt de la déclaration. La deuxième directive définit en outre la notion de:

- a) personne assujettie à l'impôt
- b) les opérations imposables
- c) le fait générateur de l'impôt
- d) l'importation
- e) l'assiette.

Le niveau de taux de nouvel impôt est laissé à l'appréciation des Etats membres tant que les frontières fiscales ne seront pas supprimées. Le taux appliqué à l'importation doit correspondre à ce-lui appliqué sur le territoire national pour la vente du même bien.

*Par la troisième directive* on envisage en premier lieu que le secteur de l'agriculture doit rester dans le champ d'application de la TVA. Tout en reconnaissant, d'ailleurs, que dans tous les pays un régime particulier est en vigueur pour ce secteur, on a prévu que les produits agricoles indiqués dans une liste jointe à la directive sont soumis à un taux réduit qui d'ores et déjà devra être le même dans les six pays membres. L'application d'un taux commun a été estimée nécessaire afin d'éviter que les prix déjà fixés pour ces produits dans le cadre de la politique agricole commune, ne subissent pas de modification en raison des différents taux de la TVA appliqués dans les Etats membres.

Enfin, pour les agriculteurs qui ne sont pas en mesure de tenir une comptabilité indispensable pour l'application de la TVA, un régime particulier ainsi dit forfaitaire a été prévu. En effet, pour les ventes des produits agricoles effectuées par ces agriculteurs, les acheteurs sont responsables de l'émission d'un document d'achat sur lequel il devrait indiquer la valeur des produits achetés ainsi qu'un montant forfaitaire de TVA qu'ils devront rembourser à l'agriculteur à savoir engrais, outils, etc. A son tour, l'acheteur lors de la vente de ces produits pourra déduire de l'impôt dû au fisc sur cette vente, l'impôt forfaitaire versé à l'agriculteur. Chaque pays pourra fixer ce taux forfaitaire dans la mesure qu'il estime la plus appropriée, mais il sera souhaitable qu'il puisse être fixé à un pourcentage non élevé afin d'inciter les agriculteurs à améliorer la production et pouvoir ainsi passer au régime normal de la TVA.

Cette directive qui a été soumise au Conseil des ministres à la fin de l'année 1967, n'a pas encore été approuvée en raison de certaines réticences exprimées par les Etats membres.

Il y a lieu de souligner que l'instauration dans les six pays d'une taxe sur la valeur ajoutée n'est pas en soi un élément suffisant pour abolir les frontières fiscales. Or, au terme de l'article 4 de la première directive, la Commission doit présenter au Conseil des propositions en vue de leur suppression. En effet, l'harmonisation des structures, sur la base d'un système d'imposition non cumulatif, élimine l'inconvénient des ristournes et des taxes compensatoires à la frontière calculée de manière forfaitaire et par conséquent pouvant faire l'objet de manipulations non contrôlables, mais ne supprime pas le principe même de la détaxation à l'exportation et de l'imposition de l'importation. Au sens le plus large, l'abolition des frontières fiscales signifie que le passage des marchandises d'un pays à l'autre ne doit pas produire d'effet fiscal: les marchandises sont exportées avec des taxes payées sur le territoire national incorporées dans leur prix, et dans ces conditions, parler d'exonération et de ristournes ou de taxes compensatoires n'aurait plus aucun sens.

Se rendant compte des difficultés du problème posé dans ces termes, la Commission est en train d'élaborer une série de pro-

positions dont la mise en oeuvre est prévue au cours de phases ultérieures échelonnées dans le temps.

Afin de réaliser les suppressions des frontières fiscales, il est indispensable de procéder à une certaine harmonisation des taux de la TVA actuellement en vigueur dans les six pays membres.

En effet, les différences entre les taux nationaux de la taxe sur le chiffre d'affaires constituent un obstacle à établissement de la neutralité concurrentielle sur le plan communautaire et à la suppression des contrôles aux frontières à l'intérieur des six pays. En effet, de telles différences ne manquent pas de se répercuter sur le prix de vente au consommateur. Pour un secteur donné, en vertu de la loi de l'offre et de la demande, les producteurs des Etats membres appliquant les taux les plus modestes se trouvent ainsi bénéficier par priorité de la demande accrue de leurs ressortissants, et de ce fait se présentent dans une meilleure position face à la concurrence internationale. Par ailleurs, on peut craindre, faute d'une harmonisation des taux, le développement, lors de la suppression des contrôles aux frontières, d'un trafic voyageurs sur les produits sensiblement moins taxés dans tel ou tel Etat membre. On prévoit par conséquent un rapprochement sensible des taux qui pourrait être effectué au moyen de la fixation des fourchettes qui progressivement se rapprocheront de plus en plus. La Commission incline à penser qu'une harmonisation complète des taux n'est pas nécessaire, des différences ne dépassant pas une certaine limite pouvant être tolérées.

De ce fait, on envisage d'appliquer le système de la taxe sur la valeur ajoutée au-delà des frontières de la même façon que pour les transactions effectuées sur le territoire national. Cela reviendrait donc à supprimer la restitution à l'exportation et la taxation à l'importation au moment des échanges de marchandises entre Pays membres mais, par analogie avec le système appliqué sur le plan national, le produit exporté serait taxé dans le pays exportateur avec possibilité pour l'importateur de déduire de la taxe qu'il doit acquitter sur ses ventes l'impôt qui lui a été facturé par l'exportateur. Un système de clearing serait institué pour permettre entre les

Etats les compensations financières rendues nécessaires pour attribuer les recettes de la TVA au pays de consommation.

Il est évident que pour supprimer ces contrôles aux frontières entre les Etats membres une harmonisation très poussée des autres impôts de consommation et en particulier des droits d'accise s'avère indispensable.

## 2) Accises

Afin de réaliser la suppression des frontières fiscales qui, ainsi que nous avons pu le constater, est la condition nécessaire pour assurer la libre circulation des marchandises, il est indispensable de procéder à une harmonisation de tous les impôts perçus aux frontières et, de ce fait, non seulement de la taxe sur le chiffre d'affaires mais également des accises. En effet, à quoi servirait de supprimer toute perception et contrôle des taxes sur le chiffre d'affaires aux frontières et de faire en sorte que les marchandises du point de vue de ces taxes circulent au sein du Marché commun comme à l'intérieur d'un marché interne, si ces perceptions et contrôle aux frontières devaient être maintenus pour les accises? La suppression des frontières fiscales est une opération qui ne peut s'envisager que globalement du point de vue fiscal, même si pour des raisons d'opportunité il convient de l'échelonner dans le temps. A défaut, le but poursuivi ne serait que très partiellement atteint.

Une des raisons de l'harmonisation des accises doit donc être de permettre, comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, la suppression des frontières fiscales. Par ailleurs, comme c'est le cas pour les taxes sur le chiffre d'affaires et pour les mêmes raisons, il faut considérer, d'une part, que la suppression des frontières fiscales dans le domaine des accises ne pourra être réalisée que moyennant un rapprochement très poussé des taux de ces impôts et, d'autre part, que l'harmonisation des structures des accises constitue l'étape préalable et indispensable à celle du rapprochement des taux. Par conséquent, même si la suppression des frontières fiscales ne peut être envisagée dans l'immédiat, il convient, dès à présent, de la préparer en réalisant cette harmonisation des structures.

Abstraction faite, toutefois, de la nécessité d'harmoniser les accises en vue de la réalisation de ce but final, il y a d'autres raisons plus actuelles qui militent en faveur d'une harmonisation dans ce domaine.

Et tout d'abord, il y a le fait que les accises sont le prolongement des taxes sur le chiffre d'affaires — ces impôts font tous deux partie de la catégorie des impôts de consommation — et que leur sort doit donc être étroitement lié. Nous avons dit que l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires s'impose notamment en vue d'établir les plus saines conditions de concurrence dans les échanges. Mais si les Etats membres une fois les taxes sur le chiffre d'affaires harmonisées, restaient libres de pratiquer une politique entièrement autonome dans le secteur des accises, cela risquerait-il pas de compromettre les résultats obtenus par l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne l'établissement de plus saines conditions de concurrence? En effet, à côté de la taxe sur la valeur ajoutée communautaire qui n'est pas très adaptée pour des manipulations économiques, celle-ci se prêtant mal à la multiplication de taux différenciés, les Etats membres ne pourraient-ils pas être amenés pour des motifs d'ordre économique purement nationaux à manipuler et à multiplier leurs accises et à réinstaurer, par conséquent, à côté de la TVA toute une nouvelle fiscalité indirecte?

A défaut d'une politique coordonnée dans le domaine des accises, des perturbations de la concurrence au sein du Marché Commun risqueraient donc de subsister ou pourraient même être nouvellement introduites. Tel pourrait être le cas chaque fois que les accises existantes seraient utilisées à des fins protectionnistes ou que de nouvelles accises seraient créées dans le même but.

De toute façon, si les Etats membres restaient libres de pratiquer une politique entièrement autonome en matière d'accises, cela ne pourrait que rendre plus hardue encore l'harmonisation de ces impôts au moment où celle-ci deviendra nécessaire en vue de la réalisation de la suppression des frontières fiscales.

Dans cette optique, on peut d'ailleurs penser qu'il serait en tout cas, souhaitable que sans même attendre la mise en oeuvre

de l'harmonisation des accises, les Etats membres renoncent, tout au moins, à introduire dans leur législation, de nouvelles accises.

Une autre raison qui milite en faveur de l'harmonisation des accises est le fait qu'une politique commune dans ce domaine est le complément nécessaire des politiques communes adoptées dans d'autres secteurs.

Nous songeons notamment aux politiques communes en matière agricole. Est-il concevable, par exemple, que l'on établisse une organisation des marchés dans le secteur du vin en vue notamment d'assurer et de faciliter l'écoulement de cette production, tout en laissant aux Etats membres une entière autonomie dans le secteur de l'accise sur le vin? Ceci permettrait, en effet, de prendre dans le domaine fiscal des mesures dont les effets iraient en sens contraire de ceux poursuivis en matière agricole.

Mais à côté de la politique agricole commune, il y a d'autres politiques communautaires qui impliquent également une harmonisation des accises. Et en premier lieu viennent la politique énergétique et la politique des transports qui entraîneront sans aucun doute une harmonisation des accises sur les huiles minérales. Dans ce cadre, il convient de signaler encore la politique vis-à-vis des pays en voie de développement pour ce qui concerne les produits tropicaux.

Parmi les raisons qui sont à la base de l'harmonisation des accises, il faut signaler enfin celle qui trouve sa source dans la nécessité de supprimer entre Etats membres les discriminations fiscales.

On le sait, l'article 95 du Traité dispose que les produits importés ne peuvent être frappés directement ou indirectement d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. Tel est le cas de l'accise sur le sucre qui frappe aussi les produits sucrés importés pour lesquels il est difficile de calculer les quantités de sucre qu'ils contiennent.

La situation rencontrée avec le sucre n'est pas unique en matière d'accise. Elle existe ou peut exister chaque fois qu'une

accise est perçue sur des produits qui servent eux-mêmes à la fabrication d'autres produits (par exemple avec l'accise sur les huiles minérales, les alcools et les boissons spiritueuses, le café vert, etc.). Mais des discriminations peuvent se présenter également lorsque les accises sont perçues des produits finis. Tel est le cas, par exemple, avec les accises sur la bière et les tabacs fabriqués.

Ces quelques exemples montrent que l'harmonisation des accises, mises à part toutes les autres raisons évoquées plus haut, trouve déjà sa raison d'être dans la nécessité de supprimer les discriminations à l'encontre des produits importés que contiennent bon nombre de systèmes d'accises et qu'ils continueront à comporter, même après la mise en vigueur des aménagements évoqués ci-dessus.

Et il convient de remarquer, à cet égard, qu'au fur et à mesure de la suppression des autres entraves aux échanges — suppression des droits de douane, des restrictions quantitatives, des entraves techniques — les entraves fiscales acquièrent de plus en plus de poids. Leur suppression devient donc de plus en plus urgente.

En tenant compte de ces objectifs, la Commission a procédé à un relevé des différentes accises en vigueur dans les six pays. On a pu constater que dans ces pays la situation est différente. En Belgique, à titre d'exemple, un nombre très limité d'accises est en vigueur tandis qu'en Italie ce nombre est très élevé. En outre, ainsi qu'il ressort du tableau suivant, pour quelques accises, dans certains pays, un régime de monopole est en vigueur, et de ce fait une harmonisation est encore plus difficile.

## Accises applicables dans les 6 Etats membres

A. Accises existant dans plusieurs Etats membres	Allemagne	France	Italie	Pays-Bas	Belgique	Luxemb.
I. Alcools Vins, etc. Bière	monopole accise vins mousseux accise (Länder)	monopole accise —	accise — accise	accise accise accise	accise accise accise	accise accise accise
II. Produits pétroliers Gaz de pétrole liquides	accise accise	accise —	accise accise	accise —	accise accise	accise accise
III. Tabacs Papiers à cigarettes Allumettes	accise accise accise	monopole — monopole	monopole monopole monopole	accise — —	accise — —	accise — —
IV. Sucre Matières édulcorées	accise accise	— —	accise accise	accise —	accise —	accise —
V. Thé Café Cacao	accise accise —	accise accise accise	— accise accise	— — —	— — —	— — —
VI. Sel Appareils d'éclairage Cartes à jouer	accise accise accise	— — —	monopole accise accise	— — —	— — —	— — —

B. Accises isolées : Allemagne : acide acétique

Belgique : eaux minérales

France : bois, cuirs, et peaux, huiles pour l'alimentation humaine, objets en métaux précieux, épices

Italie : Gaz, énergie électrique, huiles d'oléagineux, huiles et graisses végétales et animales, filés, appareils pour la reproduction du son, margarine, méthane, briquets, pierres à briquets.

De toute façon, la Commission a procédé depuis longtemps à un classement des ces accises d'après leur importance économique et budgétaire.

Trois accises, à savoir sur le tabac, sur l'alcool et les produits pétroliers sont en vigueur dans tous les États membres, et leur harmonisation s'avère de ce fait indispensable.

Pour certaines autres accises qui ne sont pas en vigueur dans tous les pays membres, mais dans la plupart d'eux la Commission avec la collaboration des experts gouvernementaux est en train d'examiner l'opportunité d'une telle harmonisation qui conduirait à l'introduction de cette accise également dans les pays où elle n'est pas en vigueur. Dans cette catégorie on peut comprendre notamment l'accise sur le vin, la bière et le sucre.

Pour les accises de moindre importance budgétaire et sociale qui sont en vigueur dans un seul pays, la Commission envisage d'en recommander la suppression et l'incorporation éventuelle dans la TVA.

Pour les accises, enfin, qui sont perçues au stade de la consommation et qui, en conséquence, n'entravent pas les échanges intracommunautaires, peuvent continuer à rester en vigueur sans besoin d'être harmonisées.

En tenant compte de ce classement la Commission a procédé à l'examen des trois accises à harmoniser et a commencé par celle qui frappe les tabacs fabriqués, pour laquelle des propositions d'harmonisation ont été soumises au Conseil des ministres le 6 juillet 1967. Cette priorité trouve sa raison d'être, dans le fait que c'est dans ce secteur sans doute que se situent les entraves les plus graves à la circulation des marchandises, soit qu'une importation minimale extrêmement élevée fasse obstacle à la vente de cigarettes d'un prix de revient bas, soit qu'une dégrissivité insuffisante, compte tenu du taux de l'impôt, rende difficile la vente de cigarettes d'un prix de revient important.

L'harmonisation proposée pour les tabacs fabriqués est basée sur les principes suivants:

— L'impôt sera assis sur le prix de vente au détail, donc y compris les droits de douane pour ce qui concerne les produits

provenant des pays tiers. Les prix de vente peuvent être déterminés librement par les fabricants, d'après les possibilités du marché.

— Le niveau des taux peut être fixé librement par chaque Etat membre, d'un groupe de tabacs manufacturés à l'autre, mais pour tous les produits d'un même groupe un seul taux doit être appliqué.

— A l'intérieur de chaque Etat membre, les taux doivent, en principe, être proportionnels.

L'application de taux proportionnels très élevés entraînerait toutefois des écarts entre les prix des différentes catégories de produits appartenant à un même groupe de tabacs manufacturés au point qu'ils risquent d'exclure toute compétitivité entre ces différentes catégories. C'est pour rendre le système proposé aussi neutre que possible du point de vue concurrentiel que la proposition de la Commission prévoit pour l'impôt sur les cigarettes, jusqu'à un certain niveau de prix de vente de détail, une accise minimum, ensuite l'application du taux proportionnel et enfin, à partir d'un certain niveau de prix, l'application d'un taux dégressif. La détermination des niveaux de prix de vente au détail qui sont décisifs pour l'application de l'accise minimum et de la dégressivité se fera sur base de critères communautaires.

Pour les autres groupes de tabacs fabriqués, l'accise devra être également dégressive, si le taux proportionnel dépasse un certain niveau.

— L'accise sera perçue à l'aide de bandelette; chaque Etat membre doit permettre aux producteurs étrangers, bien entendu, moyennant des garanties contre la fraude, d'acquérir ces bandelettes pour les exportations qu'ils font à destination de cet Etat.

En ce qui concerne l'accise sur l'alcool, les travaux au sein des services de la Commission sont déjà à un stade avancé. L'on peut prévoir que dans le courant de l'année 1970 des propositions précises seront élaborées dans ce domaine, concomitamment vraisemblablement avec des propositions pour l'organisation des monopoles de l'alcool, comme ce fut d'ailleurs fait pour le tabac.

Les travaux relatifs à l'harmonisation des accises sur les huiles minérales, par contre, sont moins avancés, d'une part, car du point de vue technique, les difficultés d'harmonisation sont assez grandes dans ce domaine, et, d'autre part, ces travaux sont intimement liés aux politiques communes des transports et de l'énergie qui ne sont encore qu'imparfaitement précisées.

Mises à part ces trois accises communes pour lesquelles aucune difficulté ne se présente du point de vue du principe de leur harmonisation, il y en a deux autres encore qui, selon le vœu de la plupart des pays membres, devraient être maintenues et, dès lors harmonisées. Il s'agit des accises sur les sucres et la bière.

Si l'on peut considérer qu'en ce qui concerne l'accise sur la bière, il y a un assentiment assez général pour maintenir sur ce produit la perception d'une accise à côté de la TVA — du côté français cependant des réserves ont été formulées, cette accise n'existant pas dans ce pays — les opinions sont cependant plus nuancées en ce qui concerne l'accise sur les sucres.

### 3) Autres impôts indirects

Les services de la Commission ont en outre étudié l'harmonisation des autres impôts indirects qui peuvent exercer une influence considérable sur l'issue favorable des autres travaux entrepris au niveau communautaire. Dans cette optique, un projet de directive pour l'harmonisation des impôts sur les opérations de bourse pouvant intéresser le bon fonctionnement des marchés financiers est en cours d'élaboration. Le problème de l'harmonisation de la taxe sur les véhicules automobiles intéressant la politique des infrastructures et des transports routiers est à l'étude. On discute de la possibilité d'harmoniser les impôts indirects sur les contrats d'assurance en liaison étroite avec les travaux effectués en matière de libre prestation de services et de droit d'établissement. Enfin, une directive a été adoptée cette année par le Conseil des ministres en matière d'impôts indirects sur les mouvements de capitaux. Par cette directive une harmonisation du droit d'apport est envisagée ainsi que la suppression du droit de timbre dû pour les apports en société.

## VI — IMPOTS DIRECTS

Dans le secteur des impôts directs, impôts concernant plus particulièrement la structure, les conditions de financement des entreprises, les investissements et les mouvements de capitaux, les problèmes à résoudre sont encore plus complexes que ceux du secteur des impôts indirects. En effet, si d'un côté, tout le monde est généralement d'accord pour estimer nécessaire un certain rapprochement des systèmes nationaux des impôts directs (à tout le moins comme conséquence de l'harmonisation des impôts indirects), il est cependant beaucoup plus difficile qu'il ne l'a été pour les impôts sur le chiffre d'affaires de préciser l'objectif final de cette évolution convergente. Cela dépend dans une large mesure des résultats qui pourront être atteints dans le secteur de la politique économique et financière par le rapprochement progressif des économies nationales, des structures, de niveaux de vie, des méthodes de travail et des habitudes. D'autre part, s'il est relativement facile de conférer un caractère formel à l'harmonisation des impôts indirects, cela est beaucoup plus difficile et, peut être, même moins nécessaire pour les impôts directs; pour ces derniers ce qui importe véritablement est d'obtenir une harmonisation de leurs effets surtout pour les impôts grevant les bénéfices des entreprises et les dividendes des sociétés, ainsi que de constater dans quelle mesure une harmonisation des structures est à cette fin nécessaire.

Ainsi qu'on l'a constaté dans l'introduction de ce rapport, la Commission n'a pas estimé nécessaire d'aborder le problème de l'harmonisation des impôts frappant le revenu des personnes physiques, ces impôts ne pouvant pas influencer, à l'heure actuelle, le bon fonctionnement du marché commun.

Bien entendu que le jour où l'intégration des économies des six pays sera réalisée, l'examen de ces impôts ainsi que ceux locaux, devra être abordé.

De ce fait, la Commission s'est intéressée notamment aux impôts directs frappant les bénéfices des entreprises, ces impôts pouvant influencer aussi bien des investissements que le mouvement de capitaux.

Après avoir examiné avec la collaboration des experts gouvernements les différents aspects de ces impôts à savoir les règles de l'assiette, les différentes possibilités pour éviter les doubles impositions économiques, et celles d'élaborer une convention multilatérale pour éviter les doubles impositions internationales, la Commission a rédigé un mémorandum qui a été soumis au Conseil des ministres dans lequel les problèmes dans leur ensemble ainsi que certaines solutions qui à son avis seraient souhaitables, étaient soulevés.

Dans ce mémorandum la Commission précisait principalement les inconvénients qu'il y a lieu d'éviter:

- les prix des produits et la rentabilité des capitaux investis ne doivent pas être influencés par la fiscalité de façon trop variable d'un pays à l'autre si l'on veut qu'une concurrence égale puisse s'instaurer entre les États membres.
- les mouvements de capitaux et la localisation des investissements ne doivent pas être déterminés par des considérations purement fiscales, mais bien par des raisons essentiellement économiques et assurer une mise en valeur optimum des ressources financières et des facteurs de production de la Communauté.
- le développement des entreprises, leur réorganisation et, en général les réformes nécessaires de structure de la production et de la distribution doivent être rendus possibles et non pas entravés par les systèmes fiscaux. Les obstacles d'ordre fiscal aux opérations de concentration nécessaires pour rendre les entreprises de la Communauté compétitives sur le plan mondial (fusions et prises de participations nationales et communautaires, constitutions de sociétés européennes, fonctionnement de groupes d'entreprises, etc.) doivent par conséquent être supprimés. En outre, les dispositions fiscales causant des préjudices aux petites et moyennes entreprises doivent être modifiées.

La coordination des politiques fiscales des États membres et des méthodes d'utilisation de l'impôt en tant qu'instrument d'in-

tervention économique doit être assurée dans le cadre de la politique communautaire générale et en liaison avec les politiques communes particulières.

Les priorités des travaux portant sur les objectifs les plus importants à atteindre ont donc été fixées:

- a) aménagement des dispositions fiscales entravant les mouvements des capitaux.
- b) suppression des obstacles fiscaux à la concentration des entreprises
- c) coordination des mesures d'incitation
- d) élaboration d'une convention multilatérale pour éviter les doubles impositions à l'intérieur de la Communauté.

Quant aux perspectives on peut successivement distinguer sans attribuer à cette distinction une trop large valeur sur le plan de la méthode et de la systématique:

- a) rapprochement de l'assiette d'imposition de l'impôt sur les sociétés
- b) rapprochement des structures et des taux des impôts sur les bénéfices des entreprises.

Le Conseil des ministres après avoir examiné ce mémorandum a donné certaines directives à la Commission surtout en ce qui concerne les problèmes de mouvements de capitaux et de concentration des entreprises.

#### *P r i o r i t é s*

- a) *Aménagements de dispositions fiscales entravant le mouvement des capitaux*

Le "mémorandum" en question constate que l'actuel cloisonnement des marchés financiers est dû aux disparités entre les législations fiscales des Etats membres.

Il s'agit comme le précise textuellement ce document:

- non seulement des conséquences découlant de l'application simultanée et combinée de la législation fiscale de deux

ou plusieurs pays à la même série d'opérations (car l'imposition double ou multiple ou cas d'organisation d'un refuge fiscal intermédiaire)

- mais aussi des conséquences découlant de l'existence même dans différents Etats membres de règles fiscales plus favorables que dans d'autres pour certains types d'investissement ou pour certaines catégories de bénéficiaires.

La Commission tout en affirmant qu'un remède radical a des inconvénients ne peut consister, à long terme, qu'en un rapprochement poussé des législations, a néanmoins souligné la nécessité de mettre au point des solutions pratiques concernant surtout :

- 1) des systèmes de retenues à la source sur les dividendes et les intérêts
- 2) les modalités pour diminuer la double imposition économique des dividendes
- 3) les déséquilibres existant entre les régimes applicables aux holdings
- 4) le régime de fonds d'investissements et d'organismes analogues.

En ce qui concerne la retenue à la source, la situation est la suivante :

Les taux pour les dividendes et les intérêts d'obligation varient dans les pays de 0 à 30% ; la charge supportée par le bénéficiaire varie en outre en fonction de l'origine de ses revenus dans la CEE et selon qu'il peut imputer tout ou partie de la retenue sur l'impôt définitif ou que cette retenue lui est remboursée ou non. Il faut en outre ajouter que les méthodes de contrôle de l'imposition définitive des dividendes diffèrent sensiblement de pays à pays, passant d'un contrôle systématique et automatique en France et en Italie, à un contrôle "par recoupements" dans les autres pays. Les inconvénients sont multiples : malgré les accords communs pour éviter la double imposition internationale, elle subsiste dans de nombreux cas. Ces accords ne sont pas basés sur des principes clairs et par conséquent les méthodes suivies pour éviter cette

double imposition varient d'une convention à l'autre ce qui crée des complications et impose des formalités lourdes pour les contribuables désireux de bénéficier desdites conventions. La retenue à la source, lorsqu'elle dépasse le montant de l'impôt dû par le bénéficiaire n'est pas toujours remboursée sur le plan national et jamais lorsque les revenus sont d'origine étrangère. Le retenue devient dans ce cas un impôt définitif comme en cas de non-déclaration des revenus par le bénéficiaire.

Cette diversité des taux de retenue et des modalités d'application a comme conséquence que les investissements ont tendance à s'orienter vers les pays dans lesquels la retenue est la plus faible.

Le Conseil de ministre n'a pas pris position sur certaines solutions envisagées à cet égard et a prié la Commission de lui justifier ces solutions sur le plan économique et financier.

Les principales difficultés ont surgi pour le taux applicable à la retenue à la source dûe sur les intérêts des obligations pour lequel la Commission avait indiqué au maximum un taux de 10% dans l'intention de concilier les exigences d'ordre fiscal et celles d'ordre économique et financier. La Commission s'est maintenant orientée vers un taux nul.

Un nouveau document a été soumis à ce sujet au Conseil des ministres au début de cette année.

En ce qui concerne, par contre, la retenue à la source sur les dividendes, la Commission n'a pas encore pris position, ce problème étant lié à celui de la double imposition économique des dividendes.

A l'égard de ce dernier problème il faut d'abord préciser que trois pays de la Communauté appliquent des méthodes particulières pour atteindre ce but : la France et la Belgique appliquent respectivement les méthodes de l'"avoir fiscal" et du "crédit d'impôt" qui sont, en substance, analogues et l'Allemagne applique la méthode du "double taux".

Le système français et belge consiste à permettre à l'actionnaire de déduire du montant de l'impôt définitif dû, une fraction de l'impôt sur les sociétés payée par la société dont il a

reçu les dividendes. En France, cette imputation est complétée par un remboursement (seulement pour les personnes physiques), en Belgique elle est forfaitaire et exclut le remboursement.

Ce système implique une double imposition; les dividendes des titres étrangers ne donnent pas droit à déduction d'impôt: en effet, les non-résidents ne peuvent bénéficier d'aucune diminution de l'impôt. En ce sens, il donne lieu à un certain effet discriminatoire incompatible avec le développement du Marché Commun et la libération complète des mouvements de capitaux en contribuant à isoler les marchés financiers.

Le système allemand consiste à fixer un double taux par la diminution de l'impôt sur les bénéfices distribués. En principe, cette méthode ne comporte pas de discriminations.

Dans cette situation, la Commission dans son "mémoire" a souligné l'importance immédiate du phénomène de la discrimination provoqué par le système français et belge en souhaitant une solution immédiate par une modification de leur champ d'application. A long terme, elle a préconisé toutefois l'adoption d'un système unique.

Au stade actuel, la Commission est en train de s'orienter plutôt vers la recherche d'une méthode commune en matière de diminution de la double imposition économique et dans ce sens elle s'est exprimée dans le document transmis au Conseil.

Les problèmes soulevés par l'existence de quelques holdings concernent principalement le Luxembourg qui applique un régime fiscal privilégié à ce type de société. Ces privilèges concernent essentiellement le système de taxation des plus-values sur titres, des intérêts de prêts, des revenus des brevets, etc...

Dans ce domaine, la Commission estime opportun de mettre d'abord au point une politique concernant les pays tiers "refuges" afin de ne pas augmenter la force d'attraction de la législation fiscale de ces pays.

Dans le cadre de la politique fiscale concernant les mouvements de capitaux, le régime fiscal, des investissements effectués par des intermédiaires financiers présente aussi une importance considérable. Lorsque les investissements sont effectués

par de tels intermédiaires, il faut que les revenus de ces investissements puissent être distribués comme s'ils avaient été effectués directement de façon à ne pas pénaliser ceux qui préfèrent investir les épargnes en ayant recours aux services des intermédiaires qualifiés. Cette "transparence fiscale" suppose que puissent être imputées, par le bénéficiaire final du revenu, les retenues à la source qui n'ont pas déjà été restituées à l'intermédiaire ou imputées par ce dernier elle présuppose aussi qu'aucun autre impôt supplémentaires ne soit perçu, au niveau de l'intermédiaire, sur le revenu des investissements considérés.

*b) Suppression des obstacles fiscaux à la concentration des entreprises de différents Etats membres :*

Les problèmes soulevés par l'existence d'obstacles fiscaux à la concentration des entreprises ont été clairement exposés dans le programme de travail de la Commission. Le Conseil des ministres, en acceptant les termes dans lesquels la Commission avait posé ces problèmes, a chargé la Commission de lui soumettre des propositions précises sur la question.

La Commission a ainsi adopté le 15 janvier 1969 deux propositions de directives qu'elle a ensuite transmises au Conseil.

Une directive concerne le régime fiscal à appliquer aux fusions, scissions et apports d'actif entre divers Etats membres. Sur le plan fiscal, l'obstacle majeur à de telles opérations est constitué par le coût de l'opération même, puisque les mesures nationales de faveur accordées par les Etats membres dans le cadre des opérations entre sociétés nationales ne s'appliquent pas lorsque l'apport est effectué par une société étrangère. Dans ce dernier cas, la société qui a fait l'apport est considérée comme totalement ou partiellement liquidée ce qui entraîne une charge fiscale très lourde. En outre, lors d'une fusion un droit d'apport est dû, mais cette question a été réglée par la directive, récemment approuvée par le Conseil des ministres, dont il est fait mention dans la partie concernant les "impôts indirects".

Le régime commun présente les caractéristiques suivantes :

- ne percevoir aucun impôt au moment de la fusion en garantissant les droits de perception future de l'impôt à l'Etat

de la société faisant l'apport. De cette façon, la taxation des plus values — c'est-à-dire la différence entre la valeur réelle des biens apportés et leur valeur comptable — qui constitue le problème essentiel, est reportée au moment de la réalisation des plus-values pour se réserver les droits futurs à la perception de l'impôt, les pays membres doivent accorder le report uniquement dans le cas où les biens apportés sont repris dans la comptabilité de l'établissement stable de la société bénéficiaire de l'apport située sur leur territoire.

- Améliorer le régime d'imposition des sociétés ayant des établissements stables puisqu'en réalité la fusion est destinée en pratique à se traduire par la transformation de la société faisant l'apport en établissement stable de la société bénéficiaire de l'apport. Pour éviter une double imposition, la Commission propose de maintenir pour le moment le principe de la territorialité, c'est-à-dire la taxation exclusive dans le pays est situé l'établissement stable. Ensuite, et à long terme, l'imposition devrait avoir lieu dans l'Etat du siège de la société. Comme premier pas dans cette direction, la directive donne à la société la possibilité d'opter, sous certaines conditions, pour le régime de la taxation du bénéfice mondial.
- Supprimer la discriminations existant actuellement sur le plan fiscal entre les sociétés nationales et les établissements stables de sociétés étrangères.

La seconde directive concerne le régime fiscal des groupes de sociétés d'Etats membres différents au moyen de prises de participation.

Dans ce cas, ce n'est pas le coût de l'opération qui compte, mais ("le régime de croisière", c'est-à-dire) le régime fiscal appliqué ensuite aux bénéficiaires du groupe.

Il faut éviter la double imposition des bénéfices entre sociétés mères et filiales et obtenir une neutralité fiscale absolue en ce qui concerne la destination finale des bénéfices (distribution ou mise en réserve).

Pour atteindre ce double objectif, la Commission propose d'exclure des bénéfices imposables de la société mère les bénéfices reçus des filiales au moins lorsque la participation dans ces filiales atteint 20%; elle propose en outre d'exonérer, sauf cas particulier de la retenue à la source, les dividendes qu'une filiale distribue à la société mère.

Enfin, en cas de participation très importante (50%) il est proposé de permettre aux sociétés d'opter pour le régime des bénéfices consolidés selon les règles à définir.

c) *Coordination des mesures d'incitation*

Le problème de la coordination des mesures d'incitation a été évoqué à plusieurs reprises au cours des réunions avec les experts gouvernementaux.

Toutes les délégations ont convenu sur l'opportunité que des échanges de vues puissent s'établir au sein du Comité sur les mesures fiscales envisagées dans les Etats membres, dont l'application paraît susceptible d'intéresser le développement du marché commun.

Soulevé dans le "mémoire" et soumis au Conseil des ministres principalement dans le cadre des règles concernant les amortissements, ce problème n'a pas été discuté.

Il s'agit d'ailleurs d'un problème de politique fiscale qui devra être ultérieurement étudié en vue d'institutionnaliser une procédure de consultation préalable. Une procédure de ce genre est rendue nécessaire par les différences existant entre les règles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et par les modifications qui sont apportées continuellement à ces règles.

d) *Convention multilatérale pour éviter la double imposition à l'intérieur de la Communauté*

Une groupe de travail, entretemps, a mis au point un projet préliminaire de convention multilatérale qui sera soumis prochainement au Comité permanent des dirigeants des administrations fiscales nationales. Avec cette convention, la Commission se propose d'éliminer conformément à l'article 220, dans la mesure où cela est impossible

au moyen des mesures de rapprochement des législations prévues, les doubles impositions au sein de la Communauté.

Cette convention précise quelques définitions importantes telles que le domicile fiscal et l'établissement stable. En se basant sur le critère des catégories de revenu, elle définit les principes de base en vertu desquels chaque Etat membre est autorisé à effectuer la taxation, compte tenu du projet de l'OCDE.

La Commission estime cependant souhaitable de ne pas entrer tout de suite en consultation avec les Etats membres en vue de l'élaboration de cette convention multilatérale, car elle estime préférable de régler certains problèmes dans le cadre d'une harmonisation. Les questions, seulement, qui ne peuvent pas être réglées dans ce cadre pourront faire l'objet d'une telle convention.

#### *P e r s p e c t i v e s*

##### *a) Rapprochement des règles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés*

Les dispositions concernant l'assiette de l'impôt conditionnent dans une large mesure la politique financière des entreprises et ont une influence prépondérante sur les financements. Un groupe de travail a procédé à un examen détaillé et comparatif des dispositions législatives concernant les amortissements, les plus-values, les pertes et les stocks.

En effectuant cet examen, le groupe a essayé de distinguer dans le cadre des règles régissant les quatre éléments indiqués ci-dessus, les mesures neutres, quelquefois très semblables dans les six pays, des mesures d'incitation, les différences entre ces dernières étant à l'origine d'influences parfois importantes dans le secteur des investissements.

En ce qui concerne les amortissements, le groupe est ainsi arrivé à la conclusion que l'objectif final à atteindre est l'application de taux communs, en respectant trois règles essentielles à harmoniser d'abord et qui concerne le point de départ de l'amortissement, les méthodes d'amortissements, le caractère obligatoire de l'amortissement. Il a donc précisé les mesures qui en principe peuvent être considérées

comme des mesures d'incitation: un taux d'amortissement dégressif supérieur de 2,5 fois à celui de l'amortissement linéaire correspondant, des amortissements accélérés spéciaux en faveur de secteurs économiques déterminés ou en faveur des exporteurs, les amortissements supérieurs au coût historique, etc...

En ce qui concerne les plus-values:

Le système de la taxation des plus-values varie de pays à pays également en fonction des différentes notions de revenu imposable encore existantes. En outre, certains pays distinguent entre plus-values à long terme et plus-values à court terme et appliquent différents régimes de faveur en les subordonnant de façon diverse à des conditions précises.

Le groupe a souhaité une harmonisation dans ce secteur et a reconnu que constituaient des incitations les exonérations d'impôt pour les plus-values sans conditions de emploi et les exonérations d'impôt des plus-values de cession sous condition de emploi lorsqu'il n'y a pas obligation d'affecter ces plus-values à l'amortissement des biens acquis en emploi ou lorsque le emploi est effectué en biens non amortissables.

En ce qui concerne les stocks, le Groupe s'est montré très libéral en préconisant la fixation de règles communes permettant aux entreprises de renouveler leurs stocks dans les meilleures conditions possibles, compte tenu du fait que la gestion des stocks est souvent lourde du point de vue financier.

En ce qui concerne les pertes, on a estimé que la solution déjà appliquée dans plusieurs pays consistant à admettre la compensation des pertes d'un exercice au cours des cinq exercices suivants pourrait être généralisée.

En outre, en ce qui concerne les pertes intervenant au début de l'activité des entreprises, le report sans limitation de durée devrait être admis.

b) *Rapprochement des structures et des taux des impôts sur les bénéfices des entreprises*

C'est là un problème à résoudre à long terme, L'Italie doit instaurer un impôt global sur les bénéfices des sociétés en abandonnant

le système cédulaire actuel. En outre, les bénéficiaires des entreprises sont frappés d'autres impôts provinciaux ou locaux comme la "Gewerbesteuer", la patente, etc. Quant à la fixation d'un taux commun il faut observer qu'elle dépend étroitement des résultats qui seront obtenus en matière de rapprochement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et des orientations pour les méthodes d'atténuation de la double imposition. Il apparaît en effet absolument impossible de fixer a priori un taux uniforme, étant donné que la charge fiscale, c'est-à-dire l'incidence de l'impôt dépend de la combinaison des éléments indiqués ci-dessus qui ne sont pas dissociables pour le calcul de cette charge.

## VII — CONCLUSIONS

De ce qui précède il ressort que dans tous les domaines fiscaux des études très approfondies ont déjà été effectuées. Dans certains domaines, comme celui de la taxe sur le chiffre d'affaires des résultats concrets ont déjà été réalisées, dans d'autres domaines, par contre, on est en train de formuler des propositions qui pourront permettre les réalisations des objectifs fixés.

Il est évident que plusieurs difficultés d'ordre technique existent en vue de la réalisation des objectifs mentionnés. Certaines de ces difficultés, d'ailleurs, ne pourront pas être surmontées, faute d'une volonté politique réelle de la part des six Etats membres.

Cette volonté, même si parfois, elle semble faible, s'est toutefois toujours manifestée, et par elle les problèmes qui paraissent les plus aigus ont été réglés. Le fait décisif est que dans tous les six Pays les opérateurs économiques ont depuis longtemps essayé d'adapter la structure de leurs entreprises à la nouvelle situation économique qui graduellement se développera en fonction du marché commun, et par conséquent, ils ne peuvent plus reculer d'autant plus que des avantages considérables ont découlés, jusqu'à présent, pour tout le monde. Au contraire, les opérateurs économiques constituent très souvent des groupes de pression auprès de leur Gouvernement en vue d'accélérer le processus d'intégration économique.

Ceci étant dit, on peut affirmer que malgré ces difficultés d'ordre technique, et politique, une politique fiscale communautaire pourra, à la longue, être mise sur pied.

D'après ce que l'on a dit dans les pages précédentes, elle pourra être axée sur les impôts suivants:

- 1) Un impôt sur la valeur ajoutée harmonisée accompagnée par certaines accises, comme celles sur le tabac, sur les produits pétroliers et sur les alcools, celles-ci également harmonisées. En ce qui concerne les accises sur la bière, le vin et le sucre une décision en vue de leur harmonisation n'a pas encore été prise.

Ces impôts, dans une première phase devront avoir la même structure, mais dans une deuxième phase pas encore fixée, ils devront avoir également presque les mêmes taux et ceci afin de permettre la suppression des frontières fiscales.

- 2) Un impôt sur les entreprises ayant la même structure et une base imposable harmonisée. Il est évident, qu'afin de permettre à cet impôt de mieux s'adapter à la situation conjoncturelle des Etats membres, il sera indispensable de prévoir un simple rapprochement et non une égalisation des taux ainsi qu'une certaine liberté en ce qui concerne les règles d'amortissements qui peuvent être considérées comme normales.
- 3) Enfin un impôt personnel sur les personnes physiques qui, notamment en ce qui concerne les taux, pourra rester longtemps différent d'un pays à l'autre pour les raisons déjà exposées au cours de ce rapport.

Cet impôt, ainsi que certaines accises perçues au stade de la consommation, pourront constituer la marge de manoeuvre indispensable à chaque pays pour faire face à certaines nécessités budgétaires qui, même à la suite de la réalisation complète de l'union économique, pourront se présenter.

Le chemin à parcourir est encore long, mais avec la bonne volonté jusqu'à présent montrée par les Etats membres, on peut espérer que les objectifs fixés pourront être atteints encore plus tôt que ce que l'on peut supposer.